

Gewerbsteuer: Was für das Ausland gilt, hat auch inländisch Gewicht

Beteiligt sich eine Kapitalgesellschaft an einer anderen ausländischen Gesellschaft, so bleiben grds. sowohl die laufenden Dividenden als auch der Gewinn aus einem Verkauf der Beteiligung steuerfrei — lediglich 5 % der Gewinne werden pauschal als nichtabziehbarer Beteiligungsaufwand besteuert. Der BFH hat entschieden, dass dieser Grundsatz nicht im Einklang mit gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverboten steht. Es verstößt gegen die Niederlassungs- und gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, wenn die Regelung nur für ausländische Beteiligungen angewendet wird. Auch für inländische Gesellschaften muss die sog. Schachtelstrafe (die 5 %ige Besteuerung) maßgeblich sein.

Quelle: Wolfgang Büser

Ermittlung des Gewerbeertrages einer Zwischengesellschaft; Berücksichtigung der Veräußerungsgewinne an einer Körperschaft oder Personenvereinigung bei der Ermittlung des Einkommens u.a. einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft; Abzugsfähigkeit von Aufwendungen einer Muttergesellschaft auf die Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft und auf die aus dieser Beteiligung erzielten im Inland steuerbefreiten Dividenden; Berücksichtigung der Veräußerungsgewinne aus Schachtelbeteiligungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrages der Zwischengesellschaft

Gericht: BFH

Datum: 09.08.2006

Aktenzeichen: I R 95/05

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2006, 24792

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Köln - 31.08.2005 - AZ: 7 K 1000/04

Rechtsgrundlagen:

§ 7 S. 1 GewStG

§ 8b Abs. 1 KStG

§ 8b Abs. 2 S. 1 KStG

§ 8b Abs. 5 KStG 2002

§ 8b Abs. 6 S. 1 KStG

Art. 43 EG

Art. 48 EG

Art. 56 EG

Art. 58 EG

Fundstellen:

BFHE 214, 504 - 513

BB 2006, 2565-2569 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

BFH/NV 2006, 2379-2382 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2007, 279-283 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, 19

DB 2006, VI Heft 46 (amtl. Leitsatz)

DB 2006, XVIII Heft 46 (Pressemitteilung)

DB 2006, 2547-2551 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2006, XII Heft 46 (amtl. Leitsatz)

DStR 2006, 2079-2082 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2006, 1487 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2006, 823 (Kurzinformation)

EStB 2006, 447-448

FR 2007, 150-154

GmbHR 2006, 1273-1276 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

GmbH-StB 2006, 351-352 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

GStB 2006, 46

HFR 2007, 51-54 (Volltext mit amtl. LS)

INF 2006, 929-930

IStR 2006, 864-867 (Volltext mit amtl. LS)

IWB 2006, 1129 (Kurzinformation)

Konzern 2007, 70-74

KÖSDI 2006, 15344 (Kurzinformation)

KÖSDI 2006, 15347 (Kurzinformation)

KÖSDI 2007, 15537 (Kurzinformation)

NWB 2007, 1114 (Kurzinformation)

NWB 2007, 357-364 (Urteilsbesprechung von StB/Wirtschaftsprüfer Prof. Dr. Ulrich Prinz und Dipl.-Kfm., StB Dr. Christian Hick)

NWB 2006, 3868 (Kurzinformation)

NWB 2007, 3263-3264 (Kurzinformation)
NWB direkt 2006, 10
NZG 2007, 480 (amtl. Leitsatz)
RIW 2007, 75-78 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)
SJ 2007, 8-9
stak 2007
Status:Recht 2007, 159
StB 2006, 443
Stbg 2007, M14 (Volltext mit amtl. LS)
StBW 2006, 4
SteuerBriefe 2007, 537-538
StuB 2006, 885-886
WPg 2007, 349-351
ZIP 2007, 235 (amtl. Leitsatz)
ZKF 2007, 95-96
Jurion-Abstract 2006, 219848 (Zusammenfassung)

BFH, 09.08.2006 - I R 95/05

Amtlicher Leitsatz:

