

Urteil vom 16. Oktober 2024, I R 16/20

Abzug ausländischer Steuern im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis

ECLI:DE:BFH:2024:U.161024.IR16.20.0

BFH I. Senat

EStG § 34c Abs 2, GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 2 Abs 2, GewStG § 7 S 1, KStG § 8b Abs 1, KStG § 10 Nr 2, KStG § 15 S 1 Nr 2, InvStG § 4 Abs 2, EStG VZ 2007, KStG VZ 2007, GewStG VZ 2007

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 18. März 2020, Az: 6 K 20/18

Leitsätze

1. Die von einer AG (als Organgesellschaft) über einen Investmentfonds bezogenen (Streubesitz-)Dividenden von in- und ausländischen Kapitalgesellschaften sind in vollem Umfang in die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage (Gewerbeertrag) einzubeziehen.
2. Einem Abzug der ausländischen Quellensteuern nach § 34c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (ausschließlich) bei der Ermittlung des Gewerbeertrags im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis steht bereits die Bezugnahme von § 7 des Gewerbesteuergesetzes auf den "Gewinn aus Gewerbebetrieb" entgegen, wodurch für die Ermittlung des Gewerbeertrags an die Ermittlung des körperschaftsteuerrechtlichen Gewinns angeknüpft wird.
3. Ein Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG ausschließlich bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der AG (mit Wirkung auf den für den Organkreis zusammenzurechnenden Gewerbeertrag) wäre (auch) deshalb nicht möglich, weil es im Organkreis aufgrund der Anwendung von § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) auf der Grundlage des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG zu einer ertragsteuerlichen Steuerfreistellung kommt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18.03.2020 - 6 K 20/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Aktiengesellschaft, ist als Holdinggesellschaft alleinige Gesellschafterin der ... AG (AG) mit Sitz in X. Zwischen der Klägerin als Organträgerin und der AG als Organgesellschaft bestand seit 2006 eine ertragsteuerrechtliche Organschaft.
 - 2 Die AG bezog im Jahr 2007 (Streitjahr) über einen Investmentfonds Dividenden von in- und ausländischen Kapitalgesellschaften. Der Fonds hatte als Aktienfonds schwerpunktmäßig in Aktien von in- und ausländischen Gesellschaften investiert, wobei es sich ausschließlich um Streubesitzanteile (Beteiligungsquote unter 10 %) handelte. Die ausländischen Dividenden unterlagen in den Ansässigkeitsstaaten der ausschüttenden Kapitalgesellschaften (Belgien, Schweiz, Dänemark, Spanien, Finnland, Frankreich, Italien, Japan, Niederlande, Norwegen, Portugal, Schweden, Großbritannien, USA) jeweils dem Quellensteuerabzug. Mit den Ansässigkeitsstaaten bestanden im Streitjahr jeweils Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA).
 - 3 Im Anschluss an eine Außenprüfung im Organkreis änderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die zunächst erklärungsgemäß ergangenen Bescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbebesteuerungsbetrag

ab. In dem geänderten Bescheid über Körperschaftsteuer der AG als Organgesellschaft erfasste das FA die ausländischen Streubesitzdividenden (einschließlich der ausländischen Quellensteuern in Höhe von ... € als nichtabziehbare Aufwendungen) bei der Ermittlung des körperschaftsteuerrechtlichen Einkommens gemäß § 15 Satz 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG). Bei der Klägerin als Organträgerin wurden die Dividenden gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 KStG (zu 95 %) von der Körperschaftsteuer freigestellt.

