
Datum: 01.10.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3593/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:1001.10K3593.12.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 64/14

Tenor:

Die Körperschaftsteuer für 2009 wird unter Änderung des Körperschaftsteuerbescheides für 2009 vom 30.11.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.11.2012 auf 0 € festgesetzt.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, in welchem Umfang laufende Aufwendungen des Geschäftsbetriebs einer Organgesellschaft der Klägerin als Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu behandeln sind.

2

Die Klägerin unterhält verschiedene Geschäftszweige, u.a. Prozessfinanzierung und Fachübersetzung. Darüber hinaus ist die Klägerin für körperschaftsteuerliche Zwecke Organträgerin der A AG, welche ihrerseits Organträgerin für weitere Gesellschaften ist. Der Geschäftsgegenstand der A AG und ihrer Organgesellschaften besteht ausschließlich in der Gründung und dem Vertrieb von Vorratsgesellschaften, bei denen es sich nahezu ausnahmslos um Kapitalgesellschaften handelt. Im Streitjahr erklärte die A AG unter § 8b Abs. 2 KStG fallende Gewinne aus der Veräußerung von Vorratsgesellschaftsanteilen, welche im Rahmen der bestehenden Organschaft der Klägerin zugerechnet wurden. Bei der Berechnung der Anteilsveräußerungsgewinne berücksichtigte die A AG Notarkosten, Gerichtskosten, etwaige Sonderkosten (wie z.B. IHK-Beiträge oder Kosten für den elektronischen Bundesanzeiger) sowie die Kapitaleinlage als Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG. Sonstige Verwaltungsaufwendungen der A AG wie z.B. Mieten für

3

Geschäftsräume, Personalkosten und sonstige laufende Aufwendungen ihres Geschäftsbetriebs wurden demgegenüber als allgemeine Betriebsausgaben der Gesellschaft behandelt und steuerlich in Abzug gebracht.

Aufgrund einer steuerlichen Außenprüfung bei der A AG und der Klägerin betreffend die Jahre 2005 bis 2009 setzte der Beklagte nachfolgend hiervon abweichend 95 % aller Betriebsausgaben der A AG als Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG an und kürzte die der Klägerin zuzurechnenden, nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfreien Veräußerungsgewinne in entsprechendem Umfang. Zur Begründung führte er im Wesentlichen an, da der Geschäftsgegenstand der A AG ausschließlich in der Gründung und Veräußerung von Vorratsgesellschaften bestehe und ihre hieraus erzielten Erlöse im Prüfungszeitraum nahezu ausschließlich auf die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen entfielen, seien die Betriebsausgaben der Gesellschaft nach dem Veranlassungsprinzip, dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und dem mit § 8b Abs. 2 KStG verfolgten Gesetzeszweck ebenso nahezu ausschließlich als Veräußerungskosten zu qualifizieren. Andernfalls mutiere die Steuerbefreiungsvorschrift des § 8b Abs. 2 KStG zu einer Verlustzuweisungsbegünstigung, da dem Organträger steuerlich Verluste zugewiesen würden, die wirtschaftlich nicht entstanden seien. Für die Berücksichtigung der streitgegenständlichen Aufwendungen als allgemeine Betriebsausgaben sei die Existenz einer anderweitigen Betätigung neben der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen erforderlich, welcher die Kosten des Geschäftsbetriebs zugeordnet werden könnten; an einer solchen fehle es jedoch gerade in Bezug auf die A AG. Mit dem vorgenommenen 5 %-igen Abschlag solle dem Umstand Rechnung getragen werden, dass durch die Gesellschaft in geringem Umfang auch Personengesellschaftsanteile veräußert worden seien. Auf dieser Grundlage erließ der Beklagte am 30.11.2011 gegen die Klägerin u.a. einen geänderten Bescheid über Körperschaftsteuer 2009. Hiergegen wendete sich die Klägerin mit ihrem Einspruch vom 27.12.2011, welchen der Beklagte jedoch mit Einspruchsentscheidung vom 02.11.2012 als unbegründet zurückwies.

