# Urteil vom 06. Juni 2012, I R 6, 8/11

**Schachtelprivileg für brasilianische Eigenkapitalverzinsung als Dividende**

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 5, KStG § 8b Abs 7, KStG § 26 Abs 5, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 50d Abs 9 S 1 Nr 1, EStG § 52 Abs 59a S 6, GewStG § 7 S 1, GewStG § 9 Nr 7 S 2, DBA BRA Art 3 Abs 2, DBA BRA Art 10 Abs 1, DBA BRA Art 10 Abs 2, DBA BRA Art 10 Abs 5, DBA BRA Art 11 Abs 2, DBA BRA Art 24 Abs 1 S 1 Buchst c

vorgehend FG Nürnberg, 13. Dezember 2010, Az: 1 K 1955/2008

## Leitsätze

Zinsen auf das Eigenkapital ("juro sobre o capital próprio") nach Maßgabe der Brasilianischen Gesetze Nr. 9.249/95 und Nr. 9.430/96 sind sowohl Gewinnanteile i.S. des § 26 KStG 1999 und des § 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG 1999 als auch --nach dem auch insoweit maßgebenden deutschen Steuerrecht (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1997)-- Dividenden i.S. von Art. 10 Abs. 1 und 5 DBA-Brasilien . Als solche sind sie nach Art. 24 Abs. 1 Satz 1 Buchst. c DBA-Brasilien von der Bemessungsgrundlage der deutschen Körperschaftsteuer auszunehmen . Die Abziehbarkeit der geleisteten Vergütungen im Quellenstaat (hier in Brasilien) ändert daran mangels eines allgemeinen abkommensrechtlichen Korrespondenzgebots nichts.

## Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine AG, ist kraft Verschmelzung im Jahre 2000 Gesamtrechtsnachfolgerin einer GmbH (F-GmbH). Gegenstand des Unternehmens der F-GmbH war im Streitjahr 1999 das Halten und Verwalten von Beteiligungen im In- und Ausland.

2 Die F-GmbH hielt die Geschäftsanteile an einer Schweizer AG (F-CH AG), deren Geschäftszweck ebenfalls das Halten und Verwalten von internationalen Beteiligungen war. Die F-CH AG wiederum war zu 26 v.H. an einer brasilianischen Kapitalgesellschaft (F-B S.A.), sowie zu 85 v.H. an einer in Hongkong ansässigen Kapitalgesellschaft (F-HK Ltd.), beteiligt.

3 Bei der F-B S.A. handelte es sich um eine nach brasilianischem Recht gegründete AG. Ihr Unternehmenszweck war im Streitjahr insbesondere die Herstellung, Im- und Export sowie Vermarktung von verschiedenen Produkten. Sie erzielte 1998 einen Bilanzgewinn von ... Brasilianischen Real (R$). Am 30. November 1998 beschloss die Hauptversammlung der F-B S.A., ausschließlich für das zum 31. Dezember 1998 endende Geschäftsjahr Zinsen auf das Eigenkapital ("juro sobre o capital próprio") nach Maßgabe der Brasilianischen Gesetze Nr. 9.249/95 und Nr. 9.430/96 an die Aktionäre auszuzahlen. Die Zahlung sollte in einer ersten Rate im Dezember 1998 und in einer zweiten Rate im 1. Quartal 1999 erfolgen. Die Zinsen sollten anstelle der satzungsgemäß vorgesehenen Dividende gezahlt werden. Am 26. März 1999 konkretisierte die Hauptversammlung der F-B S.A. die Auszahlung der Eigenkapitalzinsen. Danach waren am 28. Dezember 1998 bereits ... R$ nach Abzug der Körperschaftsteuer geflossen; ein weiterer Betrag von ... R$ abzüglich Körperschaftsteuer sollte spätestens bis 30. Oktober 1999 gezahlt werden.