- 4 Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Klägerin berücksichtigte das FA im Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag die ausländischen Streubesitzdividenden, da weder die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2a des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) noch die des § 9 Nr. 7 bzw. 8 GewStG anwendbar waren. Darüber hinaus haben die ausländischen Quellensteuern infolge der Hinzurechnung nach § 10 Nr. 2 KStG den Gewerbeertrag nicht verringert. Im Ergebnis waren damit im streitgegenständlichen Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag der Klägerin sowohl die von der Organgesellschaft mittelbar über den Fonds bezogenen Dividenden als auch die darauf entfallenden ausländischen Quellensteuern im Gewerbeertrag des gewerbesteuerrechtlichen Organkreises enthalten.
- 5 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage gegen den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag der Klägerin wurde vom Niedersächsischen Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 18.03.2020 - 6 K 20/18 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 1009) als unbegründet abgewiesen. Eine Rechtsgrundlage für die von der Klägerin begehrte steuermindernde Berücksichtigung ausländischer Quellensteuern bei der Ermittlung des der Klägerin zuzurechnenden Gewerbeertrags sei nicht ersichtlich, insbesondere seien die Tatbestandsvoraussetzungen des § 34c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) i.V.m. § 4 des Investmentsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (InvStG 2004) nicht erfüllt.
- 6 Die Klägerin macht mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt (sinngemäß), das Urteil des Niedersächsischen FG vom 18.03.2020 aufzuheben und den Bescheid für 2007 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 23.12.2010 in Form der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2017 mit der Maßgabe zu ändern, dass der Gewerbeertrag um ... € gemindert wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten, ohne einen eigenen Antrag zu stellen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die ausländischen Quellensteuern auf nach § 8b KStG bei der Einkommensermittlung des Organträgers steuerfreie Dividenden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft nicht abgezogen werden können.
- 10 1. Das FG hat zunächst zutreffend dahin erkannt, dass die Organschaft zwischen der Klägerin und der AG dazu führt, dass der Klägerin im Streitjahr die persönliche Gewerbesteuerpflicht der AG für die Dauer der Organschaft zugerechnet wird und der Gewerbesteuermessbetrag für die zum Organkreis gehörenden Gewerbebetriebe --und damit der AG-- allein gegenüber der Klägerin als Organträgerin festzusetzen ist.
- 11 a) Der Gewerbesteuer unterliegt gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb (außerhalb des Schifffahrtsbereichs), soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG).
- 12 b) Nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG gelten Kapitalgesellschaften, die --wie im Streitfall-- Organgesellschaften im Sinne des § 14 KStG sind, als Betriebsstätten des anderen Unternehmens (sogenannte gewerbesteuerrechtliche Organschaft). Ungeachtet dieser Fiktion bilden die eingegliederten Kapitalgesellschaften (die Organgesellschaften) und das andere Unternehmen (der Organträger) nach der Rechtsprechung des Senats kein einheitliches Unternehmen. Sie bleiben vielmehr selbständige Gewerbebetriebe, die einzeln für sich bilanzieren und deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind (sogenannte gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie - ständige

Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 17.12.2014 - I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052, m.w.N.; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.07.2024 - III R 41/22, BStBl II 2024, 772; aus der Literatur z.B. Witt in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 7.136; Schumacher, Die Gewerbesteuer im internationalen Steuerrecht, 2020, S. 212 f.). Die Organschaft führt dazu, dass die persönliche Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaft(en) für die Dauer der Organschaft dem Organträger zugerechnet wird. Deshalb ist der Gewerbesteuermessbetrag für die zum Organkreis gehörenden Gewerbebetriebe --das sind die Gewerbebetriebe des Organträgers und der Organgesellschaft(en)-- allein gegenüber dem Organträger festzusetzen. Immerhin ist auch anerkannt, dass im Rahmen der Zusammenfassung des Gewerbeertrags im Organkreis "Korrekturen" vorzunehmen sind, die "durch den Mechanismus der zunächst getrennten Ermittlung der Gewerbeerträge ausgelöst" werden (Senatsurteil vom 17.12.2014 - I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052, Rz 8 und 19; BFH-Urteil vom 11.07.2024 - III R 41/22, BStBl II 2024, 772, Rz 26; s.a. Witt in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 7.137 f.; Schumacher, Die Gewerbesteuer im internationalen Steuerrecht, 2020, S. 213).