1. Beteiligt sich eine Körperschaft über eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) an einer anderen Körperschaft, bleiben Gewinnanteile (Dividenden) aus dieser Beteiligung sowie Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an der Körperschaft nach § 8b Abs. 1 und 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 a.F. bei der Ermittlung des Gewerbeertrages der zwischengeschalteten Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) gemäß § 7 Satz 1 GewStG 2002 a.F. außer Ansatz (Abweichung vom BMF-Schreiben vom 28. April 2003, BStBl I 2003, 292, Tz. 57 f.).
2. § 8b Abs. 5 KStG 2002 i.d.F. bis zur Änderung durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) verstößt sowohl gegen die gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheit der freien Wahl der Niederlassung nach Art. 43 und 48 EG als auch gegen die Grundfreiheit des freien Kapitalverkehrs nach Art. 56 und 58 EG (Anschluss an EuGH-Urteile vom 18. Dezember 2003 Rs. C-168/01 ⁽¹⁾ "Bosal", EuGHE I 2003, 9409, und vom 23. Februar 2006 Rs. C-471/04 "Keller Holding", ABIEU 2006, Nr. C 131, 20).

Gründe

1 I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, deren Geschäftsanteile im Streitjahr 2002 von ihrer alleinigen Kommanditistin, der GmbH I, gehalten wurden. Persönlich haftende Gesellschafterin war die GmbH

- 2 Alleiniger Geschäftszweck der Klägerin war es, 50,01 v.H. der Anteile an einer südafrikanischen Kapitalgesellschaft (Ltd) zu halten. Diese Anteile waren von der Klägerin am 30. Juni 2000 erworben worden und wurden von ihr am 22. Oktober 2002 an die bisherige Minderheitsgesellschafterin veräußert. Den dabei erzielten Veräußerungsgewinn behandelte die Klägerin im Rahmen ihrer Gewerbesteuererklärung als steuerfreien Ertrag gemäß § 8b Abs. 2 und 6 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002 a.F.) i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002 a.F.), jeweils in den für das Streitjahr maßgeblichen Fassungen.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 28. April 2003 (BStBl I 2003, 292, Tz. 57 f.) nicht. Er erhöhte den Gewinn aus Gewerbebetrieb um den Veräußerungsgewinn. Die gleichermaßen angesetzte Dividende aus der Beteiligung in Höhe von 22 091 EUR wurde vom FA gemäß § 9 Nr. 7 GewStG 1999 gekürzt; ihre Berücksichtigung beschwerte die Klägerin deswegen im Ergebnis nicht.
- 4 Das Finanzgericht (FG) Köln gab der gegen den hiernach festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag gerichteten Klage statt. Sein Urteil vom 31. August 2005 7 K 1000/04 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 1964 veröffentlicht.
- 5 Das FA stützt seine Revision auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Das dem Revisionsverfahren beigetretene BMF hat sich in der Sache dem FA angeschlossen, jedoch keine eigenen Anträge gestellt.

8 **II.**

Die Revision ist unbegründet. Das FG hat der Klägerin die Steuerfreistellung des § 8b Abs. 2 KStG 2002 a.F. zu Recht gewährt. Es hat im Ergebnis auch zutreffend davon abgesehen, 5 v.H. der vereinnahmten Dividende der Ltd. nach § 8b Abs. 5 KStG 2002 a.F. als fiktive nichtabzugsfähige Betriebsausgaben anzusehen.

9 **1.**

Nach § 8b Abs. 2 Satz 1 (i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1) KStG 2002 a.F. bleiben bei der Ermittlung des Einkommens u.a. einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 2002 a.F.) --und damit im Streitfall der GmbH I-- Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) gehören, außer Ansatz. Das gilt nach § 8b Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 a.F. auch für Veräußerungsgewinne, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen des Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft zugerechnet werden. Die Voraussetzungen dieser Vorschriften sind im Streitfall erfüllt. Bei der Klägerin handelt es sich um eine GmbH & Co. KG, also um eine Mitunternehmerschaft (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2002). Der GmbH I als ihrer Alleingesellschafterin sind infolge des Verkaufs der Beteiligung an der südafrikanischen Ltd. entsprechende Veräußerungsgewinne zugerechnet worden. Sie blieben deswegen bei der Ermittlung der von der GmbH I im Streitjahr erwirtschafteten Gewinne zu Recht unberücksichtigt. Darüber besteht unter den Beteiligten kein Streit.