Mit ihrer hiergegen am 28.11.2012 erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, der Beklagte habe zu Unrecht 95 % sämtlicher Betriebsausgaben der A AG als Veräußerungskosten qualifiziert. Selbst bei einer weiten Auslegung des Begriffs der Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG auf Grundlage des Veranlassungsprinzips sei eine Einstufung der streitgegenständlichen Aufwendungen als Veräußerungskosten nach der einschlägigen BFH-Rechtsprechung und der Gesetzessystematik nicht haltbar. Ein Veranlassungszusammenhang in diesem Sinne liege nach der Rechtsprechung nur bei einem aufgrund einer wertenden Betrachtung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments anzunehmenden engen kausalen Zusammenhang der ausgelösten Kosten zu einer einzelnen Veräußerung vor. Ein solcher fehle vorliegend jedoch, da sämtliche streitgegenständlichen Aufwendungen auch ohne Veräußerung angefallen wären. Die ausschließliche entfernte Beziehung sämtlicher Betriebsausgaben zum Geschäftszweck der A AG begründe bei wertender Betrachtung keinen engen kausalen Zusammenhang zwischen Kosten und Veräußerung, da ansonsten Veräußerungskosten selbst unabhängig davon anzunehmen wären, ob Veräußerungen tatsächlich erfolgt seien. Überdies stelle § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG aufgrund der erforderlichen Zuordnung von Aufwendungen zu einem einzelnen Veräußerungsvorgang nur auf Einzelkosten ab. Eine solche Zuordnung sei im Streitfall aber gerade nicht möglich, was der Beklagte mit der pauschalen prozentualen Zuordnung der streitgegenständlichen Gemeinkosten zu den Veräußerungskosten selbst belegt habe. Dass die fraglichen Kosten mehreren Veräußerungen zugeordnet werden könnten, sei nicht ausreichend. Aus der pauschalierten Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 3 KStG folge zudem im Umkehrschluss, dass laufende

Aufwendungen, die nicht unmittelbar, sondern nur wirtschaftlich im Zusammenhang mit der Veräußerung einer Beteiligung stünden, steuerlich abziehbar seien. Soweit der Beklagte zur Begründung seiner Rechtsauffassung auf das Leistungsfähigkeitsprinzip verweise, sei dem ferner entgegenzuhalten, dass ein Verstoß gegen dieses Prinzip selbstverständlich kein Besteuerungsrecht zu begründen vermöge. Zudem werde die Leistungsfähigkeit der Klägerin nicht dadurch tangiert, ob das Geschäftsfeld „Veräußerung von Vorratsgesellschaften“ unmittelbar bei ihr oder aber auf Ebene der A AG als Organgesellschaft angesiedelt sei. Bei Ansiedelung dieses Geschäftsfeld unmittelbar bei der Klägerin bestünde für die Einordnung sämtlicher Betriebsausgaben als Veräußerungskosten aber kein Raum. Letztlich dürfe die bloße Behauptung einer Wertung des Gesetzgebers durch den Beklagten nicht zu einer mit dem Gesetz nicht vereinbaren Auslegung des Veräußerungskostenbegriffs führen.

Die Klägerin beantragt,

6

die Körperschaftsteuer für 2009 unter Änderung des Körperschaftsteuerbescheides für 2009 vom 30.11.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.11.2012 auf 0 € festzusetzen;

7

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

8

Der Beklagte beantragt,

9

die Klage abzuweisen;

10

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

11

Zur Begründung führt der Beklagte an, es sei unstrittig, dass der Geschäftsbetrieb der A AG nahezu ausnahmslos in der Veräußerung von Anteilen an Vorratsgesellschaften bestehe und die streitgegenständlichen Aufwendungen nicht entstanden wären, wenn dieser Geschäftsbetrieb nicht unterhalten worden wäre. Es bestehe folglich ein starker wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den streitigen Kosten und den Anteilsveräußerungen. Zwar sei keine konkrete Zuordnung der Aufwendungen zu einem einzelnen Veräußerungsvorgang möglich, dies sei aber im hier zu beurteilenden Sonderfall auch nicht erforderlich, da in Gänze ein ausschließlicher Zusammenhang mit einer Vielzahl von Anteilsveräußerungen bestehe. Es könne letztlich keinen Unterschied machen, ob in einem einheitlichen Vertrag eine Vielzahl verschiedener Kapitalgesellschaftsanteile an einen Erwerber veräußert werde – was kaum zu einer Loslösung des Veranlassungszusammenhangs führen würde – oder aber im Rahmen mehrerer eigenständiger Verträge mehrere Anteile übertragen würden und Kosten anfielen, die ohne diese Geschäftstätigkeit nicht angefallen wären. Zudem seien die streitgegenständlichen Aufwendungen entgegen der Ansicht der Klägerin keineswegs ohne Weiteres steuerlich abzugsfähig, wenn der Geschäftsbetrieb „Veräußerung von Vorratsgesellschaften“ unmittelbar auf Ebene der Klägerin statt bei der A AG angesiedelt wäre; vielmehr würde sich in diesem Fall lediglich eine vorgeschaltete Zuordnungs- bzw. Aufteilungsproblematik ergeben, da die Klägerin weitere Geschäftsbetriebe unterhalte bzw. abgrenzbare Geschäftstätigkeiten ausübe. Die Vorschrift des § 8b Abs. 3 KStG finde überdies auf die Nettogröße „Veräußerungsgewinn“ Anwendung; der tatsächliche Anfall von Betriebsausgaben sei insoweit nicht erforderlich. Sollte es sich bei den streitgegenständlichen Kosten entgegen der Ansicht des Beklagten nicht um Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG handeln, so sei jedenfalls eine Nichtabziehbarkeit der Aufwendungen nach Maßgabe des § 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu prüfen bzw. – insbesondere vor dem Hintergrund des BFH-Beschlusses vom 12.10.2010 (I B 82/10,

