

EuGH-Vorlage vom 23. November 2021, I R 5/18

Unionsrechtmäßigkeit der Hinzurechnung von Dividenden aus Auslandsbeteiligungen nach § 8 Nr. 5 GewStG im Erhebungszeitraum 2001

ECLI:DE:BFH:2021:VE.231121.IR5.18.0

BFH I. Senat

EG Art 56 Abs 1, AEUV Art 63 Abs 1, GewStG § 8 Nr 5, GewStG § 9 Nr 7, GewStG § 36 Abs 4, KStG § 8b Abs 1, KStG § 8b Abs 3, KStG § 34 Abs 4 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, KAGG § 40 Abs 2, KStG § 34 Abs 7 S 8, GewStG § 7 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 24. Januar 2018, Az: 6 K 145/16

Leitsätze

Dem EuGH wird folgende Rechtsfrage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 56 Abs. 1 EG (jetzt Art. 63 Abs. 1 AEUV) dahin auszulegen, dass er der Vorschrift eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer einer Körperschaft Dividenden, die aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften in Höhe von weniger als 10 % (Streubesitzbeteiligungen) stammen, der Bemessungsgrundlage wieder hinzugerechnet werden, wenn und soweit diese Dividenden in einem vorangegangenen Ermittlungsschritt von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden sind, während hinsichtlich solcher Dividenden, die aus Streubesitzbeteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz in dem betreffenden Mitgliedstaat stammen, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer kein Abzug und folglich auch keine (Wieder-)Hinzurechnung der Dividenden stattfindet?

Tenor

I. Das Verfahren wird ausgesetzt.

II. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Rechtsfrage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 56 Abs. 1 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (jetzt Art. 63 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union) dahin auszulegen, dass er der Vorschrift eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer einer Körperschaft Dividenden, die aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften in Höhe von weniger als 10 % (Streubesitzbeteiligungen) stammen, der Bemessungsgrundlage wieder hinzugerechnet werden, wenn und soweit diese Dividenden in einem vorangegangenen Ermittlungsschritt von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden sind, während hinsichtlich solcher Dividenden, die aus Streubesitzbeteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz in dem betreffenden Mitgliedstaat stammen, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer kein Abzug und folglich auch keine (Wieder-)Hinzurechnung der Dividenden stattfindet?

Tatbestand

- 1 A. Sach- und Streitstand
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegende Anstalt des öffentlichen Rechts, die ein Lebensversicherungsunternehmen betreibt. Im Jahr 2001 (Streitjahr) war die Klägerin unter anderem (u.a.) an mehreren ausländischen Kapitalgesellschaften mit Beteiligungsquoten von jeweils weniger als 10 % (Streubesitz) unmittelbar beteiligt. Von diesen Gesellschaften erhielt sie im Streitjahr Dividenden in Höhe von insgesamt ... DM.
- 3 Des Weiteren war die Klägerin an verschiedenen Wertpapier-Sondervermögen (Investmentfonds) beteiligt, von

denen sie im Streitjahr ebenfalls Ausschüttungen erhielt. Die Fondsausschüttungen beruhten in Höhe von insgesamt ... DM auf Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften, an denen die Investmentfonds zu weniger als 10 % beteiligt waren.