10 **2.**

Entgegen der Auffassung des FA ist für die Ermittlung des Gewerbeertrages im Ergebnis gleichermaßen zu verfahren. Der Senat folgt damit der im Schrifttum ganz überwiegend vertretenen Rechtsmeinung (z.B. von Twickel in Blümich, § 7 GewStG Rz. 83 f., 112; Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Anm. 144; Eilers/Wienands in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 8b KStG Anm. 374 ff.; Frotscher in Frotscher/ Maas, KStG/UmwStG, § 8b KStG Rz. 28a, 100, 103; Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG n.F. Rz. 117; Gosch KStG § 8b Rz. 539 ff.; Menck in Blümich, a.a.O., § 8b KStG Rz. 147; Kröner in Ernst & Young, KStG, § 8b Rz. 247; Zimmermann in Erle/Sauter, Gesellschafter-Fremdfinanzierung, § 8b KStG Rn. 235 ff.; anders Bergemann, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2000, 1410 (1414); Köster, Finanz-Rundschau --FR-- 2000, 1263; Strunk, Betriebs-Berater --BB-- 2001, 857, 860, jeweils m.w.N.).

- 11 Nach § 7 Satz 1 GewStG 2002 a.F. ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG 2002 a.F. bezeichneten Beträge. Da § 8b Abs. 2 i.V.m. Abs. 6 KStG 2002 a.F. die Gewinnermittlung der Klägerin beeinflusst, wirkt sich dies demnach auf die Gewerbesteuer aus.
- 12 Zwar ist Steuerschuldner der Gewerbesteuer nicht die GmbH I. Es ist dies gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG 2002 a.F. die als Personengesellschaft zwischengeschaltete Klägerin, da ihre Tätigkeit ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2002) und infolgedessen ein Gewerbebetrieb ist. Diese ist damit auch Steuergegenstand der Gewerbesteuer (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG 2002 a.F.). So gesehen ließe sich vertreten, dass § 8b Abs. 2 KStG 2002 a.F. trotz dessen Abs. 6 Satz 1 für die Ermittlung des Gewerbeertrages der Zwischengesellschaft nicht einschlägig sei und Veräußerungsgewinne aus Schachtelbeteiligungen bei dieser nicht von der Besteuerung auszunehmen seien. Es ist auch richtig, dass "die Steuerbefreiungsvorschriften des § 3 Nr. 40 (Buchst.)a oder Nr. 40 (Buchst.)d EStG (2002) (und) die des § 8b Abs. 1 und 2 KStG (2002) ... solche (sind), die im Widerspruch zur Steuersubjekteigenschaft der Personengesellschaft im Gewerbesteuerrecht stehen" (so Strunk, BB 2001, 857, 860) [BAG 29.02.2000 - 1 ABR 4/99] .
- 13 Gerade weil dies aber so ist, bedurfte es des § 8b Abs. 6 KStG 2002 a.F., um jene Vorschriften --über § 7 Satz 1 GewStG 2002 a.F.-- auch gewerbesteuerlich berücksichtigen zu können. Die Gegenauffassung verkennt, dass § 8b Abs. 6 KStG 2002 a.F. Teil der in Rede stehenden Gewinnermittlung ist und dass der Gewinn der zwischengeschalteten Personengesellschaft nach Maßgabe nicht nur des § 8b Abs. 2 KStG 2002 a.F., sondern eben auch des § 8b Abs. 6 KStG 2002 a.F. zu ermitteln ist. In Einklang hiermit werden die betreffenden Bezüge und Gewinne nach Maßgabe des § 8b Abs. 1 und 2 KStG 2002 a.F. unbeschadet ihrer materiell-rechtlichen Zurechnung --jedenfalls bis zum Veranlagungszeitraum 2003 und damit auch im Streitjahr (vgl. Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 8b KStG n.F. Rz. 124)-- denn auch in ertragsteuerrechtlicher Hinsicht auf der Ebene der zwischengeschalteten Personengesellschaft im Rahmen deren gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung gemäß § 179 Abs. 2 Satz 2 , § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO 1977) festgestellt und nicht unmittelbar bei der beteiligten Kapitalgesellschaft erfasst (Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, ebenda; Gosch, a.a.O., § 8b Rz. 539; Eilers/Wienands in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., § 8b KStG Rz. 373, jeweils m.w.N.). Dass persönliche Merkmale der jeweiligen Mitunternehmer ansonsten prinzipiell nicht auf die Ermittlung des Gewerbeertrages der Personengesellschaft durchschlagen, hat mit dieser Einschätzung der Regelungslage nichts zu tun.
- 14 Die abweichende Sichtweise würde überdies den mit der Befreiung verbundenen Gesetzeszwecken nicht gerecht: Sinn und Zweck des § 8b KStG 2002 a.F. ist es gerade, Kapitalgesellschaften natürlichen Personen gleichzustellen, bei denen die doppelte Erfassung von Einnahmen aus Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen im Wege der Halbteilungsregelung des § 3 Nr. 40 EStG 2002 vermieden wird. Die immerhin hälftige Erfassung solcher Einnahmen wirkt sich über § 7 Satz 1 GewStG 2002 a.F. zwar ebenfalls auf die Ermittlung des Gewerbeertrages aus; die Belastung wird indes durch die pauschale Anrechnung gemäß § 35 EStG 2002 zumindest der Gesetzesidee nach auch dann vollständig neutralisiert, wenn Anteilsveräußerungsgewinne im