12

BFH/NV 2011, 69) – in Frage zu stellen, ob die Steuerfreiheit der von der A AG erzielten Anteilsveräußerungsgewinne nicht gemäß § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG gänzlich zu versagen sei.

Auf die dem Gericht vorgelegten Steuerakten (1 Band Rechtsbehelfsakte und Betriebsprüfungsbericht, 1 Band Feststellungsakte, 1 Band Körperschaftsteuerakte und 1 Band Bilanzakte) wird ergänzend Bezug genommen. Im Übrigen wird hinsichtlich der weiteren Einzelheiten auf die zu den Gerichtsakten gereichten Schriftsätze der Beteiligten ergänzend Bezug genommen. 13

Entscheidungsgründe: 14

Die zulässige Klage ist begründet. Der angegriffene Körperschaftsteuerbescheid für 2009 vom 30.11.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.11.2012 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 15

I. Der Beklagte hat die laufenden Aufwendungen des Geschäftsbetriebs der A AG zu Unrecht zu 95 % als Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG eingestuft und insoweit auf Ebene der Klägerin als Organträgerin gemäß § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG lediglich entsprechend reduzierte nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfreie Veräußerungsgewinne berücksichtigt. Die seitens des Beklagten insoweit zugrunde gelegte Auslegung des Begriffs der Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG ist nach Auffassung des erkennenden Senats nicht mit der diesbezüglichen neueren Rechtsprechung des BFH vereinbar. 16

1. Nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a EStG gehören, außer Ansatz. Handelt es sich bei der veräußernden Kapitalgesellschaft um eine Organgesellschaft, so ist § 8b Abs. 1 bis 6 KStG nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG bei der Organgesellschaft allerdings nicht anzuwenden. Vielmehr gelangt § 8b KStG in diesem Fall – soweit in dem Organträger nach §§ 14, 17 KStG zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 1 bis 3 KStG enthalten sind – gemäß § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG (erst) bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers zur Anwendung. Dies gilt gemäß § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG jedoch nicht, soweit bei der Organgesellschaft § 8b Abs. 7, 8 oder 10 anzuwenden ist. 17

Die von der A AG als Organgesellschaft im Streitjahr erzielten Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Vorratsgesellschaften in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften sind danach bei der Ermittlung des der Klägerin als Organträgerin im Streitjahr nach § 14 KStG zugerechneten Einkommens zu Recht nach den §§ 8b Abs. 2 Satz 1, 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 und 2 KStG unberücksichtigt geblieben. Die Voraussetzungen des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG sind im vorliegenden Streitfall – was zwischen den Beteiligten unstreitig sein dürfte – erfüllt. 18

Entgegen der Ansicht des Beklagten stehen einer Steuerfreistellung der Veräußerungsgewinne auf Ebene der Klägerin nach §§ 8b Abs. 2 Satz 1, 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG auch nicht die Regelungen der §§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 3, 8b Abs. 7 Satz 2 i.V.m. Satz 1 KStG entgegen. Zwar erfüllt die A AG als Holdinggesellschaft die persönlichen Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG und lässt sich als Finanzunternehmen i.S.d. Gesetzes über das Kreditwesen (KWG) qualifizieren (vgl. BFH-Urt. v. 14.01.2009 – I R 36/08, BStBl II 2009, 671; v. 26.10.2011 – I R 17/11, BFH/NV 2012, 613; BFH?Beschl. v. 12.10.2010 – I B 82/10, BFH/NV 2011, 69; v. 30.11.2011 – I B 105/11, BFH/NV 2012, 456). Nach der Rechtsprechung des BFH sind jedoch im Falle der Veräußerung von Anteilen an 19

