

Urteil vom 23. Juni 2010, I R 71/09

Keine Hinzurechnung der Gewinnausschüttung einer polnischen Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Nr. 5 GewStG 2002

BFH I. Senat

GewStG § 6, GewStG § 7 S 1, GewStG § 8 Nr 5, GewStG § 9 Nr 7, KStG § 8b Abs 1, DBA POL Art 2 Abs 3, DBA POL Art 10, DBA POL Art 21 Abs 1 Buchst a S 3, AO § 2

vorgehend FG Düsseldorf, 15. Juni 2009, Az: 8 K 3412/06 G,F

Leitsätze

Gewinnanteile aus Anteilen an einer ausländischen (hier: polnischen) Kapitalgesellschaft, die nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, zugleich aber auch nach Maßgabe eines sog. abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs (hier: nach Art. 21 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 DBA-Polen 1972) von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden, sind nicht nach § 8 Nr. 5 GewStG 2002 dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen .

Tatbestand

I.

- 1** Gegenstand des Unternehmens der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, war im Streitjahr 2003 die Beteiligung an einer polnischen Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością¹ (Sp. z.o.o.), der E-Sp. z.o.o., und deren Finanzierung. Am Stammkapital dieser Gesellschaft war die Klägerin zu 75 v.H. beteiligt.
- 2** Am 27. November 2002 verpflichteten sich die Klägerin als Verkäuferin und eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Polen als Käuferin, einen Kaufvertrag über die Anteile der Klägerin an der E-Sp. z.o.o. abzuschließen. Die Anteile sollten mit allen ihnen anhaftenden Rechten veräußert werden, insbesondere mit dem Recht auf Dividende für das Streitjahr. Das Recht auf Dividende für das Geschäftsjahr 2002 sollte bei der Klägerin verbleiben. Nach dem rechtlichen Übergang der Anteile auf die Käuferin sollte das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen rückwirkend zum 1. Januar 2003 übergehen. Entsprechend dieser Verpflichtung wurde die Beteiligung am 25. März 2003 veräußert.
- 3** Am 18. Februar 2003 beschloß die E-Sp. z.o.o., für 2002 eine Gewinnausschüttung an die Klägerin vorzunehmen. Die Auszahlungen erfolgten unter Einbehaltung polnischer Steuern.
- 4** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, dass die Gewinnausschüttung der E-Sp. z.o.o. zwar nach § 8b Abs. 1 und 5 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) zu 95 v.H. von der Körperschaftsteuer befreit sei, dass diese Steuerfreiheit im Ergebnis aber nicht für die Gewerbesteuer gelte. Vielmehr sei dem Gewinn aus Gewerbebetrieb der steuerfreie Gewinnanteil gemäß § 8 Nr. 5 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002) hinzuzurechnen, da die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 nicht erfüllt seien. Ausländische Beteiligungen müssten danach nicht nur zu Beginn, sondern darüber hinaus ununterbrochen bis zum Ende des Erhebungszeitraums gehalten werden. Werde die Beteiligung unterjährig veräußert, unterlägen die Dividendenerträge der Gewerbesteuer. Die Klägerin berief sich demgegenüber auf Art. 21 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 18. Dezember 1972 (BGBl II 1975, 646, BStBl I 1975, 666) --DBA-Polen 1972--; die sich daraus ergebende sog. abkommensrechtliche Schachtelfreistellung gehe § 8b Abs. 1 KStG 2002 und damit auch § 7 i.V.m. § 8 Nr. 5 GewStG 2002 vor.
- 5** Ihre Klage gegen die geänderten Steuerbescheide des FA war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf gab ihr

durch Urteil vom 16. Juni 2009 8 K 3412/06 G,F statt; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 899 abgedruckt.