Betriebsvermögen mehrstufiger Mitunternehmenschaften anfallen. In vergleichbarer Weise gelangen unmittelbar an einer Kapitalgesellschaft beteiligte Körperschaften in den Genuss sowohl des auf 25 v.H. reduzierten Körperschaftsteuersatzes gemäß § 23 Abs. 1 KStG 2002 a.F. als auch der Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 1 und 2 KStG 2002 a.F. Die Besteuerung soll nach dem Gesetzesplan soweit und solange steuerbefreit werden, bis --am Ende der Kette-- eine natürliche Person der Steuerbelastung unterworfen werden kann (Gosch, a.a.O., § 8b Rz. 542, m.w.N.).

- 15** Auch die grundsätzliche Gewerbesteuerpflicht gemäß § 7 Satz 2 GewStG 2002 a.F. zieht kein anderweitiges Ergebnis nach sich. Danach unterliegt der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebes einer Mitunternehmenschaft, eines Mitunternehmeranteils oder eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien der Gewerbesteuer, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfällt. Das bedeutet jedoch nicht, dass der mittelbar erzielte Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft ebenfalls der Gewerbesteuer zu unterwerfen wäre. Denn auch die Gewerbesteuerpflicht gemäß § 7 Satz 2 GewStG 2002 a.F. knüpft an den nach Maßgabe des Körperschaftsteuergesetzes ermittelten Gewinn (und damit an § 8b KStG 2002 a.F.) an ("auch"). Derjenige Gewinn, der bei der Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterfällt, ist bereits um die betreffenden Gewinnanteile aus den Anteilserträgen und aus der Anteilsveräußerung reduziert. Folglich schlägt der Steuervorteil des § 8b KStG 2002 a.F. unmittelbar auf die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb durch. Die hiernach gegebene Steuerfreiheit wird also nicht unterlaufen. § 7 Satz 2 GewStG 2002 a.F. wirkt sich nicht specialiter aus; vielmehr gebührt § 8b Abs. 6 KStG 2002 a.F. der Anwendungsvorrang.
- 16** Schließlich deckt sich das Regelungsverständnis des Senats mit der gegenwärtigen Gesetzesfassung, die --in § 7 Satz 4 GewStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (--EURLUMsG-- vom 9. Dezember 2004, BGBl. I 2004, 3310, 3843, BStBl I 2004, 1158)-- die Einbeziehung auch des § 8b Abs. 2 i.V.m. Abs. 6 KStG 2002 a.F. ausdrücklich bestimmt. Die vorstehenden Erwägungen haben aufgedeckt, dass diese Regelungseinbeziehung nur deklaratorischer, nicht aber konstitutiver Natur ist. Ein etwaiger entgegenstehender Wille des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks 15/4050, S. 58) stünde damit nicht in Einklang und würde den gesetzlichen Gegebenheiten nicht gerecht. Dass dies im Übrigen auch den ursprünglichen --und damit ausschlaggebenden-- Absichten des Gesetzgebers entspricht, ergibt sich aus der Begründung des Referentenentwurfs zum Steuersenkungsgesetz , durch das § 8b KStG 1999 in seiner nunmehrigen Regelungskonzeption in das Körperschaftsteuergesetz eingefügt worden ist. Denn darin kam klar zum Ausdruck, dass die Neuregelungen uneingeschränkt auch für die Gewerbesteuer bedeutsam sein sollten (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 120, 124; hierzu Gosch, a.a.O., § 8b Rz. 539 f.).
- 17** **3.**
- a)
- Aus dem Vorstehenden folgt zugleich, dass nicht nur der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der Ltd., sondern auch die von jener Gesellschaft an die Klägerin im Streitjahr ausgeschüttete Dividende i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG 2002 bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 a.F. und damit über § 7 Satz 1 GewStG 2002 a.F. bei der Ermittlung des Gewerbeertrages außer Ansatz bleibt (s. dazu allgemein Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/ Pung/Witt, a.a.O., § 8b KStG Rz. 108c; Herzig, Der Betrieb --DB-- 2003, 1459, 1467; Eilers/Schmidt, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2003, 613, 638). Letzteres wiederum hat --dies ergibt sich aus dem letzten Halbsatz des ersten Satzteils von § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 a.F.-- zur Folge, dass der Gewinn der Klägerin nicht (zusätzlich) gemäß § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 a.F., dessen tatbestandliche Voraussetzungen sie ansonsten erfüllt, um die betreffende Dividende zu kürzen war.
- 18** b)