- 4 Mit Antrag vom April 2004 übte die Klägerin das Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen zustehende sogenannte (sog.) Blockwahlrecht nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung (i.d.F.) des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (sog. Korb II-Gesetz) vom 22.12.2003 (Bundesgesetzblatt --BGBl-- I 2003, 2840, Bundessteuerblatt --BStBl-- I 2004, 14) --KStG neue Fassung (n.F.)-- dahin aus, dass § 8b Abs. 8 KStG in der in § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 2 KStG n.F. niedergelegten Fassung bereits für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003 gilt. Dies hatte zur Folge, dass 20 % der Dividendeneinnahmen aus den Streubesitzbeteiligungen an den ausländischen Kapitalgesellschaften gemäß § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) bei der Ermittlung des für die Körperschaftsteuer maßgeblichen Gewinns nicht zu berücksichtigen waren.
- 5 Im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer --dem Gewerbeertrag-- legte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) im Ausgangspunkt den nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn zugrunde. In Anwendung des § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG rechnete das FA diesem Ausgangsbetrag jedoch jene 20 % der der Klägerin zugeflossenen Ausschüttungen der ausländischen Kapitalgesellschaften, die bei der Ermittlung des körperschaftsteuerrechtlichen Gewinns nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz zu bleiben hatten, wieder hinzu. Auf dieser Grundlage stellte das FA den vortragsfähigen Gewerbeverlust der Klägerin zum 31.12.2001 gesondert fest.
- 6 Die Klägerin ist der Auffassung, die Anwendung der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG für den Erhebungszeitraum 2001 sei wegen Verstoßes gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit ausgeschlossen. Sie leitet dies aus dem Umstand ab, dass die Bestimmung des § 8b Abs. 1 KStG im Jahr 2001 für Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften noch nicht anwendbar gewesen ist, sodass es in diesen Fällen auch nicht zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG hat kommen können. Die faktisch vom Sitz der ausschüttenden Gesellschaft abhängende unterschiedliche zeitliche Anwendbarkeit der Regelung führe zu einer Diskriminierung der Auslandssachverhalte. Diese Auffassung hat auch der vorlegende Senat in einer früheren Entscheidung vertreten (Urteil vom 06.03.2013 - I R 14/07, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 241, 185, BStBl II 2013, 349; Nichtanwendung auf andere Fälle angeordnet durch gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 30.03.2015, BStBl I 2015, 260).
- 7 Außerdem hält die Klägerin die durch § 36 Abs. 4 GewStG angeordnete Geltung des § 8 Nr. 5 GewStG bereits ab dem Erhebungszeitraum 2001 wegen Verstoßes gegen den rechtsstaatlichen Vertrauensschutzgrundsatz (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) für verfassungswidrig, soweit von der Hinzurechnung auch Ausschüttungen der ausländischen Kapitalgesellschaften an die Klägerin oder die Investmentfonds erfasst werden, die bis zum 11.12.2001 (Zeitpunkt der Vermittlungsempfehlung bezüglich § 8 Nr. 5 GewStG im Gesetzgebungsverfahren) erfolgt sind. Insoweit stützt sich die Klägerin auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07 (Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts --BVerfGE-- 132, 302, BStBl II 2012, 932).
- 8 Die Klage hatte in erster Instanz Erfolg. Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) hat den angefochtenen Bescheid antragsgemäß dahin geändert, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31.12.2001 um den Hinzurechnungsbetrag von ... DM erhöht wird (Urteil vom 25.01.2018 - 6 K 145/16, Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1041).
- 9 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.
- 10 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12 B. Der Senat legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die in der Entscheidungsformel bezeichnete Rechtsfrage zur Vorabentscheidung vor und setzt das Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH aus.

13 I. Beurteilung nach nationalem Recht

14 Auf der Grundlage des (einfachen) nationalen Rechts ist die Revision begründet; das FG-Urteil ist aufzuheben und die Klage ist als unbegründet abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 1. Die für die Beurteilung des Streitfalls wesentlichen Normen haben folgenden Wortlaut:

a) Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz --UntStFG--) vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --GewStG--

"§ 6 Besteuerungsgrundlage

Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag.

§ 7 Gewerbeertrag

Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge. ...

§ 8 Hinzurechnungen

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

...

5. die nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes oder § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 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 erfüllen, nach Abzug der mit diesen Einnahmen, Bezügen und erhaltenen Leistungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben, soweit sie nach § 3c des Einkommensteuergesetzes und § 8b Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes unberücksichtigt bleiben. ...

§ 9 Kürzungen

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

...

7. 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) ...

§ 36 Zeitlicher Anwendungsbereich

...

(4) § 8 Nr. 5 ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2001 anzuwenden."

b) Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des UntStFG (KStG)

"§ 8b Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen

(1) Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. ...

...

(3) Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Absatz 2 genannten Anteil entstehen, sind bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen.

§ 34 Schlussvorschriften

...

(4) § 8b ist erstmals anzuwenden für

1. Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes, auf die bei der ausschüttenden Körperschaft der Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) nicht mehr anzuwenden ist;"

c) Vorschriften des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des UntStFG (EStG)

"§ 20

(1) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören

1. Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien, Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist, aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie an bergbautreibenden Vereinigungen, die die Rechte einer juristischen Person haben."

d) Vorschriften des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften i.d.F. des UntStFG (KAGG)

"§ 40

...