- 13** 2. Unter Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG im Rahmen der sogenannten gebrochenen oder eingeschränkten Einheitstheorie hat das FG ebenfalls rechtsfehlerfrei dahin erkannt, dass die von der AG über einen Investmentfonds bezogenen (Streubesitz-)Dividenden von in- und ausländischen Kapitalgesellschaften in vollem Umfang in die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage (Gewerbeertrag) des gewerbesteuerrechtlichen Organkreises eingehen.
- 14** a) § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG bestimmt abweichend von den allgemeinen Vorschriften und speziell für den körperschaftsteuerrechtlichen Organkreis, dass § 8b Abs. 1 bis 6 KStG bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden ist. Die hiernach angeordnete sogenannte Bruttozurechnung bewirkt, dass der Gewinn der Organgesellschaft selbständig und ungeschmälert um darin enthaltene Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG zu ermitteln und dem Organträger nach § 14 Abs. 1 Satz 1 (einleitender Satzteil) KStG zuzurechnen ist. Sodann ist der "brutto" zugerechnete Gewinn beim Organträger den zuvor ausgeschlossenen allgemeinen Vorschriften zu unterwerfen. Insbesondere sind bei einer Kapitalgesellschaft als Organträgerin die im zugerechneten Gewinn enthaltenen Bezüge, Dividenden und Gewinnanteile im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu lassen. Jedoch gelten 5 % von jenen Bezügen nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen.
- 15** b) Über § 7 Satz 1 (i.V.m. § 2 Abs. 2 Satz 2) GewStG ist dies auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis von Bedeutung. Denn danach ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (vgl. § 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Zu den mit Blick auf die Rechtsform der Organgesellschaft hier allein einschlägigen Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes gehören auch die spezifischen (und dabei insgesamt "einheitlichen" - s. Herlinghaus in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, 2024, Rz 7.103) Gewinnermittlungsvorschriften für den körperschaftsteuerrechtlichen Organkreis, damit auch § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG (vgl. Senatsurteil vom 17.12.2014 - I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052, Rz 12 und 14, m.w.N.). Allerdings verändert sich für die Ermittlung des Gewerbeertrags der Gegenstand der organschaftlichen Zurechnung insoweit, als es nun um den für diese Gesellschaft ermittelten Gewerbeertrag geht.
- 16** c) Auf dieser Grundlage hat das FG zutreffend die von der AG (als Organgesellschaft) über einen Investmentfonds bezogenen (Streubesitz-)Dividenden von in- und ausländischen Kapitalgesellschaften im Streitjahr in vollem Umfang in die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage (Gewerbeertrag) einbezogen. Hinzurechnungs- oder Kürzungstatbestände nach §§ 8 und 9 GewStG waren nicht erfüllt, was zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht und keiner weiteren Ausführungen bedarf.
- 17** 3. Das FG hat den Abzug der ausländischen Quellensteuern bei der Ermittlung des Gewerbeertrags im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis rechtsfehlerfrei versagt.
- 18** a) Der nach § 7 Satz 1 GewStG ermittelte Gewerbeertrag (s. zu II.2.b) entspricht auf der ersten Ermittlungsstufe (vor den gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnungen und Kürzungen) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb, der der Bemessung der Einkommen- und Körperschaftsteuer zugrunde zu legen ist. § 7 Satz 1 GewStG verbindet nach der Rechtsprechung des Senats die Ermittlung des Gewerbeertrags mit der Ermittlung des körperschaftsteuerrechtlichen Gewinns und bestätigt insofern den Gleichlauf beider Rechtskreise (Senatsurteil vom 17.12.2014 - I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052, m.w.N.). Eine rechtliche Bindungswirkung besteht

allerdings nicht (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 15.03.2017 - I R 41/16, BFHE 258, 246, m.w.N.; ebenso z.B. H 7.1 Abs. 1 "Eigenständige Ermittlung des Gewerbeertrags" der Gewerbebesteuer-Hinweise).