Daraus folgt allerdings weiterhin die prinzipielle Anwendbarkeit von § 8b Abs. 5 KStG 2002 a.F., wonach von der nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 a.F. freigestellten Dividende aus Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft --wie hier die südafrikanische Ltd.-- ein Vomhundertsatz von fünf als Ausgaben gilt, der nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden darf. Auch diese bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigende Position schlägt über § 7 Satz 1 GewStG 2002 a.F. auf die Ermittlung des Gewerbeertrages durch.

19 c)

Im Streitfall wirkt sich dies jedoch nicht aus. Dabei kann unbeantwortet bleiben, ob dies daraus resultiert, dass der Gewinn der Klägerin nach § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 a.F. um die fiktiven nichtabziehbaren Betriebsausgaben zu kürzen ist (so z.B. Behrens, BB 2006, 813; Starke, FR 2005, 681; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 6. Aufl., § 9 Nr. 2a Rz. 5 sowie § 8 Nr. 5 Rz. 3; anders z.B. Gocksch/Buge, DStR 2004, 1549, 1550, 1552; Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 8b KStG Rz. 127; Gosch, Entscheidungen des Bundesfinanzhofs für die Praxis der Steuerberatung --BFH-PR-- 2006, 239; Salzmann, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2006, 318; vgl. grundsätzlich zur Kürzung um die Bruttodividende und damit auch um Beteiligungsaufwand entgegen der anderweitigen Verwaltungspraxis in Abschn. 61 Abs. 1 Satz 12 der Gewerbesteuer-Richtlinien --GewStR 1998--: Senatsurteile vom 25. Januar 2006 I R 104/04 , BFH/NV 2006, 1022; vom 22. Februar 2006 I R 30/05 , BFH/NV 2006, 1659 [BFH 22.02.2006 - I R 30/05]). Ausschlaggebend ist, dass die vorgenannte Fiktion von Betriebsausgaben und das vorgenannte Abzugsverbot auf den im Streitfall zu beurteilenden Sachverhalt von vornherein nicht anzuwenden sind. Denn die Fiktion ebenso wie die Nichtabziehbarkeit von Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 KStG 2002 a.F. verstoßen sowohl gegen das gemeinschaftsrechtliche Beschränkungsverbot der freien Wahl der Niederlassung gemäß Art. 43, 48 des Vertrages von Amsterdam zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union , der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften --EG--, sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte (ABIEG Nr. C-340/1) als auch dasjenige der Freiheit des Kapitalverkehrs nach Art. 56 EG und damit gegen primäres Gemeinschaftsrecht.