(2) Auf ausgeschüttete und nicht zur Ausschüttung oder Kostendeckung verwendete inländische und ausländische Einnahmen des Wertpapier-Sondervermögens im Sinne des § 38b Abs. 5 sind § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes und § 8b Abs. 1 und § 37 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden."

e) Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des Korb II-Gesetzes (KStG n.F.)

"§ 34 Schlussvorschriften

...

(7) § 8b ist erstmals anzuwenden für

...

[Satz 8] § 8b Abs. 8 und § 21 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 sind anzuwenden:

1. in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840) erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004, bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005;

2. auf einheitlichen, bis zum 30. Juni 2004 zu stellenden, unwiderruflichen Antrag bereits für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003, bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2004 (Rückwirkungszeitraum). Dabei ist § 8b Abs. 8 in folgender Fassung anzuwenden:

"(8) Die Absätze 1 bis 7 sind anzuwenden auf Anteile, die bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind, mit der Maßgabe, dass die Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen zu 80 vom Hundert bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen sind. ..."

16 2. Auf der Grundlage der vorstehenden Bestimmungen unterliegen die von der Klägerin im Streitjahr erhaltenen Dividenden aus den ausländischen Streubesitzbeteiligungen ebenso wie die Ausschüttungen der Investmentfonds

--soweit diese auf Ausschüttungen aus ausländischen Streubesitzanteilen beruhen-- in voller Höhe der Gewerbesteuer.

- 17** a) Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist nach § 6 GewStG der Gewerbeertrag. Gewerbeertrag ist nach § 7 Satz 1 GewStG im Falle einer Körperschaft der nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist (erster Ermittlungsschritt, unten b), vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge (zweiter Ermittlungsschritt, unten c).
- 18** b) Bei der Ermittlung des nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnden Gewinns aus Gewerbebetrieb bleiben die der Klägerin von den ausländischen Kapitalgesellschaften (unmittelbar oder mittelbar über die Beteiligungen an den Investmentfonds) im Jahr 2001 zugeflossenen Ausschüttungen in Höhe von 20 % außer Ansatz; sie werden folglich nur in Höhe von 80 % berücksichtigt.
- 19** aa) Grundsätzlich blieben nach der für das Streitjahr geltenden Bestimmung des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG (in Verbindung mit --i.V.m.-- § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) u.a. Dividenden aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bei der Ermittlung des Einkommens vollständig außer Ansatz. Mit dem Korb II-Gesetz vom 22.12.2003 wurde aber in § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG i.d.F. des § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 1 KStG n.F. mit Wirkung vom 01.01.2004 eine Sonderregelung für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen eingefügt, der zufolge für diese Unternehmen § 8b Abs. 1 KStG auf Dividenden aus Anteilen, die den Kapitalanlagen zuzurechnen sind, nicht anzuwenden ist. Zugleich wurde den betroffenen Unternehmen mit dem sog. Blockwahlrecht (§ 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG n.F.) die Möglichkeit eingeräumt, Dividenden --der Höhe nach begrenzt auf 80 %-- rückwirkend bereits für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003 den Neuregelungen zu unterwerfen (§ 8b Abs. 8 Satz 1 KStG i.d.F. des § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 2 KStG n.F.). Die Klägerin hat von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht, sodass bei ihr für das Streitjahr § 8b Abs. 1 KStG auf Anteile, die ihren Kapitalanlagen zuzurechnen sind, mit der Maßgabe anzuwenden ist, dass die Dividenden bei der Ermittlung des Einkommens zu 20 % außer Ansatz bleiben.