4 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) ist die Verzinsung des Eigenkapitals im Gesetz Nr. 9.249/95 geregelt. Anstelle bzw. neben einer regulären Dividende kann die Gesellschafterversammlung danach die Zahlung einer Eigenkapitalverzinsung beschließen. Die Verzinsung ist in der Höhe zweifach begrenzt. Zum einen darf sie den von der brasilianischen Zentralbank bekannt gegebenen Zinssatz für langfristige brasilianische Anleihen multipliziert mit dem Eigenkapital der Gesellschaft nicht überschreiten. Zum anderen darf maximal die Hälfte des Jahresüberschusses oder die Hälfte der Gewinnvorträge gezahlt werden. Die ausschüttende Gesellschaft kann die Eigenkapitalverzinsung außerbilanziell steuermindernd vom Einkommen abziehen. Die Auszahlung der

Eigenkapitalverzinsung unterliegt einem 15 %igen Quellensteuerabzug, der für brasilianische Gesellschafter, die natürliche Personen sind, abgeltende Wirkung hat.

**5** Der F-CH AG flossen unter Berücksichtigung ihrer Beteiligung von 26 v.H. und des 15 %igen brasilianischen Steuereinbehalts am 6. Januar 1999 ... R$ und am 30. Juni 1999 ... R$ zu. Sie erfasste nur die Nettoerträge in der Buchhaltung. Die Bruttobeträge (ohne Quellensteuerabzug) ergaben ... Schweizer Franken (CHF).

**6** Die Generalversammlung der F-CH AG beschloss am 30. September 1999 eine Dividendenausschüttung von ... CHF, die der F-GmbH nach Abzug der Schweizer Quellensteuer mit Gutschrift auf dem Verrechnungskonto bei der F-CH AG am 25. November 1999 zufloss. Deren Bruttoerträge beliefen sich im Streitjahr auf ... CHF.

**7** In der Körperschaftsteuererklärung 1999 behandelte die F-GmbH die Dividende der F-CH AG in Höhe eines Anteils gemäß § 26 Abs. 5 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1999) als direkt von der Enkelgesellschaft --der F-B S.A.-- bezogen und gemäß Art. 24 Abs. 1 Satz 1 Buchst. c des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Föderativen Republik Brasilien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 27. Juni 1975 (DBA-Brasilien) i.V.m. § 8b Abs. 5 KStG 1999 als steuerfrei. Sie errechnete den gesamten steuerfreien Anteil an der Dividende mit ... DM.

**8** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht. Er vertrat die Ansicht, der anteilige Ertrag aus der mittelbaren Beteiligung an der F-B S.A. sei kein Gewinnanteil i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997), sondern Zins i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG 1997. Wegen dieser Qualifizierung der Einkünfte entfalle ein fiktiver Direktbezug i.S. des § 26 Abs. 5 KStG 1999 ebenso wie die sog. Schachtelvergünstigung des Art. 24 Abs. 1 Satz 1 Buchst. c DBA-Brasilien i.V.m. § 8b Abs. 5 KStG 1999. Das FA behandelte auf dieser Basis die Dividende der F-CH AG hinsichtlich anderer, unstreitiger Erträge in Höhe von ... DM als steuerfrei (... DM abzüglich nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 7 KStG 1999 in Höhe von 5 v.H.); zugleich erhöhte es das steuerpflichtige Einkommen um ... DM und im Gegenzug die anrechenbare Schweizer Quellensteuer von ... DM auf ... DM. Im Ergebnis aus gleichem Grunde sei der Gewerbeertrag zu erhöhen; eine Kürzung des Gewinns nach § 9 Nr. 7 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 1999) komme lediglich für die mittelbare Beteiligung an der F-HK Ltd., nicht jedoch für diejenige an der F-B S.A. in Betracht.