20 aa)

Die Gründe dafür ergeben sich im Ergebnis aus den Urteilen des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) vom 18. Dezember 2003 Rs. C-168/01 ⁽²⁾ "Bosal" (EuGHE I 2003, 9409), sowie vom 23. Februar 2006 Rs. C-471/04 "Keller Holding" (ABIEU 2006, Nr. C 131, 20). In dem letztgenannten Urteil hat der EuGH auf Vorabentscheidungsersuchen des erkennenden Senats vom 14. Juli 2004 I R 17/03 (BFHE 207, 152 [BFH 14.07.2004 - I R 17/03] , BStBl II 2005, 53 [BFH 14.07.2004 - I R 17/03] [BFH 14.07.2004 - I R 17/03]) entschieden, Art. 52 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EGV--, jetzt Art. 43 EG , und damit das Beschränkungsverbot der freien Niederlassung, sei dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der Finanzierungsaufwendungen einer in diesem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Muttergesellschaft für den Erwerb von Beteiligungen an einer Tochtergesellschaft steuerlich nicht abzugsfähig sind, soweit diese Aufwendungen auf Dividenden entfallen, die von der Steuer befreit sind, weil sie von einer in einem anderen Mitgliedstaat oder Vertragsstaat des genannten Abkommens ansässigen mittelbaren Tochtergesellschaft stammen, obwohl solche Aufwendungen dann abzugsfähig sind, wenn sie auf Dividenden entfallen, die von einer mittelbaren Tochtergesellschaft, die in demselben Mitgliedstaat wie dem Staat des Geschäftssitzes der Muttergesellschaft ansässig ist, ausgeschüttet werden und die faktisch ebenfalls von der Steuer entlastet sind. Auf die Gründe jener Entscheidung im Einzelnen wird, um Wiederholungen zu vermeiden, verwiesen.

21 Die Konstellation, die der EuGH zu beurteilen hatte, stimmt mit jener, die im Streitfall in Rede steht, im Kern überein. Von der wegen § 8b Abs. 6 KStG 2002 a.F. unbeachtlichen Besonderheit der zwischengeschalteten Personengesellschaft --der Klägerin-- abgesehen, geht es hier wie dort um die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen einer Muttergesellschaft auf die Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft und auf die aus dieser Beteiligung erzielten, im Inland steuerbefreiten Dividenden.

22 bb)

Ein Unterschied zu jener vom EuGH entschiedenen Konstellation besteht lediglich in zweierlei Hinsicht, was sich auf das Ergebnis --die Nichtanwendbarkeit von § 8b Abs. 5 KStG 2002 a.F. unter den Gegebenheiten des Streitfalls-- jedoch nicht auswirkt.

23 aaa)

Zum einen sind der Klägerin tatsächlich keine Beteiligungsaufwendungen entstanden. Solche werden allerdings kraft Gesetzes in Höhe von 5 v.H. der Dividenden pauschal fingiert. Die Höhe dieser Pauschalierung orientiert sich ersichtlich an Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie Nr. 435/90/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Mutter/Tochter-Richtlinie) vom 23. Juli 1990 (ABIEG 1990 Nr. 1 225, 6, ber. ABIEG Nr. 1 266, 20), wonach jeder Mitgliedstaat bis zur Höhe eines Pauschalbetrags von 5 v.H. der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne bestimmen kann, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können. Abgesehen davon, dass durchaus Zweifel daran bestehen, ob eine derartige Kostenfiktion auch dann greifen kann, wenn den Steuerpflichtigen nachweislich überhaupt keine Beteiligungsaufwendungen entstanden sind (vgl. z.B. Gosch, a.a.O., § 8b Rz. 451), muss sich jedoch auch diese Ermächtigung durch EG-Sekundärrecht an EG-Primärrecht messen lassen (EuGH-Urteil in ABIEU 2006, Nr. C 131,20, dort Tz. 45 f.). Wird sie --wie in § 8b Abs. 5 KStG 2002 a.F.-- in der Weise umgesetzt, dass die Pauschalierung lediglich zu Lasten ausländischer Beteiligungsgesellschaften wirkt, verstößt sie jedenfalls für den Fall, dass tatsächliche Beteiligungsaufwendungen fehlen, gleichermaßen gegen die Grundfreiheit des Art. 43 EG wie das Abzugsverbot für tatsächlich entstandenen Aufwand gemäß § 3c Abs. 1 EStG 2002. Die vom EuGH aufgestellten Rechtsgrundsätze sind vorbehaltlos einschlägig. Sie führen innerhalb der EU zur Nichtanwendbarkeit von § 8b Abs. 5 KStG 2002 a.F. (im Ergebnis ebenso z.B. Friedrich/Nagler, IStR 2006, 217, 220 f. [EuGH 23.02.2006 - C 471/04] ; Rehm/Nagler, DB 2006, 591, 593 [EuGH 23.02.2006 - C 471/04] ; Englisch, Unternehmensbewertung & Management --UM-- 2004, 58, 60, 62; Schraufl/Zech, Praxis Internationale Steuerberatung --PIStB-- 2003, 337, 338 ff.; Körner, IStR 2006, 376, 377 [EuGH 23.02.2006 - C 471/04] ; Gosch, BFH-PR 2006, 194; anders Forsthoff, IStR 2006, 222 [EuGH 23.02.2006 - C 741/04]).