- 20** bb) Entsprechendes gilt für die der Klägerin im Streitjahr zugeflossenen Ausschüttungen der Investmentfonds, soweit diese Fondsausschüttungen auf Ausschüttungen der ausländischen Kapitalgesellschaften an die Fonds beruhen. Gemäß § 40 Abs. 2 KAGG ist u.a. § 8b Abs. 1 KStG auf ausgeschüttete inländische und ausländische Einnahmen des Wertpapier-Sondervermögens im Sinne (i.S.) des § 38b Abs. 5 KAGG anzuwenden. Zu den --inländischen und ausländischen-- Einnahmen des Wertpapier-Sondervermögens i.S. des § 38b Abs. 5 KAGG gehören insbesondere Dividenden von Kapitalgesellschaften (Senatsurteil vom 11.08.2021 - I R 38/19, BFH/NV 2022, 334). Ist der Anteilsscheininhaber --wie die Klägerin-- eine Körperschaft, die das Lebens- oder Krankenversicherungsgeschäft betreibt und das sog. Blockwahlrecht nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG n.F. ausgeübt hat, so folgt aus dem in § 40 Abs. 2 KAGG enthaltenen Verweis auf § 8b Abs. 1 KStG, dass vom Wertpapier-Sondervermögen bezogene Dividenden, die in den Einnahmen i.S. des § 38b Abs. 5 KAGG enthalten sind, bei der Ermittlung des Einkommens des Versicherungsunternehmens im Jahr 2001 nach Maßgabe von § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG i.d.F. des § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 2 KStG n.F. zu erfassen sind. Soweit die im Streitfall in Rede stehenden Leistungen der Fonds an die Klägerin auf den Ausschüttungen der ausländischen Gesellschaften an die Fonds beruhen, bleiben diese bei der Einkommensermittlung folglich zu 20 % unberücksichtigt.
- 21** c) Im Rahmen des zweiten Ermittlungsschritts zur Berechnung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer sind die im ersten Ermittlungsschritt außer Ansatz gebliebenen 20 % der Dividenden der ausländischen Kapitalgesellschaften wieder hinzuzurechnen. Nach § 8 Nr. 5 GewStG werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (u.a.) die nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) 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 erfüllt sind, was bei den vorliegenden Streubesitzbeteiligungen von weniger als 10 % nicht der Fall ist. § 8 Nr. 5 GewStG ist nach der Anwendungsregel des § 36 Abs. 4 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2001 anzuwenden und erfasst mithin auch die vorliegenden Streubesitzdividenden, soweit diese nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleiben, d.h. in Höhe von 20 %. Im Ergebnis führt die Hinzurechnung dazu, dass die Dividenden in voller Höhe der Gewerbesteuer unterliegen.
- 22** II. Vereinbarkeit mit Unionsrecht
- 23** 1. Die Bestimmung des § 8b Abs. 1 KStG, die nach den vorstehenden Ausführungen im Zusammenwirken mit § 8b Abs. 8 KStG i.d.F. des § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 2 KStG n.F. und über die Verweisung des § 7 Satz 1 GewStG dazu führt, dass im ersten Ermittlungsschritt die von den in Streubesitz stehenden ausländischen Kapitalgesellschaften

