Urteil vom 06. März 2013, I R 14/07

Rückwirkende Hinzurechnung von Dividenden aus Auslandsbeteiligungen nach § 8 Nr. 5 GewStG 1999 i.d.F. des UntStFG - Keine Prüfung der Verfassungsmäßigkeit bei Unionsrechtswidrigkeit

BFH I. Senat

GewStG § 8 Nr 5, GewStG § 36 Abs 4, KStG § 8b Abs 1, KStG § 8b Abs 5, EG Art 56, AEUV Art 63, GG Art 20 Abs 3, UntStFG , StSenkG 2001/2002

vorgehend FG Köln, 31. Mai 2006, Az: 15 K 5537/03

Leitsätze

1. Die durch § 36 Abs. 4 GewStG 1999 i.d.F. des UntStFG rückwirkend ab dem 1. Januar 2001 angeordnete Hinzurechnung von Gewinnanteilen bei Auslandsbeteiligungen nach § 8 Nr. 5 GewStG 1999 i.d.F. des UntStFG verstößt gegen die unionsrechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit und bleibt im Erhebungszeitraum 2001 unangewandt (Anschluss an EuGH-Urteil vom 22. Januar 2009 C-377/07 "STEKO Industriemontage", Slg. 2009, I-299).

2. Die Frage der Vereinbarkeit des Gesetzes mit dem Grundgesetz ist nicht mehr entscheidungserheblich, wenn das Gesetz schon im Hinblick auf einen Verstoß gegen das Unionsrecht unangewandt bleibt.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes im Streitjahr (2001) in Folge der rückwirkenden Anwendung von § 8 Nr. 5 des Gewerbesteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --GewStG 1999 n.F.-- zum 1. Januar 2001.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein Krankenversicherungsunternehmen in der Rechtsform einer AG. Im Streitjahr hielt sie verschiedene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz in der Europäischen Union in ihrem Betriebsvermögen. Sie war am Nennkapital dieser Unternehmen jeweils unter 10 v.H. beteiligt. Zwischen Februar und Anfang Dezember 2001 erzielte die Klägerin aus diesen Beteiligungen Dividendeneinnahmen, die für Zwecke der Körperschaftsteuer nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) --KStG 1999 n.F.-- im Ergebnis zu 95 v.H. freigestellt wurden.

3 Für die Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrages für das Streitjahr sowie für die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes/Fehlbetrages auf den 31. Dezember 2001 wurde nach § 7 GewStG 1999 n.F. der Gewinn aus Gewerbebetrieb des Streitjahres zugrunde gelegt. Zum Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrages erfolgte zunächst eine Hinzurechnung zu diesem Gewinn nach § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. in Höhe von 95 v.H. der erzielten und nach dem Körperschaftsteuergesetz freigestellten Dividenden. Der Gewerbeertrag erhöhte sich dementsprechend und es kam daraufhin zum Verbrauch eines Verlustvortrages nach § 10a GewStG 1999 n.F. Insoweit minderte sich der hier streitige, auf den 31. Dezember 2000 gesondert festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31. Dezember 2001.

4 Die Klägerin war der Auffassung, dass die Hinzurechnung der Dividenden aufgrund der ihrer Ansicht nach verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung der Neufassung des § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. rückgängig zu machen sei.

5 Während des deswegen angestrengten Klageverfahrens erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen geänderten Verlustfeststellungsbescheid zum 31. Dezember 2001, in dem er u.a. die Hinzurechnung

nach § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. auf 15.871 DM reduzierte, so dass der vortragsfähige Verlust auf 40.304.856 DM festgestellt wurde.

6 Das Finanzgericht (FG) Köln wies die Klage mit Urteil vom 1. Juni 2006 15 K 5537/03 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2007, 1945) ab. Es war der Auffassung, dass an der Verfassungsmäßigkeit der durch § 36 Abs. 4 GewStG 1999 n.F. angeordneten uneingeschränkten rückwirkenden Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. ab dem 1. Januar 2001 keine Bedenken bestünden. Die Klägerin habe im Erhebungszeitraum 2001 nicht auf die Gewerbesteuerfreiheit von Streubesitzdividenden vertrauen dürfen.

7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.