- 6 Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 1. Nach § 7 Satz 1 GewStG 2002 ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG 2002 bezeichneten Beträge. Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet werden nach § 8 Nr. 5 GewStG 2002 (u.a.) die nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) und die diesen gleichgestellten Bezüge und erhaltenen Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG 2002 erfüllen, nach Abzug der mit diesen Einnahmen, Bezügen und erhaltenen Leistungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben, soweit diese nach § 8b Abs. 5 KStG 2002 unberücksichtigt bleiben. Nach dem im Streitfall einschlägigen § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen u.a. gekürzt um die Gewinne aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs des Gewerbesteuergesetzes, an deren Nennkapital das Unternehmen seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen mindestens zu einem Zehntel beteiligt ist (Tochtergesellschaft) und die ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) fallenden Tätigkeiten und aus Beteiligungen an bestimmten Gesellschaften bezieht, an deren Nennkapital sie mindestens zu einem Viertel unmittelbar beteiligt ist, wenn die betreffenden Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind.
- 10 2. Gegenstand des Rechtsstreits ist vor diesem Regelungshintergrund zum ersten die für den gesetzlichen Tatbestand der Kürzung nach § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 erhebliche Frage, ob die Beteiligung an der polnischen E-Sp. z.o.o. eine Mindestbeteiligungsdauer für den betreffenden Erhebungszeitraum erfordert (s. dazu einerseits z.B. Schnitter in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 9 GewStG Rz 211; Sarrazin in Lenski/ Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 7 Rz 24, andererseits z.B. Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 9 Nr. 7 Rz 2; Odenthal in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 9 Nr. 7 GewStG Rz 21 ff.; Gosch in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz 309; Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 29). Zum zweiten ist dies die Frage danach, ob die Klägerin eine hinzurechnungsrelevante Kapitalbeteiligung i.S. des § 8 Nr. 5 GewStG 2002 gehalten hat. Und zum dritten fragt sich, ob das sog. abkommensrechtliche Schachtelprivileg nach Maßgabe von Art. 21 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 DBA-Polen 1972 der unilateral gewährten Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 regelungssystematisch vorgeht und im Gegensatz zur Letzteren nicht die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG 2002 auslöst. Die ersten beiden Fragen können im Ergebnis unbeantwortet bleiben; die Hinzurechnung scheidet mangels Tatbestandsmäßigkeit des § 8 Nr. 5 GewStG 2002 schon deswegen aus, weil die Klägerin das sog. abkommensrechtliche Schachtelprivileg beanspruchen kann und das Gewerbesteuergesetz hierfür keine Hinzurechnung anordnet.
- 11 a) Die an die Klägerin ausgeschütteten Gewinnanteile aus der Beteiligung an der polnischen E-Sp. z.o.o. sind bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb gemäß § 8b Abs. 1 KStG 2002 außer Ansatz geblieben. Das ist unter den Beteiligten unstreitig. Allerdings gehen die Klägerin und --ihr folgend-- das FG davon aus, das die sog. abkommensrechtliche Schachtelprivilegierung nach Art. 21 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 DBA-Polen 1972, deren Voraussetzungen die Klägerin im Streitjahr erfüllt, greife. Danach werden entsprechende Dividenden aus Quellen innerhalb Polens von der Bemessungsgrundlage für die Steuer der Bundesrepublik Deutschland ausgenommen. Diese --gegenüber § 8b Abs. 1 KStG 2002 selbständige-- Privilegierung werde vom Tatbestand des § 8 Nr. 5 GewStG 2002 i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG 2002 nicht erfasst. Sie werde zwar durch § 8b Abs. 1 KStG 2002, der einschlägige Gewinnanteile voraussetzungslos freistellt, zunächst "faktisch" verdrängt. Infolge der gewerbeertragsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG 2002 lebe sie indes gewissermaßen wieder auf. Eine Hinzurechnung habe deswegen im Ergebnis zu unterbleiben.