**9** Mit ihrer Klage gegen den hiernach ergangenen Bescheid über Körperschaftsteuer begehrte die Klägerin, den Gewinn unter Berücksichtigung von § 8b Abs. 7 KStG 1999 um die Einkünfte aus der F-CH AG zu mindern, soweit sie anteilig auf den Ausschüttungen aus Brasilien beruhen. Mit ihrer Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid begehrte sie die entsprechende Kürzung der Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen nach § 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG 1999 nicht nur für die Beteiligung an der F-HK Ltd., sondern auch für die Beteiligung an der F-B S.A. Beide Klagen waren erfolgreich. Das FG Nürnberg gab ihnen durch Urteile vom 14. Dezember 2010 1 K 1955/2008 und 1 K 1958/2008 statt; die Urteile sind in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 981 sowie in Internationales Steuerrecht 2011, 234 veröffentlicht.

**10** Seine Revisionen stützt das FA auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, die FG-Urteile aufzuheben und die Klagen abzuweisen.

**11** Die Klägerin beantragt, die Revisionen zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### II.

**12** Die --gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 73 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen-- Revisionen sind unbegründet.

**13** 1. Die F-GmbH war im Streitjahr in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässig und unterfiel hier mit ihrem Welteinkommen der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 KStG 1999). Das betrifft auch ihre Gewinnanteile aus ihrer unmittelbaren Beteiligung an der Schweizer F-CH AG; es handelt sich hierbei um Dividenden gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1999 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1997, für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 GewStG 1999.

**14** 2. Das DBA-Brasilien ändert daran zwar prinzipiell nichts, obschon nach Art. 24 Abs. 1 Satz 1 Buchst. c DBA-Brasilien bei einer in Deutschland ansässigen Person Dividenden von der Bemessungsgrundlage auszunehmen sind, die unter

Art. 10 des Abkommens fallen und an eine in Deutschland ansässige Gesellschaft von einer in Brasilien ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 25 v.H. unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört. Die Anwendung dieses sog. Schachtelprivilegs scheitert im Streitfall jedoch daran, dass die F-GmbH nicht selbst an der F-B S.A. beteiligt war.

**15** 3. Dieser Mangel am Tatbestand bleibt indessen wirkungslos. Grund dafür ist die in § 26 Abs. 5 KStG 1999 angeordnete Unmittelbarkeitsfiktion.

**16** Nach dieser Regelung wird auf Antrag der anteilige Gewinnbezug einer Muttergesellschaft, die über eine Tochtergesellschaft mindestens zu einem Zehntel an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes (Enkelgesellschaft) mittelbar beteiligt ist, steuerlich so behandelt, als hätte sie in dieser Höhe Gewinnanteile unmittelbar von der Enkelgesellschaft bezogen. Voraussetzung hierfür ist, dass die Enkelgesellschaft in dem Wirtschaftsjahr an die Tochtergesellschaft ausgeschüttet hat, in dem diese auch an die Muttergesellschaft ausschüttet. Der Direktbezug gilt für denjenigen Teil des Gewinnbezugs der Muttergesellschaft, der der nach ihrer mittelbaren Beteiligung auf sie entfallenden Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft entspricht. Hat die Tochtergesellschaft in dem betreffenden Wirtschaftsjahr neben den Gewinnanteilen einer Enkelgesellschaft noch andere Erträge bezogen, so findet Satz 1 des § 26 Abs. 5 KStG 1999 nur Anwendung für den Teil der Ausschüttung der Tochtergesellschaft, der dem Verhältnis dieser Gewinnanteile zu der Summe dieser Gewinnanteile und der übrigen Erträge entspricht, höchstens aber in Höhe des Betrags dieser Gewinnanteile. Die Anwendung der vorstehenden Vorschriften setzt voraus, dass die Enkelgesellschaft in dem Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz --AStG--) fallenden Tätigkeiten bezieht oder die Tochtergesellschaft unter den Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 AStG am Nennkapital der Enkelgesellschaft beteiligt ist. Weitere Voraussetzung ist nach § 26 Abs. 4 KStG 1999, dass die Muttergesellschaft für die mittelbar gehaltenen Anteile alle steuerlichen Nachweispflichten erfüllt, die ihr bei der Anwendung der Abs. 2 und 3 für unmittelbar gehaltene Anteile obliegen.