an die Klägerin gezahlten Dividenden in Höhe von 20 % zunächst nicht in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer eingehen, galt im Streitjahr im Ergebnis nur für Dividenden aus Auslandsbeteiligungen, jedoch (noch) nicht für ordentliche Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland, die im Jahr 2001 abgeflossen sind.

- 24** Dies folgt aus der Anwendungsbestimmung des § 34 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG, der zufolge § 8b KStG erstmals auf Bezüge anzuwenden ist, auf die bei der ausschüttenden Körperschaft das Körperschaftsteuergesetz i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.07.2000 (BGBl I 2000, 1034, BStBl I 2000, 1192) nicht mehr anzuwenden ist. Bei offenen Gewinnausschüttungen inländischer Gesellschaften ist § 8b Abs. 1 KStG daher erstmals bei Abfließen der Ausschüttung im Jahr 2002 anzuwenden (Senatsurteil in BFHE 241, 185, BStBl II 2015, 349). Für den Fall der Ausübung des sog. Blockwahlrechts ergibt sich nichts Anderes (vgl. Mützler, Der Betrieb 2007, 1894, 1896).
- 25** 2. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer einer Körperschaft sind Dividenden aus Inlandsbeteiligungen, die im Jahr 2001 abgeflossen sind, folglich bereits im ersten Ermittlungsschritt in voller Höhe anzusetzen. Mangels Anwendbarkeit des § 8b Abs. 1 KStG bleibt kein Teil der Dividende außer Ansatz. Für den zweiten Ermittlungsschritt führt dies dazu, dass dementsprechend auch keine (Wieder-)Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG stattfindet. Denn diese Bestimmung greift nur, wenn und soweit die Dividenden nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleiben. Im Ergebnis unterliegen im Jahr 2001 abgeflossene Dividenden aus Inlandsbeteiligungen somit ebenfalls in voller Höhe der Gewerbesteuer.
- 26** 3. Der vorlegende Senat hat in einem vergleichbaren Fall in dem Umstand, dass die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG auf Dividendeneinnahmen aus Auslandsbeteiligungen im Gegensatz zu Dividendeneinnahmen aus Inlandsbeteiligungen erstmals für den Erhebungszeitraum 2001 anzuwenden ist, eine Benachteiligung der Beteiligung an Auslandskapitalgesellschaften gesehen, die der unionsrechtlich verbürgten Freiheit des Kapitalverkehrs widerspricht (Senatsurteil in BFHE 241, 185, BStBl II 2015, 349). Diese Beurteilung erscheint bei nochmaliger Prüfung zweifelhaft.
- 27** a) Keine Zweifel bestehen allerdings daran, dass der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. 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 Abs. 1 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), im Fall des § 8 Nr. 5 GewStG eröffnet ist. Da die Kapitalverkehrsfreiheit auch den Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern schützt, gilt dies unabhängig davon, ob es sich bei den Auslandsgesellschaften, von denen die Klägerin die Dividenden bezogen hat, um Gesellschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder mit Sitz in einem Drittstaat gehandelt hat. Die Kapitalverkehrsfreiheit wird in diesem Fall nicht durch die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG, jetzt Art. 49 AEUV) gesperrt (vgl. zur Abgrenzung u.a. EuGH-Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* vom 13.11.2012 - C-35/11, EU:C:2012:707, Randziffer --Rz-- 90 ff., *Internationales Steuerrecht --IStR--* 2012, 924), weil sowohl die Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG als auch die Anwendung der von dieser Vorschrift in Bezug genommenen Regelung des § 8b Abs. 1 KStG nicht an bestimmte Mindestbeteiligungen anknüpfen, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen.
- 28** b) Fraglich ist aber, ob die für das Jahr 2001 angeordnete Hinzurechnung von Dividenden aus Auslandsbeteiligungen nach § 8 Nr. 5 GewStG zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs i.S. von Art. 56 Abs. 1 EG führt.
- 29** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH gehören zu den Maßnahmen, die als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verboten sind, solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (vgl. u.a. EuGH-Urteil X vom 26.02.2019 - C-135/17, EU:C:2019:136, IStR 2019, 347).
- 30** Dass die im Jahr 2001 faktisch auf Dividenden aus Auslandsbeteiligungen beschränkte Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG geeignet ist, gewerbesteuerpflichtige Anteilseigner von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten, kann bezweifelt werden. § 8 Nr. 5 GewStG führt nicht dazu, dass Dividendeneinnahmen aus Auslandsbeteiligungen in Streubesitz steuerlich ungünstiger behandelt werden als Dividendeneinnahmen aus vergleichbaren

Inlandsbeteiligungen. Die Dividendeneinnahmen aus Streubesitzbeteiligungen gehen vielmehr in beiden Fällen in gleicher Höhe --jeweils zu 100 %-- in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ein. Ohne die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG würden die Dividendeneinnahmen aus Auslandsbeteiligungen in Streubesitz im Jahr 2001 bei der Gewerbesteuer günstiger behandelt werden als Dividendeneinnahmen aus Inlandsbeteiligungen. Denn nur im Fall der Auslandsbeteiligungen bleiben die Dividenden gemäß § 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG bereits im Jahr 2001 im ersten Ermittlungsschritt ganz oder teilweise außer Ansatz. Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG führt daher lediglich zu einer steuerlichen Gleichbehandlung von Inlands- und Auslandsinvestitionen, nicht aber zu einer steuerlichen Diskriminierung von Auslandsinvestitionen, da der Nachteil der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG durch den Vorteil der vorgezogenen steuerlichen Freistellung der Auslandsdividenden aufgewogen wird. Dass die sich auf die Höhe der Steuer nicht auswirkenden Unterschiede in den einzelnen Ermittlungsschritten zur Berechnung der steuerlichen Bemessungsgrundlage geeignet sein könnten, gewerbesteuerpflichtige Anleger von Investitionen in Auslandsbeteiligungen abzuhalten, erscheint fernliegend.