- 12** b) Der Senat pflichtet dem im Ergebnis bei (so auch die überwiegende Schrifttumsmeinung, s. z.B. Haas, Der Betrieb --DB-- 2002, 549, 551; Hofmeister in Blümich, a.a.O., § 8 GewStG Rz 576; Prinz/Simon, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2002, 149, 150; Eilers/Wienands in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., § 8b KStG Rz 91; Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 8b KStG Rz 24; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 5 Rz 2; Mielke in Linklaters Oppenhoff & Rädler, DB 2002, Beil. 1, 11; Hageböke, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2009, 473, 477; Otto, Die Besteuerung von gewinnausschüttenden Körperschaften und Anteilseignern nach dem Halbeinkünfteverfahren, 2007, S. 346; Dinkelbach, Besteuerung des Anteilsbesitzes an Kapitalgesellschaften im Halbeinkünfteverfahren, 2006, S. 36; Henkel in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl., Rz E 374; Grotherr in Gosch/ Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 23A/23B OECD-MA Rz 326/1; Chr. Schmidt/Blöchle in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 23A/B OECD-MA Rz 109; Grotherr/Herfort/Strunk, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., S. 206; Haase, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Rz 278; Dallwitz/Mattern/Schnitger, DStR 2007, 1697, 1700; Salzmann, IStR 2006, 318, 319; Köhler, DStR 2002, 1341, 1343; Strunk/Kaminski, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- Fach 4, 4731, 4733; Schmidt/Kieker, NWB Fach 5, 1523, 1525; s. auch Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 40; Heurung/Seidel/Pippart in Baumhoff/Dücker/Köhler [Hrsg.], Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Festschrift für Krawitz, 2010, S. 103; Ernst, Die Unternehmensbesteuerung 2010, 494, jeweils m.w.N.); die Gegenmeinung (vertreten z.B. von Sarrazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 5 Rz 26; Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 8b KStG Rz 29; Schnitter in Frotscher/Maas, a.a.O., § 8 GewStG Rz 180; Hidien/Pohl/Schnitter, Gewerbesteuer, 14. Aufl., S. 574; wohl auch Kessler/Knörzer, IStR 2008, 121, 122) überzeugt nicht:
- 13** Wie der Senat in seinem Urteil vom 14. Januar 2009 I R 47/08 (BFHE 224, 126) entschieden hat, stehen das sog. nationale Schachtelprivileg des § 8b Abs. 1 KStG 2002 einerseits und das sog. abkommensrechtliche Schachtelprivileg (hier nach Art. 21 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 DBA-Polen 1972) andererseits im Ausgangspunkt selbständig nebeneinander und schließen sich wechselseitig nicht aus. Gleichwohl läuft die abkommensrechtliche Freistellung in ihrer Wirkung gemeinhin leer. Während § 8b Abs. 1 KStG 2002 nämlich im Grundsatz keine Anforderungen an die Beteiligungsverhältnisse stellt, enthält das Abkommensprivileg in aller Regel einschränkende tatbestandliche Voraussetzungen, im Falle des DBA-Polen 1972 eine Mindestbeteiligungsquote von 25 v.H. der stimmberechtigten Anteile. Die Tatbestands- und Rechtsfolgenkonkurrenz beider nationaler Regelungen ist also regelmäßig unbeschadet der völkerrechtlichen Verankerung der Abkommensvorschrift zu Lasten des DBA-Schachtelprivilegs aufzulösen (s. auch Gosch in Kessler/Förster/Watrin, Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Herzig, 2010, S. 63, 85 ff.; anders z.B. Hageböke, IStR 2009, 473, 477 ff.). Nur dann, wenn § 8b Abs. 1 KStG 2002 aufgrund einer besonderen gesetzlichen Anordnung unanwendbar bleibt, verhält es sich anders und tritt das Abkommensprivileg (wieder) eigenständig in Erscheinung (Senatsurteil in BFHE 224, 126).
- 14** Um eine solche Situation geht es auch im Streitfall. Zwar bleibt § 8b Abs. 1 KStG 2002 hier --als gegenüber der Abkommensregelung günstigere nationale Regelung-- uneingeschränkt anwendbar, was im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 Satz 1 GewStG 2002 entsprechend durchschlägt. Die hiernach freigestellten (in- wie ausländischen) Gewinnanteile werden nach § 8 Nr. 5 GewStG 2002 sodann jedoch dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet; die Freistellung wird dadurch im Ergebnis neutralisiert. Das wiederum hat zur Konsequenz, dass die abkommensrechtliche Freistellung wiederauflebt. Eine Hinzurechnung auch der hiernach freigestellten Gewinnanteile wird von § 8 Nr. 5 GewStG 2002 nicht angeordnet.
- 15** Das ist auch folgerichtig und verwirklicht die Wertungen des § 2 der Abgabenordnung, der den prinzipiellen Vorrang völkerrechtlicher Verträge i.S. des Art. 59 Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes gegenüber den Steuergesetzen bestimmt: Zwar dienen die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen --auch jene nach § 8 Nr. 5 GewStG 2002-- der Durchführung der (innerstaatlichen) Besteuerung (vor dem Hintergrund der besonderen, mit der Gewerbesteuer verbundenen Zielsetzungen, also dem Äquivalenz- und Objektsteuergedanken) und werden als solche von der abkommensrechtlichen Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht umfasst (s. auch Vogel in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 2 Rz 62). Gehört jedoch --wie nach Art. 2 Abs. 3 DBA-Polen 1972-- auch die Gewerbesteuer zum sachlichen Regelungsbereich des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und wird auch sie prinzipiell von der darin bestimmten Freistellung von der Bemessungsgrundlage erfasst, liefe eine Hinzurechnung der betreffenden Gewinnanteile zum Gewinn aus Gewerbebetrieb und damit die Einbeziehung in den Gewerbeertrag als die gewerbesteuerliche Besteuerungsgrundlage (vgl. § 6 GewStG 2002) bezogen auf Art. 21 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 DBA-Polen 1972 faktisch auf ein sog. Treaty override hinaus, dessen Verfassungskonformität ohnehin Zweifel rechtfertigt (s. Senatsbeschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09, DStR 2010, 1224), das aber zumindest als solches durch einen entsprechenden ausdrücklichen Abkommensvorbehalt nach außen hin kenntlich zu machen ist (z.B. Gosch, IStR 2008, 413, m.w.N.); auch daran fehlt es hier. Bestätigt wird der daraus abzuleitende Vorrang des DBA-

Privilegs schließlich durch § 8 Nr. 5 GewStG 2002 selbst: Indem diese Vorschrift mit § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG 2002 Hinzurechnungsausschlüsse formuliert, die abkommensrechtliche gewerbsteuerliche Privilegierung des § 9 Nr. 8 GewStG 2002 dabei jedoch ausspart, wird mittelbar deutlich, dass die Hinzurechnung abkommensrechtliche Privilegien durchgängig unberührt belässt; dadurch begünstigte Gewinne sind der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von vornherein entzogen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de