8 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Fehlbetrages auf den 31. Dezember 2001 vom 20. Oktober 2004 dahingehend abzuändern, dass die Ermittlung des Gewerbeertrages für das Jahr 2001 ohne die Hinzurechnung von Dividenden in Höhe von 15.871 DM nach § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. erfolgt.

9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Änderung des angefochtenen Bescheids in dem begehrten Umfang (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht zu der Auffassung gelangt, dass durch § 36 Abs. 4 GewStG 1999 n.F. die uneingeschränkte rückwirkende Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. ab dem 1. Januar 2001 angeordnet wird. Die rückwirkende Hinzurechnung von Gewinnanteilen bei Auslandsbeteiligungen verstößt gegen die unionsrechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit und bleibt im Erhebungszeitraum 2001 unangewandt.

11 1. Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist nach § 6 GewStG 1999 n.F. der Gewerbeertrag. Gewerbeertrag ist nach § 7 Satz 1 GewStG 1999 n.F. der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG 1999 n.F. bezeichneten Beträge. Gemäß § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (u.a.) die nach § 8b Abs. 1 KStG 1999 n.F. 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 nach Abzug der mit diesen Einnahmen, Bezügen und erhaltenen Leistungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben, soweit sie nach § 8b Abs. 5 KStG 1999 n.F. unberücksichtigt bleiben, wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Die Hinzurechnung erfolgt nur, soweit nicht die Voraussetzungen des Schachtelprivilegs nach § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG 1999 n.F. erfüllt sind, das heißt nur bei Streubesitzbeteiligungen von weniger als 10 v.H. (seit 2008 weniger als 15 v.H.).

12 Hiernach kann nicht fraglich sein, dass es sich --wovon auch die Beteiligten einvernehmlich ausgehen-- bei den der Klägerin zwischen Februar und Anfang Dezember 2001 zugeflossenen Dividendeneinnahmen um "nach § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz bleibende(n) Gewinnanteile (Dividenden)" i.S. von § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. handelt.

13 2. Soweit die Anwendungsvorschrift in § 36 Abs. 4 GewStG 1999 n.F. bestimmt, dass § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. auf Dividendeneinnahmen aus Auslandsbeteiligungen im Gegensatz zu Dividendeneinnahmen aus Inlandsbeteiligungen erstmals für den Erhebungszeitraum 2001 anzuwenden ist, widerspricht diese Benachteiligung der Beteiligung an Auslandskapitalgesellschaften allerdings der unionsrechtlich verbürgten Freiheit des Kapitalverkehrs (Art. 56 des Vertrags von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997, Nr. C-340, 1, jetzt Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur

Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV--, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C-115, 47). § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. ist im Ergebnis damit im Streitjahr unangewandt zu belassen.

14 a) § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. und dessen Anwendungsbestimmung in § 36 Abs. 4 GewStG 1999 n.F. stehen im Zusammenhang mit dem im Zuge des körperschaftsteuerrechtlichen Systemwechsels neu gefassten § 8b Abs. 1 KStG 1999 n.F., nach dem bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften u.a. erhaltene Gewinnausschüttungen bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. § 8b Abs. 1 KStG 1999 n.F. ist erstmals auf Bezüge anzuwenden, auf die bei der ausschüttenden Körperschaft das KStG 1999 i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. Juli 2000 (BGBl I 2000, 1034, BStBl I 2000, 1192) nicht mehr anzuwenden ist (§ 34 Abs. 6d Satz 1 Nr. 1 KStG 1999 n.F., jetzt § 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002). Bei offenen Gewinnausschüttungen von inländischen Gesellschaften ist § 8b Abs. 1 KStG 1999 n.F. daher erstmals bei Abfließen der Ausschüttung im Jahr 2002 anzuwenden (vgl. dazu Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 28. April 2003, BStBl I 2003, 292, Tz. 61). Anders liegt der Fall bei Gewinnausschüttungen ausländischer Beteiligungsgesellschaften. Da die Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG 1999 n.F. im Grundsatz einen Wegfall der Geltung des "alten" Körperschaftsteuerrechts für die Besteuerung der ausschüttenden Gesellschaft voraussetzt, für ausländische Beteiligungsgesellschaften aber der körperschaftsteuerliche Systemwechsel nicht zum Tragen kommt, enthält die Anwendungsbestimmung in § 34 Abs. 6d KStG 1999 n.F. für diese Form der Beteiligung keine besondere Bestimmung. Für die erstmalige Anwendung ist vielmehr § 34 Abs. 1 KStG 1999 n.F. (jetzt § 34 Abs. 4 KStG 2002) maßgeblich, der für den Streitfall damit eine erstmalige Anwendung für den Veranlagungszeitraum 2001 anordnet (s.a. Senatsurteil vom 22. April 2009 I R 57/06, BFHE 231, 35, BStBl II 2011, 66). Dies hat zur Folge, dass es sich bei Dividendeneinnahmen aus Auslandsbeteiligungen um bereits im Erhebungszeitraum 2001 "nach § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz bleibende(n) Gewinnanteile (Dividenden)" i.S. von § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. handelt und damit für diesen Fall § 36 Abs. 4 GewStG 1999 n.F. bestimmt, dass § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. erstmals für den Erhebungszeitraum 2001 anzuwenden ist. Für Dividendeneinnahmen aus Inlandsbeteiligungen bleibt es dagegen bei der erstmaligen Anwendung für den Erhebungszeitraum 2002 (vgl. hierzu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 2322, Rz 54).