**17** 4. Infolge der derart angeordneten steuerlichen Gleichbehandlung der nur mittelbaren mit der unmittelbaren Beteiligung gelangt die F-GmbH auf ihren Antrag hin für die Dividendeneinkünfte aus der Beteiligung an der F-B S.A. in den Vorteil (auch) der abkommensrechtlichen Schachtelprivilegien (vgl. Abschn. 76 Abs. 25 der Körperschaftsteuer-Richtlinien), hier nach Art. 24 Abs. 1 Satz 1 Buchst. c DBA-Brasilien i.V.m. der nach § 8b Abs. 5 KStG 1999 gegenüber der abkommensrechtlich verlangten Mindestbeteiligungsquote von 25 v.H. unilateral auf 10 v.H. abgesenkten Beteiligungsquote.

**18** a) Die Voraussetzungen des § 26 Abs. 5 KStG 1999 sind ebenso wie die Nachweispflichten des § 26 Abs. 4 KStG 1999 erfüllt. Darüber besteht unter den Beteiligten bis auf das Merkmal "Gewinnanteil" der Enkelgesellschaft Einvernehmen, und das bedarf auch deswegen keiner weiteren Erörterung. Aber auch das Tatbestandsmerkmal "Gewinnanteil" der Enkelgesellschaft in § 26 Abs. 5 Satz 1 KStG 1999 ist gegeben. Was das Begriffliche anbelangt, besteht insoweit Übereinstimmung mit § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1997 (Senatsurteil vom 14. Oktober 1992 I R 1/91, BFHE 169, 213, BStBl II 1993, 189) ebenso wie mit dem "Gewinn aus Anteilen" i.S. von § 9 Nr. 2a GewStG 1999 (Senatsurteil vom 15. September 2004 I R 16/04, BFHE 208, 277, BStBl II 2005, 297). Und danach handelt es sich hier wie dort um alle Zuwendungen in Geld oder Geldeswert, die dem Gesellschafter --entweder von der Kapitalgesellschaft selbst oder von einem Dritten-- aufgrund seines Gesellschaftsverhältnisses zufließen, soweit die Vorteilszuwendungen nicht als Kapitalrückzahlung zu werten sind. Unerheblich ist, ob die Bezüge zu Lasten des Gewinns oder zu Lasten der Vermögenssubstanz der Gesellschaft geleistet würden; auch kommt es nicht darauf an, in welche zivilrechtliche Form die Vorteilsgewährung gekleidet ist.

**19** b) Nach diesen Grundsätzen sind die sog. Zinsen auf das Eigenkapital ("juro sobre o capital próprio") als Gewinnanteil zu beurteilen: Die Zinsen errechnen sich aus der Multiplikation eines von der brasilianischen Notenbank jährlich festgelegten langfristigen Zinssatzes mit dem Eigenkapital, das sich seinerseits aus der Summe des Aktienkapitals, der Kapitalreserven, der Gewinnvortragsreserven sowie des Jahresgewinns bzw. -verlusts gemäß Vorjahresschlussbilanz errechnet. Sie sind sonach durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst; nur Gesellschafter können diese erhalten. Weitere Besonderheiten jener "Zinsen" aus Sicht des brasilianischen Steuerrechts sind für die Auslegung von § 26 Abs. 5 KStG 1999 unbeachtlich. Ausschlaggebend hierfür ist das nationale Steuerrecht. Dass § 26 Abs. 5 KStG 1999 im Zusammenhang mit dem sog. Schachtelprivileg des DBA-Brasilien dieses in seinen Voraussetzungen --vor allem dem dortigen Unmittelbarkeitserfordernis-- modifiziert und zum Vorteil des Steuerpflichtigen "überschreibt", ändert daran nichts, auch wenn erst dadurch der Anwendungsbereich des

Abkommens eröffnet wird. Die betreffenden Gewinnanteile, welche die F-GmbH aus der Schweiz erhalten hat, gelten damit, soweit diese auf die Ausschüttung der F-B S.A. entfielen, als direkt von dieser bezogen.