selbst gegründeten Vorratsgesellschaften mangels eines von einem Dritten abgeleiteten „Erwerbs“ der Anteile die sachlichen Voraussetzungen der Vorschrift nicht erfüllt (vgl. BFH-Urt. v. 03.05.2006 – I R 100/05, BStBl II 2007, 60). Insoweit ergibt sich für den vorliegenden Streitfall auch nichts anderes aus dem BFH-Beschluss vom 12.10.2010 (I B 82/10, BFH/NV 2011, 69). Der BFH differenziert in seiner Rechtsprechung ausdrücklich zwischen der Konstellation der Veräußerung von zuvor von einem Dritten gekauften Anteilen an einer Vorratsgesellschaft und dem Fall der Eigengründung von Vorratsgesellschaften und deren anschließender Veräußerung. Während die zuerst genannte Konstellation nach dem vorgenannten Beschluss vom 12.10.2010 von § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG erfasst wird, fällt der zuletzt genannte Fall, der vorliegend gegeben ist, nach Ansicht des BFH gerade nicht in den Anwendungsbereich des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG. Ob diese formale Unterscheidung dem wirtschaftlichen Gehalt des jeweiligen Sachverhalts gerecht wird, mag dahingestellt bleiben (kritisch insoweit u.a. Breuninger/Winkler, Ubg. 2011, 13; Löffler/Hansen DStR 2011, 558). Das Gesetz verlangt in § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG jedenfalls, dass die fraglichen Anteile mit dem Ziel eines kurzfristigen Eigenhandelserfolgs „erworben“ wurden, was nach der Rechtsprechung des BFH – der sich der erkennende Senat vollumfänglich anschließt – voraussetzt, dass der Veräußerung zivilrechtlich ein Übertragungsakt von einem Dritten vorausgegangen ist. Da dies im Hinblick auf die seitens der A AG veräußerten Anteile an den von ihr selbst bar gegründeten Vorratsgesellschaften nicht gegeben ist, ist der Anwendungsbereich des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG im vorliegenden Fall nicht eröffnet.

2. Der danach auf Ebene der Klägerin steuerfreie Veräußerungsgewinn i.S.v. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG ist nach Satz 2 der Vorschrift der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert übersteigt, der sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung ergibt (Buchwert). Der gesetzlich angeordnete Abzug der Veräußerungskosten kann zwar nicht bereits deswegen unterbleiben, weil nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG von dem jeweiligen Gewinn i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 5 % als Ausgaben gelten, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen (vgl. BFH-Urt. v. 09.04.2014 – I R 52/12, BFH/NV 2014, 1331). Im vorliegenden Streitfall stellt sich jedoch die Frage, ob es sich bei den laufenden Aufwendungen des in der Veräußerung von Vorratsgesellschaften bestehenden Geschäftsbetriebs der A AG um einschlägige Veräußerungskosten handelt.

a) Der in § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG verwendete Begriff der Veräußerungskosten ist gesetzlich nicht definiert. Nach zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung des BFH gehören zu den Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG alle Aufwendungen, welche durch die Veräußerung der Anteile im Sinne der zu § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG ergangenen Rechtsprechung „veranlasst“ sind. Eine Abgrenzung zu den laufenden Betriebsausgaben erfolgt hiervon ausgehend nicht (mehr) danach, ob die Aufwendungen „in unmittelbarer sachlicher Beziehung“ zu einem Veräußerungsgeschäft stehen, sondern vielmehr danach, ob ein Veranlassungszusammenhang zu der Veräußerung besteht. Abzustellen ist insoweit auf das „auslösende Moment“ für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn (vgl. BFH-Urt. v. 25.01.2000 – VIII R 55/97, BStBl II 2000, 458; v. 16.12.2009 – IV R 22/08, BStBl II 2010, 736; v. 27.03.2013 – I R 14/12, BFH/NV 2013, 1768). Ebenso hat der BFH zu § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG entschieden (vgl. z.B. BFH-Urt. v. 06.12.2005 – VIII R 34/04, BStBl II 2006, 265; v. 02.04.2008 – IX R 73/04, BFH/NV 2008, 1658; v. 08.02.2011 – IX R 15/10, BStBl II 2011, 684) und sich dieser Rechtsprechung vor dem Hintergrund der Wortgleichheit des Begriffs der Veräußerungskosten im Rahmen der Gesetzesdefinition des Veräußerungsgewinns, der übereinstimmenden wirtschaftlichen Sachlage und dem Grundsatz der Einheit der