- 19** b) Für den Streitfall bedeutet dies, dass die ausländischen Quellensteuern, die bei der Einkommensermittlung der AG hinzugerechnet worden sind (§ 10 Nr. 2 KStG; s. insoweit Senatsurteil vom 16.05.1990 - I R 80/87, BFHE 160, 551, BStBl II 1990, 920, unter II.2.), auch in den Gewerbeertrag des gewerbesteuerrechtlichen Organkreises zu übernehmen sind. Ein Antrag auf Abzug der ausländischen Quellensteuern bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb für Zwecke der Körperschaftsteuer war weder von der AG (als Organgesellschaft) noch von der Klägerin (als Organträgerin - s. insoweit § 19 Abs. 1 KStG und zum Umstand, dass zu den dort angeführten "besonderen Tarifvorschriften" auch der Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG zählt, z.B. Brandis/Heuermann/Rode, § 19 KStG Rz 15) gestellt worden. Der Antrag auf Abzug der ausländischen Quellensteuern war ausdrücklich auf den Betriebsausgabenabzug bei der Ermittlung des Gewerbeertrags beschränkt (s. Schreiben vom 29.10.2010, Bl. 5 der Einspruchsakte). Dem von der Klägerin begehrten Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG (ausschließlich) bei der Ermittlung des Gewerbeertrags steht aber bereits die Bezugnahme von § 7 Satz 1 GewStG auf den "Gewinn aus Gewerbebetrieb" entgegen, wodurch für die Ermittlung des Gewerbeertrags an die Ermittlung des körperschaftsteuerrechtlichen Gewinns angeknüpft wird. Um den Gleichlauf beider Rechtskreise sicherzustellen, bleibt deshalb kein Raum für einen spezifisch gewerbesteuerlichen Abzug ausländischer Quellensteuern nach § 34c Abs. 2 EStG (wohl ähnlich Weiss/Brühl, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2020, 225). Etwas anderes lässt sich weder unmittelbar aus dem Gewerbesteuergesetz noch im Hinblick auf den besonderen Charakter der Gewerbebesteuer als Objektsteuer aus der Vorschrift des § 34c Abs. 2 EStG selbst entnehmen.
- 20** c) Ein Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG ausschließlich bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der AG (mit Wirkung auf den für den Organkreis zusammenzurechnenden Gewerbeertrag) ist nicht möglich.
- 21** aa) Das FG hat eine auf einen Abzug ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 2 EStG) gerichtete Antragsbefugnis im Grundsatz der AG (Organgesellschaft) zugestanden, da die Rechtsfolge ("Abzug") die "Ermittlung der ..." (im Satzzusammenhang gelesen: "ausländischen") "Einkünfte" betrifft, die Gegenstand des "Gewinn(s) aus Gewerbebetrieb" (§ 7 Satz 1 GewStG) sind ("Ebene der Einkünfteermittlung mit Wirkung auf die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage" - so Schumacher, Die Gewerbebesteuer im internationalen Steuerrecht, 2020, S. 197; im Ergebnis ebenso z.B. Brandis/Heuermann/Pohl, § 26 KStG Rz 105; Pohl, Betriebs-Berater 2017, 1825, 1826; Pohl in Micker/Pohl/Oppel, Kompendium Internationales Steuerrecht, 2022, Rz 