**20** c) Es handelt sich bei den Gewinnanteilen gleichermaßen um Dividenden i.S. von Art. 10 DBA-Brasilien, welche nach der Anordnung in Art. 24 Abs. 1 Satz 1 Buchst. c DBA-Brasilien nicht nur für den Quellenstaat (hier: Brasilien), sondern auch für den Ansässigkeitsstaat (hier: Deutschland) bedeutsam sind.

**21** aa) Solche Dividenden sind nach der abkommenseigenen (und Art. 10 Abs. 3 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen entsprechenden) Definition in Art. 10 Abs. 5 DBA-Brasilien --erstens-- Einkünfte aus Aktien, Genussrechten oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder --zweitens-- Einkünfte aus anderen Rechten --ausgenommen Forderungen-- mit Gewinnbeteiligung sowie --drittens-- aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind. Hiervon ausgehend hat die Vorinstanz die --ihrer Höhe nach begrenzte-- Eigenkapitalverzinsung nach Maßgabe der brasilianischen Regelungslage als Dividenden im Sinne der ersten begrifflichen Alternative angesehen, und dem ist beizupflichten: Kennzeichen von Zinsen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG 1997 sind laufzeitabhängige Nutzungsvergütungen für eine Kapitalüberlassung. Sie setzen das Bestehen einer auf die Hauptleistung gerichteten Kapitalschuld voraus und bilden neben dieser eine Nebenleistung (ständige Spruchpraxis, vgl. z.B. Bundesfinanzhof, Urteile vom 13. Oktober 1987 VIII R 156/84, BFHE 151, 512, BStBl II 1988, 252; vom 21. Oktober 1997 VIII R 18/96, BFH/NV 1998, 582). Davon kann bezogen auf die fiktive Eigenkapitalverzinsung keine Rede sein. Die Zahlung hängt vom entstandenen Gewinn der brasilianischen Gesellschaft ab. Eine Forderung oder Nutzungsüberlassung von Kapital durch den (inländischen) Anteilseigner fehlt, ebenso wie ein fester Anspruch auf Zinszahlungen. Vielmehr räumt das brasilianische Recht den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft die Möglichkeit ein, auf Basis von Gesellschafterbeschlüssen, nicht von schuldrechtlichen Vereinbarungen, statt der "offenen" Gewinnausschüttung die Verzinsung der Gesellschaftereinlage zu wählen. Das Stammrecht, aus dem sich der betreffende Ertrag ableitet, ist hier wie dort die Beteiligung am Gesellschaftskapital, der Ertrag verkörpert hier wie dort eine Eigenkapitalverzinsung. Dass das deutsche Gesellschaftsrecht (in § 57 Abs. 2 des Aktiengesetzes) eine derartige Verzinsung --aus Haftungsgründen-- ausdrücklich untersagt, widerspricht dem nicht, sondern bestätigt dies, weil das Verbot die strukturelle Gesellschaftsbezogenheit der Verzinsung verdeutlicht. Die betreffenden Einkünfte resultieren demnach unbeschadet ihrer Ausgestaltung im Einzelnen aus den verbrieften Aktienrechten und sind --so das FG-- "nach der Rechtsfigur (...) Einkünfte (...) aus Aktien" i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1997 (ebenso Krabbe in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 10 Brasilien Rz 12; Fischbach, Internationale Wirtschafts-Briefe --IWB-- Fach 8 Brasilien Gruppe 2, 149; aus Verwaltungssicht: Morlock in Grundmann/Drüen [Hrsg.], Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFStR-- 2007/2008, 645, 697 ff., und dem zustimmend Risse und Buciek, ebenda; Braunagel in Bergemann/Wingler, GewStG, § 9 Rz 273; s. auch Deutsch-Brasilianische Industrie- und Handelskammer [Hrsg.], Besteuerung von Unternehmen in Brasilien, 2010, S. 17 ff., sowie aus Schweizer Sicht: Widmer, Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht - Forum für Steuerrecht --IFF FStR-- 2011, 287).