24 bbb)

Zum anderen unterscheiden sich die Sachverhalte darin, dass die in Rede stehende (Mehrheits-)Beteiligung von der Klägerin an einer südafrikanischen Tochtergesellschaft gehalten wurde, es sich also um eine Direktinvestition in einem Dritt- und nicht in einem EG-Staat handelt. Auch solche Direktinvestitionen in einem Drittstaat werden aber, wie sich an der ausdrücklichen Erwähnung in Art. 57 Abs. 1 Satz 1 EG erweist, über die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG unbeschadet dessen geschützt, dass sich ein entsprechender Schutz bereits aus der in Art. 43 EG garantierten Niederlassungsfreiheit ergibt (vgl. auch die Schlussanträge des Generalanwalts M. Poiares Maduro vom 31. Mai 2006 Rs. C-347/04 "Rewe Zentralfinanz", dort Tz. 61 ff.). Dieser Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit wird durch die pauschale Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben im Ergebnis ebenfalls verletzt; die Prüfungsmaßstäbe mit denjenigen innerhalb des Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit stimmen insoweit überein. Gleiches betrifft die Gründe, die einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten rechtfertigen könnten (vgl. auch Friedrich/Nagler, IStR 2006, 217, 220 [EuGH 23.02.2006 - C 471/04] ; Buciek, Die Information über Steuer und Wirtschaft 2004, 931; Schraufl/Zech, PIStB 2003, 337, 341).

25 Zwar berührt Art. 56 EG nach Art. 58 Abs. 1 EG nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln, doch dürfen derartige Maßnahmen und Verfahren nach Art. 58 Abs. 3 EG weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs i.S. des Art. 56 EG darstellen. Das aber ist nach der ständigen Spruchpraxis des EuGH nur dann der Fall, wenn die

steuerrechtlichen Unterscheidungen auf Situationen angewandt werden, die nicht objektiv vergleichbar sind oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere die Kohärenz der Steuerregelung, gerechtfertigt sind, wobei die Rechtfertigung von Behinderungen für den freien Kapitalverkehr letztlich denselben Regeln unterworfen werden wie die Beschränkung anderer gemeinschaftsvertraglich verbürgter Grundfreiheiten (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 6. Juni 2000 Rs. C-35/98 "Verkooijen", EuGHE I 2000, 4071; vom 21. November 2002 Rs. C-436/00 "X und Y", EuGHE I 2002, 10829; vom 15. Juli 2004 Rs. C-315/02 "Lenz", EuGHE I 2004, 7063; Beschluss vom 8. Juni 2004 Rs. C-268/03 "De Baeck", EuGHE I 2004, 5961; Schön in Gocke/Gosch/Lang, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Wassermeyer, 2005, S. 489, 513 ff., m.w.N.). Beides ist für die hier in Rede stehende Differenzierung hinsichtlich der fingierten Beteiligungsaufwendungen bei Auslands- und Inlandsbeteiligungen nicht erkennbar: Inlands- und Auslandsbeteiligungen sind hinsichtlich der Beteiligungsaufwendungen objektiv vollen Umfangs vergleichbar. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung in § 8b Abs. 5 KStG 2002 a.F. ist nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt. Beides erweist sich nicht zuletzt daran, dass § 8b Abs. 5 KStG 2002 n.F. mittlerweile eine Gleichbehandlung beider Situationen sicherstellt.