1379); insoweit ist die Rechtslage gegenüber dem im Senatsurteil vom 16.05.1990 - I R 80/87 (BFHE 160, 551, BStBl II 1990, 920) maßgeblichen Streitzeitraum (Abzug zur Ermittlung des "Gesamtbetrags der Einkünfte") geändert, was auch die Existenz des § 8 Nr. 12 GewStG erklärt (z.B. BTDrucks 12/1108, S. 69; Badetz in Hallerbach/Nacke/Rehfeld, Gewerbebesteuergesetz, 2. Aufl., § 7 Rz 94; Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbebesteuergesetz, § 8 Nr. 12 Rz 4; Valta/Lemm in Desens/Tappe, GewStG, § 8 Rz 2171; Brandis/Heuermann/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 720; Pitzal in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 8 Rz 1, 5; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 8 Nr. 12 Rz 2; Schmitz-Herscheidt, EFG 2020, 1011, 1012) und zugleich die Änderung von Nr. 3 in R 7.1 (4) Satz 2 der Gewerbebesteuer-Richtlinien ("kein Abzug von § 34c EStG") durch die Finanzverwaltung (abweichend aber wohl Weiss/Brühl, ISR 2020, 225, 227 [Ermittlung der Einkünfte sei nicht gewerbesteuerrechtlicher Natur; der Gewinn aus Gewerbebetrieb sei eine Größe, die erst nach der Einkünfteermittlung feststehe], anders aber BeckOK GewStG/Weiss, § 7 Rz 253.4 [12. Ed. 01.12.2024]). Allerdings hat das FG im angefochtenen Urteil die Anwendung des § 34c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ausgeschlossen, weil die Regelung im untrennbaren Zusammenhang mit Absatz 1 der Norm stehe und damit nur für die Einkommensteuer/Körperschaftsteuer gelte (Hinweis auf das Urteil desselben Senats vom 16.07.2015 - 6 K 196/13, EFG 2015, 2200 [rechtskräftig nach Zurückweisung einer Nichtzulassungsbeschwerde, s. Senatsbeschluss vom 31.08.2016 - I B 102/15, nicht veröffentlicht]). "Unabhängig davon" sei § 34c Abs. 2 EStG aber auch aus dem Grunde nicht anwendbar, dass die Voraussetzungen in der Person der Klägerin als Organträgerin erfüllt sein müssten, woran es aber mit Blick auf die (dortige) Steuerbefreiung durch § 8b Abs. 1 KStG fehle.
- 22** bb) Die Rechtsfrage, welcher Rechtsperson im Organkreis die Befugnis zusteht, den in (§ 4 Abs. 2 Satz 4 InvStG 2004 i.V.m.) § 34c Abs. 2 EStG angeführten "Antrag" zu stellen (s. insoweit abweichend von der Auffassung des FG z.B. Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main vom 15.01.2018, Der Betrieb --DB-- 2018, 347; BeckOK EStG/Rasch, § 34c Rz 67 [20. Ed. 01.11.2024]; Claudy, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2017, 621, 623; jedenfalls gegen eine Kombination von Anrechnung beim Organträger einerseits und Abzugsantrag bei der Organgesellschaft andererseits Micker, ISR 2021, 428, 433 und wohl auch Weiss/Brühl, ISR 2020, 225, 227), kann offen bleiben, da die Abzugsvoraussetzungen nicht nur in der Fallkonstellation der "unverbundenen Kapitalgesellschaft" (Situation im Urteil des Niedersächsischen FG vom 16.07.2015 - 6 K 196/13, EFG 2015, 2200), sondern auch in der