15 b) Die rechtliche Ausgangssituation des Streitfalls ist insoweit vergleichbar mit dem vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, jetzt Gerichtshof der Europäischen Union, --EuGH-- entschiedenen Fall des Abzugsverbots für Teilwertabschreibungen bei Auslandsbeteiligungen nach § 8b Abs. 3 (i.V.m. Abs. 1) KStG 1999 n.F. (EuGH-Urteil vom 22. Januar 2009 C-377/07, "STEKO Industriemontage", Slg. 2009, I-299).

16 aa) Hier wie dort geht es um Beteiligungen mit weniger als 10 v.H. an einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Damit ist der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG, jetzt Art. 63 AEUV) im Grundsatz eröffnet. Die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG, jetzt Art. 49 AEUV) ist nicht einschlägig, da es sich bei den hier in Rede stehenden Beteiligungen durchgängig um sog. Streubesitz von unter 10 v.H. der jeweiligen Anteile handelt.

17 bb) Hier wie dort geht es um Anwendungsvorschriften, die dazu führen, dass für Auslandsbeteiligungen eine belastende Regelung (dort § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F., hier § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F.) zeitlich früher zur Anwendung kommt als im Fall der Inlandsbeteiligung. Die Vorschrift des § 36 Abs. 4 GewStG 1999 n.F. führt dabei ihrem Wortlaut nach zunächst nicht zu einer unmittelbaren Diskriminierung ausländischer Kapitalbeteiligungen aus Gründen der Staatsangehörigkeit, da nicht dahingehend differenziert wird, ob eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. bei Dividendeneinnahmen aus einer inländischen oder ausländischen Kapitalbeteiligung erfolgt. Allerdings setzt § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. "nach § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz bleibende(n) Gewinnanteile (Dividenden)" voraus und knüpft somit für die Anwendung im Erhebungszeitraum 2001 mittelbar an eine Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft an. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verbietet der Grundsatz der Gleichbehandlung, der ein Begriff des Unionsrechts ist, nicht nur offensichtliche, sondern --wie im Streitfall-- auch versteckte Formen der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen (vgl. dazu z.B. EuGH-Urteil vom 12. September 1996 C-278/94, Kommission/Belgien, Slg. 1996, I-4307, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

18 cc) Diese Benachteiligung der Beteiligung an Auslandskapitalgesellschaften verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (EuGH-Urteil in Slg. 2009, I-299). Dies entspricht der mittlerweile ständigen Spruchpraxis des Senats, auf welche, um Wiederholungen zu vermeiden, zu verweisen ist (vgl. Senatsurteile in BFHE 231, 35, BStBl II 2011, 66, und vom 28. Oktober 2009 I R 27/08, BFHE 227, 73, BStBl II 2011, 229; Senatsbeschlüsse vom

8. Juni 2010 I B 199/09, BFH/NV 2010, 1863, sowie vom 23. Mai 2011 I B 11/11, BFH/NV 2011, 1698). Die Finanzverwaltung hat sich dem prinzipiell angeschlossen (BMF-Schreiben vom 16. April 2012, BStBl I 2012, 529).