Rechtsordnung ausdrücklich auch bezogen auf § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG angeschlossen (vgl. u.a. BFH-Urt. v. 12.03.2014 – I R 45/13, BStBl II 2014, 719).

b) In seinen jüngsten Urteilen zum Begriff der Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG bzw. des § 17 Abs. 2 EStG verfolgt der BFH die sich bereits in den vorausgegangenen Jahren abzeichnende Rechtsprechungsentwicklung weiter und stellt insoweit nicht mehr auf das Bestehen einer „unmittelbaren sachlichen Beziehung“ zwischen Aufwendungen und Veräußerungsgeschäft, sondern vielmehr auf einen „wirtschaftlich wertenden Veranlassungszusammenhang“ ab. Danach ist für die Einstufung als Veräußerungskosten danach abzugrenzen, worin das „auslösende Moment“ für die Entstehung von Aufwendungen besteht und ob diese bei wertender Betrachtung eine größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn aufweisen. Hiervon ausgehend hat der BFH in jüngster Zeit beispielsweise die Veranlassung der Kosten eines DBA-Verständigungsverfahrens durch eine Anteilsveräußerung mit der Begründung verneint, dass derartige Aufwendungen – im Gegensatz zu Notarkosten, Maklerprovisionen oder Grundbuchgebühren – nicht durch die Veräußerung selbst, sondern lediglich durch die Folgefrage der Besteuerungszuständigkeit veranlasst seien (vgl. BFH-Urt. v. 09.10.2013 – IX R 25/12, BStBl II 2014, 102). In einer weiteren Entscheidung hat der BFH eine Tantiemepayment an den Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft, deren Anteile veräußert worden waren, nicht als Veräußerungskosten angesehen, da die Zahlung zwar „anlässlich“ der Anteilsveräußerung als deren „kausal-auslösendes Moment“ erfolgte und zumindest auch damit zusammenhing, dass der Geschäftsführer durch seine in der Vergangenheit erbrachten Leistungen den Wert der veräußerten Beteiligung gesteigert hatte, bei wertender Betrachtung jedoch veräußerungsunabhängig die erfolgreiche Tätigkeit des Geschäftsführers in der Vergangenheit honorieren sollte (vgl. BFH-Urt. v. 12.03.2014 – I R 45/13, BStBl II 2014, 719). Demgegenüber wurden Verluste aus Termingeschäften, die der Steuerpflichtige erkennbar allein zur Absicherung von Aktiengeschäften getätigt hatte, durch den BFH in einem weiteren Urteil als Veräußerungskosten eingestuft, da die einzelnen Geschäfte „in ihren Teilschritten sowohl nach den tatsächlichen Abläufen als auch nach der Anlageplanung aufeinander abgestimmt [gewesen seien]“, „sich wechselseitig [bedingt hätten]“ und die Zertifikatesgeschäfte „ihrem wirtschaftlichen Sinn nach unmittelbar auf die Veräußerung der Beteiligungen bezogen [gewesen seien] und isoliert gesehen „keinen Sinn“ [gemacht hätten]“ (vgl. BFH-Urt. v. 09.04.2014 – I R 52/12, BFH/NV 2014, 1331).

3. Bei Zugrundelegung des nach vorstehenden Rechtsprechungsgrundsätzen maßgebenden Verständnisses des Begriffs der „Veräußerungskosten“ i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG lassen sich die vorliegend streitgegenständlichen laufenden Aufwendungen des Geschäftsbetriebs der A AG nach Auffassung des erkennenden Senats nicht als Veräußerungskosten qualifizieren.

a) Festzustellen ist zunächst, dass – soweit ersichtlich – sämtlichen bisher durch die Rechtsprechung des BFH entschiedenen Fällen zum Begriff der Veräußerungskosten gemeinsam ist, dass stets die Zuordbarkeit der streitgegenständlichen Aufwendungen zu einem bestimmten, einzelnen Veräußerungsvorgang in Frage stand. Die potentielle Zuordbarkeit der jeweiligen Aufwendungen zu einer konkreten Veräußerung als Veranlassungsgrund, welcher die betreffenden Aufwendungen bei wertender Betrachtung ggf. näher stehen als dem laufenden Gewinn, ist nach dem Verständnis des erkennenden Senats somit grundsätzliche Voraussetzung für eine mögliche Einstufung als Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG. Hierfür spricht auch die Rechtsprechung des BFH zu fehlgeschlagenen Veräußerungskosten, wonach bei Scheitern eines angestrebten bestimmten Veräußerungsgeschäfts die hierdurch ausgelösten Aufwendungen

nicht als Veräußerungskosten eingestuft werden können (vgl. BFH-Urt. v. 17.04.1997 – VIII R 47/95, BStBl II 1998, 102; v. 19.05.2005 – IV R 17/02, BStBl II 2005, 637).