streitgegenständlichen Situation der Organschaft bei einem Antrag der Organgesellschaft zum Abzug im Rahmen der gewerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage nicht erfüllt sind (insoweit ist der im Urteil des Niedersächsischen FG vom 16.07.2015 - 6 K 196/13, EFG 2015, 2200, Rz 169 als nicht rechtserheblich beschiedene Klägervortrag einer ungerechtfertigten Bevorteilung von Organschaften tatsächlich ohne Substanz).

- 23** Nicht entscheidungserheblich ist im Streitfall zunächst die Frage, ob der Abzug (§ 34c Abs. 2 EStG) schon daran scheitert, dass aus dem Normzusammenhang von Abs. 1 und Abs. 2 ("Statt der Anrechnung (Absatz 1)") --wie vom FG-- abgeleitet wird, dass die jeweilige ausländische (dividendenbezogene) Quellensteuer zwar als eine "der deutschen Einkommensteuer entsprechende Steuer" (im Streitfall über § 26 Abs. 1 Satz 1 KStG: Körperschaftsteuer) anzusehen ist, nicht aber als eine der deutschen Gewerbesteuer entsprechende Steuer qualifiziert und der Zweck der Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften (§ 34c EStG als unilaterale Anrechnungsmethode, z.B. Schaumburg/Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., Rz 18.3) nur darin liegt, die wirtschaftliche Doppelbelastung mit gleichartigen Ertragsteuern zu vermeiden. Denn es wird auch vertreten, dass einbehaltene ausländische Quellensteuer auf Kapitalerträge in entsprechender Anwendung von § 34c EStG und § 26 KStG auf die inländische Gewerbesteuer angerechnet werden könne (was wohl auch den Abzug im Sinne des § 34c Abs. 2 EStG ermöglichen würde), sofern das entsprechende Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung deren Anrechnung auf inländische Steuern vom Einkommen vorsieht (Hessisches FG, Urteil vom 26.08.2020 - 8 K 1860/16, EFG 2021, 779 [rechtskräftig wegen unzulässiger Revision, s. Senatsbeschluss vom 08.02.2022 - I R 8/21, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2022, 745]). Ebenfalls kann die Frage offenbleiben, ob ein tatsächlicher Abzug bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach Maßgabe des § 8 Nr. 12 GewStG, der in einigen Fällen die Hinzurechnung anordnet (s. nur Tappe in Desens/Tappe, GewStG, § 1 Rz 55 und Valta/Lemm, ebenda, § 8 Rz 2177), faktisch ohne Wirkung bliebe (so für die streitige Situation wohl Schmitz-Herscheidt, EFG 2020, 1011, 1012; abweichend aber Weiss/Brühl, ISR 2020, 225, 228; je nach Zulässigkeit einer "organkreisweiten Betrachtung" differenzierend Micker, ISR 2021, 428, 429).
- 24** Der Abzug scheitert allerdings, was das FG auch zutreffend erkannt hat (dem FG insoweit zustimmend das Hessische FG im Urteil vom 26.08.2020 - 8 K 1860/16, EFG 2021, 779, Rz 54 f.; ablehnend Spek/Schumacher, Ubg 2021, 340, 343 f.), aus dem Grund, dass es im Organkreis zu einer ertragsteuerlichen Steuerfreistellung kommt (Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG auf der Grundlage des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG) und seit der im Streitjahr geltenden Fassung des § 34c Abs. 2 EStG (durch Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006, BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) ausdrücklich geregelt ist, dass der antragsbezogene Abzug einer ausländischen Steuer nur stattfindet, wenn die ausländische Steuer auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind. Insoweit ist zu beachten, dass gerade infolge des "Mechanismus" (Senatsurteil vom 17.12.2014 - I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052, Rz 19) der oben beschriebenen sogenannten gebrochenen oder eingeschränkten Einheitstheorie und wegen der gewerbsteuerrechtlichen Relevanz des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG die Tatbestandsmerkmale der Steuerermäßigung "organschaftsübergreifend" gelesen werden müssen, um dem Zweck der Regelung (Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch unilaterale Steuerermäßigung, die nicht in Betracht kommt, wenn keine zur ausländischen Quellensteuer vergleichbare inländische Steuer anfällt) gerecht zu werden. Für die Auffassung, in dem durch § 34c Abs. 2 EStG (und dem dortigen Verständnis des objektiven Sachbereichs einer "Steuertarifiermäßigung") geprägten Zusammenhang auf die gewerbsteuerliche Belastung (wohl mit Blick auf die Gewerbesteuerlast der Organträgerin) abzustellen (so o.V., Recht der Finanzinstrumente 2020, 237; evtl. ebenfalls Prinz/Otto, DB 2017, 1988, 1989 ["systemwidrige Regelungslücke"]) und damit die Belastung sowohl mit ausländischer Quellensteuer als auch der Gewerbesteuer (s. Micker, ISR 2021, 428, 429) mit Blick auf die Gewerbesteuer auszuschließen, besteht keine ausreichend belastbare Rechtsgrundlage (a.A. wohl Schumacher, Die Gewerbesteuer im internationalen Steuerrecht, 2020, S. 206 ff.).
- 25** 4. Ein Verstoß gegen Unionsrecht liegt im Streitfall nicht vor. Der Senat kann bereits keine Schlechterstellung des streitgegenständlichen grenzüberschreitenden Sachverhalts zu einem gedachten Inlandssachverhalt erkennen. In- und ausländische Dividenden aus Streubesitz sind im Gewerbeertrag enthalten und gehen in die Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags ein (s.a. den Fall des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- H Lebensversicherung vom 22.06.2023 - C-258/22, EU:C:2023:506; vorgehend Vorlagebeschluss des Senats vom 23.11.2021 - I R 5/18, BFHE 275, 219). Eine im Inland erhobene Kapitalertragsteuer ist für den Gewerbeertrag irrelevant, da ein Steuerabzug gesetzlich nicht zugestanden wird. § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG sieht lediglich die Möglichkeit einer Anrechnung von durch Steuerabzug erhobener Einkommensteuer auf die Einkommen- beziehungsweise Körperschaftsteuer vor. Hieran ändert sich im Streitfall auch nichts durch die ertragsteuerrechtliche Organschaft zwischen der AG und der Klägerin.
- 26** Nicht zuletzt wird zu berücksichtigen sein, dass es nach der EuGH-Rechtsprechung im Ausgangspunkt Sache jedes