- 31** bb) Der Tatbestand einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs könnte möglicherweise auch mit der Begründung verneint werden, dass im Hinblick auf die Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG bei Dividenden aus Auslandsbeteiligungen in Streubesitz im Jahr 2001 keine objektiv vergleichbare Situation im Vergleich zu Dividendeneinnahmen aus Inlandsbeteiligungen bestanden hat (zum Merkmal der Vergleichbarkeit der Situationen im Zusammenhang mit der Kapitalverkehrsfreiheit u.a. EuGH-Urteil Grünewald vom 24.02.2015 - C-559/13, EU:C:2015:109, BStBl II 2015, 1071). Denn infolge der durch § 7 Satz 1 GewStG bewirkten Anwendbarkeit des § 8b Abs. 1 KStG sind nur Dividendeneinnahmen aus Auslandsbeteiligungen im ersten Ermittlungsschritt zur Berechnung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage begünstigt, in dem die Dividenden ganz oder teilweise außer Ansatz geblieben sind. Bei Inlandsbeteiligungen gehen die Dividenden hingegen bereits im Rahmen des ersten Ermittlungsschritts in vollem Umfang in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ein.
- 32** c) Nimmt man ungeachtet der vorstehenden Überlegungen an, dass die Hinzurechnung von Dividendeneinnahmen aus Streubesitzanteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften nach Maßgabe von § 8 Nr. 5 GewStG den freien Kapitalverkehr beschränkt, so könnte diese Beschränkung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sein, die Kohärenz des Steuersystems sicherzustellen.
- 33** aa) Nach der Rechtsprechung des EuGH kann ein auf diesen Rechtfertigungsgrund gestütztes Argument allerdings nur Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht (vgl. EuGH-Urteil STEKO Industriemontage vom 22.01.2009 - C-377/07, EU:C:2009:29, BStBl II 2011, 95), wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs im Hinblick auf das mit der fraglichen Regelung verfolgte Ziel beurteilt werden muss (EuGH-Urteil Santander Asset Management SGIIC u.a. vom 10.05.2012 - C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, IStR 2012, 432).
- 34** bb) Die Regelung des § 8 Nr. 5 GewStG verfolgt offenkundig das Ziel, Dividendeneinnahmen aus Streubesitzbeteiligungen unabhängig von den Körperschaftsteuerrechtlichen Privilegierungen des § 8b Abs. 1 KStG in vollem Umfang der Gewerbesteuer zu unterwerfen, wobei die Norm nicht zwischen Dividenden aus Auslandsbeteiligungen und solchen aus Inlandsbeteiligungen unterscheidet. Vor diesem Hintergrund erscheint es als kohärent, dass der Nachteil der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG im zweiten Ermittlungsschritt bei solchen Auslandsbeteiligungen zur Anwendung kommt, für die der über § 7 Satz 1 GewStG auf den ersten Ermittlungsschritt zur Berechnung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage durchschlagende Vorteil des § 8b Abs. 1 KStG eingreift.
- 35** Der "Vorteil" des § 8b Abs. 1 KStG (i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG) und der "Nachteil" des § 8 Nr. 5 GewStG stehen aus jetziger Sicht des Senats --entgegen der Annahme im Senatsurteil in BFHE 241, 185, BStBl II 2015, 349-- in einem unmittelbaren Zusammenhang und in enger Wechselwirkung. Denn hinzuzurechnen sind nach § 8 Nr. 5 GewStG exakt "die nach ... § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz bleibenden ... Bezüge". Zur Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG kann es also nur kommen, wenn und soweit die Dividenden zuvor nach § 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden sind.
- 36** Das vorinstanzliche Gericht hat die Wechselwirkung von "Vorteil" und "Nachteil" in der Konstellation des Streitfalls mit der Begründung verneint, § 8 Nr. 5 GewStG verfolge nicht den Zweck, den Vorteil der vorgezogenen Freistellung der Dividenden bei der Körperschaftsteuer 2001 durch einen gewerbesteuerlichen Nachteil infolge der Hinzurechnung der Dividenden bei der Gewerbesteuer 2001 ganz oder teilweise zu kompensieren. Es seien zudem Sachverhalte denkbar, in denen sich der durch § 8b Abs. 1 KStG bewirkte Vorteil der (vorgezogenen) steuerlichen Freistellung der Auslandsdividenden bei der Körperschaftsteuer 2001 betragsmäßig beim Anleger nicht auswirke.

Bei dieser Argumentation verkennt das FG jedoch, dass der durch die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG ausgeglichene Vorteil nicht in der durch § 8b Abs. 1 KStG ausgelösten Verringerung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer 2001 liegt. Der maßgebliche, durch die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG ausgeglichene Vorteil ist vielmehr darin zu sehen, dass gemäß § 7 Satz 1 GewStG der Vorteil des § 8b Abs. 1 KStG auf die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer 2001 durchschlägt. Sowohl "Vorteil" (§ 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG) als auch "Nachteil" (§ 8 Nr. 5 GewStG) betreffen die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer des identischen Erhebungszeitraums und stehen in Wechselwirkung miteinander.