Im vorliegenden Fall ist die Zuordnung der streitgegenständlichen laufenden Aufwendungen der A AG zu einem bestimmten Veräußerungsvorgang jedoch – was auch der Beklagte einräumt – von vornherein ausgeschlossen. Dies wird bereits dadurch indiziert, dass der Beklagte von den streitigen Aufwendungen für die im Streitjahr von der A AG in geringem Umfang vollzogenen Veräußerungen von Personengesellschaftsanteilen einen pauschalen Abschlag von 5 % vorgenommen und gerade nicht ermittelt hat, welche Aufwendungen durch diese konkreten Veräußerungsvorgänge im Einzelnen veranlasst wurden. Aus Sicht des Gerichts erscheint es auch schlichtweg nicht möglich zu ermitteln, inwieweit Aufwendungen wie Mieten für Büroräumlichkeiten, Personalaufwendungen und sonstige allgemeine Verwaltungsaufwendungen sich konkret auf eine einzelne Veräußerung als Veranlassungsgrund zurückführen lassen. Bereits aus diesem Grunde scheidet eine Einstufung der streitgegenständlichen Aufwendungen als Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG nach Ansicht des erkennenden Senats aus. 25

b) Aus den vorgenannten Rechtsprechungsgrundsätzen lässt sich ferner ableiten, dass es gerade nicht ausreicht, wenn die in Rede stehenden Aufwendungen möglicherweise mittelbar auf eine Veräußerung zurückgeführt werden können bzw. dieses „kausal-auslösendes“ Moment für die Aufwendungen ist (so auch Ratschow, BFH/PR 2014, 44 f.). Vielmehr bedarf es einer direkten Veranlassung der betreffenden Aufwendungen durch ein bestimmtes Veräußerungsgeschäft im Sinne einer bei wertender Betrachtung bestehenden „besonderen Nähebeziehung“. Hiervon ausgehend können die Mieten, Personalkosten und sonstigen laufenden Aufwendungen des Geschäftsbetriebs der A AG im vorliegenden Fall nicht als Veräußerungskosten im Sinne des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG angesehen werden. Auslösendes Element dieser Aufwendungen ist bei wertender Betrachtung die unternehmerische Tätigkeit der A AG als solche, unabhängig davon, worin diese eigentlich besteht. Dass der Geschäftszweck der Gesellschaft nahezu ausschließlich in der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen besteht, begründet allenfalls einen mittelbaren sachlichen Zusammenhang mit einer „Veräußerungstätigkeit“ der Gesellschaft als solcher, aber keinen Veranlassungszusammenhang mit einem konkreten „Veräußerungsvorgang“. 26

Ein lediglich mittelbarer sachlicher Zusammenhang mit der in der Veräußerung von Vorratsgesellschaften bestehenden Geschäftstätigkeit der A AG reicht aus Sicht des Gerichts vor dem Hintergrund der bisherigen BFH-Rechtsprechung zum Veräußerungskostenbegriff jedoch nicht aus, um eine Einstufung der streitgegenständlichen Aufwendungen als Veräußerungskosten vornehmen zu können. Andernfalls hätte der BFH die TantiemEZahlung in seinem Urteilsfall I R 45/13 bzw. die Kosten des DBA-Verständigungsverfahren in dem Urteilsfall IX R 25/12 ebenfalls als Veräußerungskosten qualifizieren müssen, da auch diese Aufwendungen zumindest mittelbar auf eine Veräußerung zurückgeführt werden konnten bzw. ein Veräußerungsvorgang „kausal-auslösendes“ Moment für die jeweiligen Aufwendungen war. 27