19 Dem kann nach der Rechtsprechung des EuGH nicht entgegengehalten werden, dass die für Gewinnausschüttungen einer Auslandsbeteiligungsgesellschaft auf den Erhebungszeitraum 2001 vorgezogene Hinzurechnung der Dividenden nach § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. im Zusammenhang mit dem Vorteil der vorgezogenen Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG 1999 n.F. steht. Diese Erwägung lässt der EuGH ausdrücklich nicht zu, da er keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem steuerlichen Vorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils zu erkennen vermag und auch eine enge Wechselwirkung nicht vorliegt (EuGH-Urteil in Slg. 2009, I-299, Rz 52f).

20 3. Der Senat erachtet die aufgezeigte Unionsrechtslage in Anbetracht des zwischenzeitlichen Stands der Rechtsprechung des EuGH als eindeutig. Sie entspricht den Aussagen des zitierten EuGH-Urteils und war somit bereits Gegenstand der Auslegung durch den Gerichtshof. Einer abermaligen Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV bedurfte es deshalb nicht (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81, C.I.L.F.I.T., Slg. 1982, 3415).

21 4. Angesichts dieser unionsrechtlichen Beurteilung des Streitfalls bedurfte es im Hinblick auf die Frage, ob § 36 Abs. 4 GewStG 1999 n.F. mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes vereinbar ist oder gegen Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) verstößt, soweit er die Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. auf den Erhebungszeitraum 2001 auch mit Wirkung vor der Verkündung des Gesetzes am 24. Dezember 2001 im Bundesgesetzblatt (BGBl I 2001, 3858) erstreckt und dabei vorher beschlossene und zugeflossene Ausschüttungen von Auslandsbeteiligungen erfasst, keiner Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG.

22 Das BVerfG hat zwar § 36 Abs. 4 GewStG 1999 n.F. als mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes unvereinbar angesehen (BVerfG-Beschluss in DStR 2012, 2322), aber die Nichtigerklärung der Vorschrift ausdrücklich auf Dividendenvorabausschüttungen an Minderheitsgesellschafter beschränkt, die von der ausschüttenden Gesellschaft vor dem 12. Dezember 2001 verbindlich beschlossen wurden und der mit weniger als 10 v.H. beteiligten Körperschaft vor diesem Zeitpunkt zugeflossen sind. Der vorliegende Streitfall der Dividendenausschüttung von einer Auslandsbeteiligungsgesellschaft ist damit von der Nichtigerklärung nicht erfasst (§ 78 Satz 1 i.V.m. § 82 Abs. 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht). Die Frage der Vereinbarkeit des Gesetzes mit dem Grundgesetz ist jedoch nicht mehr entscheidungserheblich, wenn das Gesetz --wie im Streitfall-- schon im Hinblick auf einen Verstoß gegen das Unionsrecht unangewandt bleibt (vgl. zur Zulässigkeit einer konkreten Normenkontrolle bei einem Unionsrecht umsetzenden Gesetz BVerfG-Beschluss vom 4. Oktober 2011 1 BvL 3/08, BVerfGE 129, 186). Der Senat konnte daher von einer (erneuten) Vorlage des § 36 GewStG 1999 n.F. an das BVerfG absehen.

23 5. Die Vorinstanz hat im Ergebnis eine hiervon abweichende Rechtsauffassung vertreten. Ihr Urteil ist deswegen aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2001 ist dahingehend zu ändern, dass die Ermittlung des zugrunde zu legenden Gewerbeertrages ohne die Hinzurechnung von Dividenden in Höhe von 15.871 DM nach § 8 Nr. 5 GewStG 1999 n.F. erfolgt. Eine noch weiter gehende Erhöhung des Gewerbeverlustes auch um die nach § 8b Abs. 5 KStG 1999 n.F. i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG 1999 n.F. als nicht-abzugsfähig behandelten Betriebsausgaben in Höhe von 5 v.H. der gemäß § 8b Abs. 1 KStG 1999 n.F. steuerfrei bleibenden Gewinnanteile scheidet aus, obschon diese Behandlung im Streitjahr ihrerseits gegen die unionsrechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit verstieß (vgl. dazu zuletzt Senatsurteil vom 29. August 2012 I R 7/12, BFHE 239, 45, BStBl II 2013, 89, m.w.N.); die Klägerin hat die Anwendung von § 8b Abs. 5 KStG 1999 n.F. im Rahmen ihrer Klageanträge akzeptiert. Die Berechnung des festzustellenden vortragsfähigen Gewerbeverlustes wird gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de