- 37** cc) An der in seinem Urteil in BFHE 241, 185, BStBl II 2015, 349 vertretenen Auffassung, die im vorliegenden Fall gegebene Sachlage sei mit der Konstellation des EuGH-Urteils STEKO Industriemontage (EU:C:2009:29, BStBl II 2011, 95) zu vergleichen, hält der Senat nicht fest. Zwar hat der jenem EuGH-Urteil zugrunde liegende Sachverhalt ebenfalls die zeitlich auf das Jahr 2001 vorgezogene Anwendbarkeit des § 8b KStG auf Beteiligungserträge aus ausländischen Kapitalgesellschaftsanteilen zum Gegenstand. In Bezug auf die unionsrechtliche Beurteilung unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt jedoch in wesentlichen Punkten von jenem, der dem EuGH-Urteil zugrunde liegt.
- 38** In dem die Körperschaftsteuer betreffenden Fall des EuGH-Urteils STEKO Industriemontage (EU:C:2009:29, BStBl II 2011, 95) hatte eine GmbH in der Bilanz zum 31.12.2001 eine Teilwertabschreibung auf in ihrem Anlagevermögen befindliche ausländische Streubesitz-Aktien vorgenommen. Weil es sich um ausländische Anteile gehandelt hat, war die Regelung des § 8b Abs. 3 KStG, der zufolge Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Kapitalgesellschaftsanteilen bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt werden dürfen, bereits für den Veranlagungszeitraum 2001 anwendbar, sodass das FA den Abschreibungsbetrag dem Gewinn außerbilanziell hinzugerechnet hatte. Hätte es sich um inländische Anteile gehandelt, wäre die Teilwertabschreibung hingegen im Jahr 2001 auch steuerrechtlich noch anzuerkennen gewesen und hätte die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer gemindert. Die ausländischen Beteiligungen unterlagen damit im Jahr 2001 einer höheren Körperschaftsteuer als entsprechende Beteiligungen an inländischen Gesellschaften. Hierin hat der EuGH einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gesehen (EuGH-Urteil STEKO Industriemontage, EU:C:2009:29, BStBl II 2011, 95, Rz 26 ff.), der nicht durch den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt sei (ebenda, Rz 52 ff.).
- 39** Von dieser Situation unterscheidet sich die Konstellation der im Jahr 2001 nur für Auslandsbeteiligungen aus Streubesitz möglichen gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG vor allem darin, dass es im Ergebnis nicht zu einer steuerlichen Schlechterstellung der Auslandssachverhalte kommt. Denn nach § 8 Nr. 5 GewStG wird in Auslandssachverhalten exakt nur derjenige Betrag wieder zur Bemessungsgrundlage hinzugerechnet, der im vorangegangenen Ermittlungsschritt nach § 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG --ebenfalls nur in Auslandssachverhalten-- in Abzug gebracht worden ist. Wie oben beschrieben, gehen die Dividenden aus inländischen und ausländischen Streubesitzbeteiligungen im Erhebungszeitraum 2001 im gleichen Umfang --nämlich jeweils zu 100 %-- in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ein. Es besteht lediglich ein Unterschied in der Berechnungsweise, der schwerlich als materielle Benachteiligung des Auslandssachverhalts angesehen werden kann.
- 40** III. Verhältnis zum nationalen Verfassungsrecht
- 41** Der Umstand, dass jenseits der zur Vorabentscheidung durch den EuGH gestellten unionsrechtlichen Frage ein Verstoß des § 8 Nr. 5 GewStG gegen den rechtsstaatlichen Vertrauensschutzgrundsatz in Betracht kommt, soweit von der Hinzurechnung auch vor dem 12.12.2001 vorgenommene Ausschüttungen umfasst sind (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932), hindert das Vorabentscheidungsersuchen nicht. Vielmehr erscheint es sachgerecht, zunächst die unionsrechtliche Problematik zu klären, bevor gegebenenfalls eine Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit des § 8 Nr. 5 GewStG in der vorliegenden Konstellation einzuholen ist.
- 42** IV. Aussetzung des Verfahrens
- 43** Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 FGO.