c) Dass es sich bei den streitgegenständlichen laufenden Aufwendungen des Geschäftsbetriebs der A AG nicht um Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG handelt, wird nach Überzeugung des Gerichts auch durch die folgende Kontrollüberlegung bestätigt: Würde die A AG – ebenso wie die Klägerin – mehrere Geschäftsbereiche unterhalten und neben dem Geschäftsfeld „Veräußerung von Vorratsgesellschaften“ auch noch auf anderem Gebiet tätig werden, so erschiene es aus Sicht des Gerichts fernliegend, die allgemeinen Verwaltungsaufwendungen der Gesellschaft wie Mieten, Personalkosten etc. 28

anteilig als durch die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen veranlasst anzusehen und diese insoweit als Veräußerungskosten einzustufen. Ebenso erschiene es nach Auffassung des Senats unhaltbar, bei unmittelbarer Ansiedelung des Geschäftsbereichs „Veräußerung von Vorratsgesellschaften“ auf Ebene der Klägerin deren allgemeine Verwaltungsaufwendungen in einen als Veräußerungskosten zu qualifizierenden und einen als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben zu berücksichtigenden Teil aufzuteilen. Da die steuerlichen Vorgänge der A AG aufgrund des bestehenden Organschaftsverhältnisses zwischen der A AG und der Klägerin grundsätzlich der Klägerin als eigene zugerechnet werden, kann es wirtschaftlich und für Zwecke der Körperschaftsteuer aber keinen Unterschied machen, ob der Geschäftsbetrieb der A AG bei dieser oder aber unmittelbar auf Ebene der Klägerin angesiedelt ist.

Soweit der Beklagte die Ansicht vertritt, dass sich die im vorliegenden Verfahren streitige Frage der Einstufung laufender Aufwendungen als Veräußerungskosten auch dann stellen würde, wenn der Geschäftsbetrieb „Veräußerung von Vorratsgesellschaften“ – neben deren weiteren Geschäftsbereichen – auf Ebene der Klägerin angesiedelt wäre und sich in diesem Fall lediglich darüber hinausgehend eine vorgeschaltete Zuordnungs- bzw. Aufteilungsproblematik ergäbe, so vermag sich der Senat dem nicht anzuschließen. Vielmehr ist aus Sicht des Gerichts insoweit der Klägerin darin Recht zu geben, dass bei Zugrundelegung dieser Auffassung bei jeder Kapitalgesellschaft, welche auch nur einen einzigen Anteil an einer Kapitalgesellschaft veräußert hat, stets ein bestimmter Teil ihrer allgemeinen Betriebsaufwendungen den Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG zuzuordnen wäre. Dies wird von der Finanzverwaltung in der Praxis jedoch zu Recht ersichtlich nicht so gehandhabt und auch weder in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung noch der einschlägigen Literatur so vertreten. 29

d) Soweit der Beklagte das Bestehen eines Veranlassungszusammenhangs und damit die Einstufung der streitgegenständlichen Aufwendungen als Veräußerungskosten ferner damit zu begründen versucht, dass die Aufwendungen der A AG nicht entstanden wären, wenn deren Geschäftsbetrieb – welcher nahezu ausnahmslos in der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen bestand – nicht unterhalten worden wäre, so vermag dies nach Auffassung des Gerichts nicht zu überzeugen. Es trifft zwar zu, dass der Geschäftsbetrieb der A AG nicht hinweggedacht werden könnte, ohne dass die streitigen Aufwendungen entfielen. Hieraus folgt nach Ansicht des Senats jedoch nur, dass die Aufwendungen als betrieblich veranlasst – d.h. als Betriebsausgaben i.S.d. §§ 4 Abs. 4 EStG, 8 Abs. 1 Satz 1 KStG – anzusehen sind, nicht jedoch, dass es sich um Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG handelt. Eine Veranlassung durch den Geschäftsbetrieb ist sämtlichen Betriebsausgaben immanent, macht diese jedoch, selbst wenn der Geschäftsbetrieb in der Veräußerung von Anteilen besteht, noch nicht ohne Weiteres zu Veräußerungskosten. 30