**22** bb) Das entspricht auf Basis jener Dividendendefinition und in Einklang mit dieser jedenfalls der insoweit maßgebenden (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBA-Brasilien) Betrachtungsweise Deutschlands als --aus Sicht der Klägerin-- des sog. Anwenderstaates. Ob dieses Begriffsverständnis zugleich und vorbehaltlos dem brasilianischen Rechtsverständnis entspricht, oder ob dort eine Behandlung als Zins und eine Anwendung von Art. 11 DBA-Brasilien als möglich erscheint, ist unbeachtlich. Art. 10 Abs. 5 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Satz 1 Buchst. c DBA-Brasilien ist vielmehr abkommensautonom zu verstehen. Es zielt darauf ab, im Anwenderstaat eine gleichmäßige Besteuerung einschlägiger Kapitaleinkünfte sicherzustellen (und nach gegenwärtiger Regelungslage beispielsweise die Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 1 KStG 2002 zu gewähren oder nach früherer Regelungslage gemäß § 8a KStG 2002 in verdeckte Gewinnausschüttungen umqualifizierten Zinsaufwand zu besteuern); darauf, nach welchen Maßstäben diese Einkünfte im anderen Vertragsstaat beurteilt werden, kommt es dafür prinzipiell nicht an. Soweit Art. 10 Abs. 5 DBA-Brasilien auf das Steuerrecht des Quellenstaates Rückgriff nimmt, geschieht dies allein in der beschriebenen dritten Untergruppe des Dividendenbegriffs, nicht jedoch allgemein auch bezogen auf die beiden anderen Untergruppen (vgl. z.B. Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 10 MA Rz 91a f.; Gaffron in Haase, AStG/DBA, Art. 10 Rz 96; Gradel in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 10 Rz 57 f.; Grützner in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 10 OECD-MA Rz 154; Piltz, Deutsches Steuerrecht 1989, 133, 135; wohl auch Henkel in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl., Rz E 232; aus Schweizer Sicht ebenso Widmer, IFF FStR 2011, 287, 289 ff.).

**23** Wenn Gegenteiliges dennoch vertreten wird (vgl. z.B. Tischbirek in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 10 Rz 186;

Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 16.331), um --aus Gründen einer "den DBA immanenten Regelungshomogenität" (so Schaumburg, ebenda)-- eine einheitliche Beurteilung für alle drei Untergruppen der Abkommensdefinition zu ermöglichen, widerspricht dies dem unmissverständlichen Regelungstext. Eine übergreifende sog. Qualifikationsverkettung nach den steuerrechtlichen Maßstäben des Quellenstaats ist gerade für die Gewährung des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs nicht geboten, weil Regelungsadressat für dessen Gewährung primär der Ansässigkeitsstaat ist und eine solche "Qualifikationsverkettung", die sich an der Rechtsauffassung des Quellenstaats orientiert, stets einer besonderen Anordnung bedarf, an der es hier aber fehlt (zutreffend Wassermeyer, ebenda). Auch der Grundsatz der Entscheidungsharmonie beider Vertragsstaaten gebietet schon deswegen nichts anderes, weil nach den tatrichterlichen Feststellungen keineswegs gesichert ist, dass die Eigenkapitalverzinsung in Brasilien dem sog. Zinsartikel des Art. 11 DBA-Brasilien unterworfen wird (vgl. zu jener Ungewissheit auch Schild/Ehlermann, IWB Fach 8 Brasilien Gruppe 2, 101). Unabhängig davon schlüge eine anderweitige Behandlung auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft nicht --auch nicht über den Gesichtspunkt einer "harmonischen" Abkommensauslegung-- auf die Behandlung beim Gesellschafter durch. Denn weder aus dem Abkommensrecht noch aus dem deutschen Steuerrecht ergibt sich ein entsprechendes allgemeines Korrespondenzgebot und ist die steuerliche Behandlung bei der Kapitalgesellschaft hiernach nicht zwingend mit jener beim Kapitalgesellschafter verknüpft. Und nicht zuletzt und aus gleichem Grunde gibt namentlich eine Abziehbarkeit der geleisteten Vergütungen vom Gewinn im Quellenstaat nichts für die Frage der Qualifizierung als Dividende her, zum einen wegen besagter Unterscheidung der Besteuerungsebenen angesichts des korporativen Trennungsprinzips, zum anderen deswegen, weil es Staaten gibt, die Dividenden bestimmter Kapitalgesellschaften bei deren Besteuerung ohnehin zum Abzug zulassen und die internrechtliche Abziehbarkeit bei der ausschüttenden Gesellschaft so gesehen kein essentielles Merkmal für den Dividendenbegriff darstellt (vgl. dazu Tischbirek in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 10 Rz. 189).