26 d)

Der Senat erachtet die aufgezeigte Gemeinschaftsrechtslage jedenfalls für den hier zu beurteilenden Sachverhalt tatsächlich fehlenden Beteiligungsaufwandes zwischenzeitlich als eindeutig. Sie entspricht den Aussagen des EuGH-Urteils in ABIEU 2006, Nr. C 131, 20, und war damit bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof. Sie ergibt sich überdies zweifelsfrei aus dem EG-Vertrag (im Ergebnis ebenso z.B. Friedrich/ Nagler, IStR 2006, 217, 220 f. [EuGH 23.02.2006 - C 471/04] ; Rehm/Nagler, DB 2006, 591, 593 [EuGH 23.02.2006 - C 471/04] ; Englisch, UM 2004, 60, 62; Körner, IStR 2006, 376, 377 [EuGH 23.02.2006 - C 471/04] ; Schrauf/Zech, PISStB 2003, 337, 343 f.; Gosch, BFH-PR 2006, 194). Einer Vorlage an den EuGH gemäß Art. 234 Abs. 3 EG bedurfte es deshalb nicht (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81 , EuGHE 1982, 3415, "C.I.L.F.I.T."; s. konkret bezogen auf die im Streitfall in Rede stehende Problematik auch die Beschließung des EuGH in der Rechtssache "Keller Holding", a.a.O., gemäß Art. 222 Abs. 2 EG i.V.m. Art. 20 Abs. 5 der EuGH-Satzung ohne Schlussantrag des Generalanwalts zu entscheiden, da nach dem Urteil in EuGHE I 2003, 9409, keine neue Rechtsfrage aufgeworfen wurde).

27 4.

Da der Klägerin tatsächlich keine Beteiligungsaufwendungen entstanden sind, erübrigt es sich, auf die umstrittene Rechtsfrage danach einzugehen, ob § 3c Abs. 1 EStG 2002 i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG 2002 a.F. bei Nichtanwendung von § 8b Abs. 5 KStG 2002 a.F. subsidiär anzuwenden wäre (vgl. dazu z.B. einerseits Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 8b Rz. 108b; Gosch, a.a.O., § 8b Rz. 483; Englisch, UM 2004, 60, 62; Schrauf/Zech, PISStB 2003, 337, 343; andererseits Körner, IStR 2006, 376, 377 [EuGH 23.02.2006 - C 471/04] ; Friedrich/Nagler, IStR 2006, 217, 220 f. [EuGH 23.02.2006 - C 471/04] ; dieselben, DStR 2005, 403, 412 [BFH 15.09.2004 - I R 83/04]) [BFH 15.09.2004 - I R 83/04] und ob sich § 3c Abs. 1 EStG 2002 tatbestandlich auf § 8b Abs. 1 KStG 2002 a.F. bezieht (s. dazu Senatsbeschluss vom 14. Juli 2004 I R 17/03 , BFHE 207, 152 [BFH 14.07.2004 - I R 17/03] , BStBl II 2005, 53 [BFH 14.07.2004 - I R 17/03] , m.w.N.).

In dem retuschierten Abdruck der Entscheidung (Freigabe am 8. November 2006) des Senats vom 9. August 2006 I R 95/05 muss es im Leitsatz unter 2.

statt

"(Anschluss an EuGH-Urteile vom 18. Dezember" ...

richtig heißen

"(Anschluss an EuGH-Urteile vom 18. September" ...

und folgerichtig unter II.3.c) aa) Satz 1

statt

"18. Dezember"

richtig

"18. September"

heißen.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.

(1) Red. Anm.:

"18. Dezember" korrigiert durch "18. September" (siehe Verknüpfung zum Korrekturbeschluss am Ende des Dokuments)

(2) Red. Anm.:

"18. Dezember" korrigiert durch "18. September" (siehe Verknüpfung zum Korrekturbeschluss am Ende des Dokuments)