Die Entstehung der streitgegenständlichen Betriebsaufwendungen der A AG hängt nicht von der Durchführung eines einzelnen Veräußerungsgeschäfts ab, sondern vielmehr von deren unternehmerischer Entscheidung, überhaupt einen Geschäftsbetrieb zu unterhalten. Es fehlt insoweit bereits an einem objektiven Zusammenhang zwischen Kostenentstehung und Veräußerung, da es sich bei den hier streitigen Aufwendungen des laufenden Geschäftsbetriebs (wie z.B. Mieten, Löhnen und Gehältern etc.) um echte Gemeinkosten handelt, die unabhängig von der Veräußerung von Anteilen anfallen. Auch subjektiv sind die fraglichen Kosten nicht durch die Anteilsveräußerungen motiviert, sondern würden auch anfallen, wenn die A AG keine Anteile veräußert hätte, z.B. weil sich im laufenden Jahr kein Abnehmer gefunden hat. Insoweit liegen daher steuerlich abziehbare laufende Betriebsausgaben und keine Veräußerungskosten vor. Dies wird im Übrigen auch durch die 31

in der einschlägigen Literatur vertretene Auffassung bestätigt, wonach allgemeine Verwaltungskosten bzw. „echte Gemeinkosten“ wie die vorliegend streitgegenständlichen Mieten, Löhne und Gehälter etc. nur dann als Veräußerungskosten zu qualifizieren wären, wenn sie einem Veräußerungsvorgang konkret zugeordnet werden könnten, was jedoch in der Regel nicht der Fall ist (vgl. Pung in Dötsch/ Pung/Möhlenbrock, Die KSt, § 8b KStG Rz. 109; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, § 8b Rz. 215; Ditz/Tcherveniachki, DStR 2012, 1161, 1165).

e) Wenn der Beklagte darüber hinaus ergebnisorientiert damit zu argumentieren versucht, dass die streitgegenständlichen laufenden Aufwendungen des Geschäftsbetriebs im vorliegenden Sonderfall bei fehlender Einstufung als Veräußerungskosten steuerlich zur Entstehung von Verlusten führen, welche wirtschaftlich jedoch gar nicht entstanden seien und der ermittelte steuerfreie Gewinn das Einkommen der A AG bei Weitem übersteige, so ist dem entgegen zu halten, dass dieses Ergebnis aus Sicht des Fiskus vielleicht unbefriedigend erscheinen mag, jedoch gleichwohl nicht unter Hinwegsetzung über die zum Veräußerungskostenbegriff des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze und die vorstehend unter I.3.d) angestellte Kontrollüberlegung vermieden werden darf. Die dem angegriffenen Körperschaftsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung zugrunde liegende Ausweitung des Begriffs der Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG auf die Mieten, Personalkosten und sonstigen laufenden Aufwendungen des Geschäftsbetriebs der A AG mag aus Sicht des Beklagten erforderlich sein, um ein „gerechtes und wirtschaftlich vertretbares Ergebnis“ zu erzielen. Systematisch erscheint diese Vorgehensweise aus Sicht des erkennenden Senats jedoch nicht haltbar. 32

4. Ist die Steuerfreiheit der von der A AG erzielten Veräußerungsgewinne nach alledem nicht gemäß § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG gänzlich zu versagen und sind die streitgegenständlichen laufenden Aufwendungen des Geschäftsbetriebs der A AG auch nicht nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG als Veräußerungskosten steuerlich vom Abzug ausgeschlossen, so lässt sich die Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen entgegen der Ansicht des Beklagten auch nicht hilfsweise auf die Regelung des § 3c Abs. 1 EStG stützen. Gemäß § 8b Abs. 3 Satz 2, Abs. 5 Satz 2 KStG findet § 3c Abs. 1 EStG im Bereich der Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen durch eine Körperschaft ausdrücklich keine Anwendung. Für die Frage der steuerlichen Behandlung der streitgegenständlichen Aufwendungen der A AG und deren Abzugsfähigkeit ist die Vorschrift folglich nicht von Belang. 33

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 34

III. Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision zu, da die Frage, ob bei einer Körperschaft, deren alleiniger Geschäftszweck in der Veräußerung von Anteilen an selbst gegründeten Vorratsgesellschaften in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften besteht, sämtliche laufenden Aufwendungen des Geschäftsbetriebs als Veräußerungskosten im Sinne des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG zu qualifizieren sind, grundsätzliche Bedeutung hat und in der bisherigen Rechtsprechung des BFH noch nicht eindeutig geklärt ist. Dies gilt insbesondere für die Frage, ob für die Einstufung von Aufwendungen als Veräußerungskosten im Sinne der vorgenannten Norm zwingend ein Zusammenhang mit einem konkreten einzelnen Veräußerungsvorgang erforderlich ist oder ob es insoweit ausreicht, wenn die Aufwendungen einer Vielzahl von Veräußerungen bzw. einer in der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen bestehenden Geschäftstätigkeit zugeordnet werden können. 35