**24** 5. Der F-GmbH ist damit das sog. Schachtelprivileg zu gewähren; die über die F-CH AG vereinnahmten Eigenkapitalvergütungen sind von der Bemessungsgrundlage der deutschen Körperschaftsteuer auszunehmen. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 --EStG 2002 n.F.-- steht dem nicht entgegen. Allerdings wird danach die Freistellung von Einkünften ungeachtet eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht gewährt, wenn der andere Staat diese Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können. Diese Neuregelung ist nach § 52 Abs. 59a Satz 6 EStG 2002 n.F. auf alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen --und damit auch auf den Streitfall-- anzuwenden. Doch liegen jene tatbestandlichen Erfordernisse nicht vor: Zwar werden die Eigenkapitalvergütungen in Brasilien nach den tatrichterlichen Feststellungen nur mit einem abgeltenden Quellensteuersatz von 15 v.H. besteuert. Es ist nach diesen Feststellungen aber nichts dafür ersichtlich, dass Brasilien dabei die Bestimmungen des DBA-Brasilien so anwendet, dass die betreffenden Vergütungen nur nach dem durch das Abkommen in Art. 10 Abs. 2 (bei Annahme von Dividenden) oder Art. 11 Abs. 2 Buchst. b DBA-Brasilien --also, wie nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 n.F. vonnöten: "nur zu einem durch das Abkommen"-- begrenzten Steuersatz besteuert werden könnten. Vielmehr handelt es sich hierbei nach Lage der Dinge um einen abgeltenden Steuersatz nach nationalem brasilianischen Steuerrecht, der unbeeinflusst von den abkommensrechtlichen Begrenzungen angesetzt wird und der insofern gleichermaßen für Dividenden wie für Zinsen Anwendung findet. Brasilien ist nicht aufgrund seiner Einkünfteeinordnung in die DBA-Regelungen daran gehindert, einen höheren Steuersatz anzuwenden, und eine Begünstigung in Brasilien durch eine abweichende Anwendung des Abkommens ist in Brasilien nicht gegeben. Die dortige Besteuerung nach nationalem Recht aufgrund des Gesetzes Nr. 9.249/95 ist, wovon die Vorinstanz zutreffend ausgeht, im Gegenteil für den Anteilseigner ungünstiger als die dortige nationale Besteuerung von "normalen" Dividenden. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 n.F. ist mithin nicht einschlägig, und das FA hält seine ursprüngliche Rechtsmeinung dazu mittlerweile (s. aber noch Morlock, JbFStR 2007/2008, 645, 703) denn auch nicht länger aufrecht.