Mitgliedstaats ist, sein System der Besteuerung von Gewinnausschüttungen zu organisieren und in diesem Rahmen die auf den empfangenden Anteilsinhaber anwendbare Besteuerungsgrundlage und den für ihn geltenden Steuersatz zu bestimmen (EuGH-Urteil *Société Générale* vom 25.02.2021 - C-403/19, EU:C:2021:136, Rz 26). Daraus folgt zum einen, dass Dividenden, die von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Anteilseigner ausgeschüttet werden, Gegenstand einer rechtlichen Doppelbesteuerung sein können, wenn sich beide Mitgliedstaaten dafür entscheiden, ihre Besteuerungsbefugnis auszuüben und die Dividenden beim Anteilseigner zu besteuern (EuGH-Urteil *Société Générale* vom 25.02.2021 - C-403/19, EU:C:2021:136, Rz 27). Zum anderen stellen die Nachteile, die sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben können, keine nach dem Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union verbotenen Beschränkungen dar, sofern eine solche Ausübung nicht diskriminierend ist (EuGH-Urteil *Société Générale* vom 25.02.2021 - C-403/19, EU:C:2021:136, Rz 28). Und der Umstand, dass sowohl der Ursprungsmitgliedstaat der Dividenden als auch der Wohnsitzmitgliedstaat des Anteilseigners die Dividenden besteuern können, bedeutet nach der Rechtsprechung des EuGH nicht, dass der Wohnsitzmitgliedstaat unionsrechtlich verpflichtet wäre, Vorkehrungen gegen die Nachteile zu treffen, die sich aus der Ausübung der auf diese Weise zwischen den beiden Mitgliedstaaten aufgeteilten Befugnis ergeben könnten (EuGH-Urteil *Société Générale* vom 25.02.2021 - C-403/19, EU:C:2021:136, Rz 29; s.a. EuGH-Urteil *Kerckhaert und Morres* vom 14.11.2006 - C-513/04, EU:C:2006:713; Niedersächsisches FG, Urteil vom 16.07.2015 - 6 K 196/13, EFG 2015, 2200, Rz 173 ff.).

27 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de