**25** Es erübrigt sich folglich (abermals, s. z.B. Senatsbeschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322, BStBl II 2011, 156), an dieser Stelle darauf einzugehen, ob die Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 n.F. gegen das in Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes verankerte Rechtsstaatsgebot verstößt, weil sie als sog. Treaty override völker- und verfassungsrechtswidrig ist, und ob unabhängig davon die rückwirkende Normanwendung einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz herbeiführt (s. dazu Senatsbeschluss, ebenda, m.w.N.; Drüen und Buciek, JbFStR 2007/2008, 706 f.; Gosch in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 50d Rz 42; s. auch Senatsbeschluss vom 10. Januar 2012 I R 66/09, BFHE 236, 304, BFH/NV 2012, 1056, zur Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- über ein sog. Treaty override, Az. BVerfG 2 BvL 1/12).

**26** 6. In Konsequenz des vorstehend Ausgeführten ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags der F-GmbH nach § 7 Satz 1 und § 9 Nr. 7 Satz 2 (i.V.m. § 6 und § 14) GewStG 1999 nicht nur um die Gewinnanteile aufgrund der Beteiligung an der F-HK Ltd., sondern auch für die Beteiligung an der F-B S.A, soweit diese in den Gewinnanteilen der F-CH AG enthalten sind, zu kürzen.

**27** Diese Kürzung erfolgt nach § 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG 1999, um die Gewinne aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes, 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 AStG fallenden Tätigkeiten und aus unter § 8 Abs. 2 AStG fallenden Beteiligungen bezieht, wenn die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7 GewStG 1999) angesetzt worden sind. Bezieht ein Unternehmen, das über eine Tochtergesellschaft mindestens zu einem Zehntel an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes (Enkelgesellschaft) mittelbar beteiligt ist, in einem Wirtschaftsjahr Gewinne aus Anteilen an der Tochtergesellschaft und schüttet die Enkelgesellschaft zu einem Zeitpunkt, der in dieses Wirtschaftsjahr fällt, Gewinne an die Tochtergesellschaft aus, so gilt auf Antrag des Unternehmens das Gleiche für den Teil der von ihm bezogenen Gewinne, der der nach seiner mittelbaren Beteiligung auf das Unternehmen entfallenden Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft entspricht.

**28** Die Tatbestandsmerkmale des § 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG 1999 sind (auch) hinsichtlich desjenigen Teils der Ausschüttung, der auf die Beteiligung an der F-B S.A. entfällt, erfüllt. Darüber besteht unter den Beteiligten Einvernehmen und der vom FG festgestellte Sachverhalt gibt keinen Grund, dieses in Abrede zu stellen. Das gilt nach den vorangehenden Ausführungen zur Körperschaftsteuer gleichermaßen für die Qualifizierung der Eigenkapitalzinsen als Gewinnanteile i.S. von § 9 Nr. 7 GewStG 1999 sowie --auf dieser Basis-- für den vom FG hiernach berechneten Kürzungsumfang.

**29** 7. Die Klägerin hat im Rahmen ihrer Klageanträge akzeptiert, dass die nach Maßgabe der Abkommensregeln steuerfrei bleibenden Gewinnanteile nach § 8b Abs. 7 KStG 1999 in Höhe von 5 v.H. als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben und insofern als steuerpflichtig behandelt worden sind. Darüber, ob dem uneingeschränkt Folge zu leisten ist oder ob eine noch weiter gehende Schachtelbegünstigung zugunsten der F-GmbH im Hinblick auf deren hier in Rede stehenden Auslandsbeteiligungen möglich gewesen wäre (vgl. insoweit einerseits Senatsurteil vom 26. November 2008 I R 7/08, BFHE 224, 50, BFH/NV 2009, 766 [die dagegen gerichtete Verfassungsbeschwerde des dort beteiligten FA wurde gemäß §§ 93a, 93b des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht nicht zur Entscheidung angenommen, Beschluss vom 11. April 2012  2 BvR 862/09, juris]; FG Köln, Urteil vom 22. November 2011  13 K 2853/07, EFG 2012, 1085, sowie Beschluss vom 6. September 2011  13 K 482/07, Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union, dortiges Az. C-47/12 "Kronos International"; andererseits Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 30. September 2008, BStBl I 2008, 940), braucht der Senat deswegen nicht mehr zu entscheiden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de