

Das Finanzamt muss den Umweg über Dublin dulden

Werden 2 Firmen in den irischen Dublin-Docks nur deswegen gegründet, um in der dortigen Steueroase Gewinne zu erzielen, die anschließend steuerfrei ausgeschüttet werden können, so kann das Finanzamt einer Investmentbank (die so vorgegangen ist) keinen Gestaltungsmissbrauch vorwerfen. Das gilt sogar dann, wenn die Firmen nach einer 2-jährigen Abschöpfung liquidiert werden.

Quelle: Wolfgang Büser

Beteiligung einer inländischen Kapitalgesellschaft an einer Kapitalgesellschaft im niedrig besteuerten Ausland innerhalb der Europäischen Gemeinschaft; Steuerliche Freistellung von Einkünften aus Dividenden; Beteiligung an einer irischen Kapitalgesellschaft als Gestaltungsmissbrauch

Gericht: BFH

Datum: 25.02.2004

Aktenzeichen: I R 42/02

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2004, 14815

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Baden-Württemberg - 28.06.2001 - AZ: 6 K 490/97

Rechtsgrundlagen:

§ 42 Abs. 1 AO 1977

Art. XXII Abs. 2 Buchst. a DBA-Irland

§ 10 Abs. 5 AStG

§ 26 Abs. 7 KStG

Fundstellen:

BFHE 206, 5 - 15

BB 2004, 1670

BFH/NV 2004, 1313-1316 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2005, 14-19 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2004, VI Heft 31 (amtl. Leitsatz)

DB 2004, 1755-1758 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2004, 1282-1286 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2004, VIII Heft 31 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2004, 992 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2004, 548 (Volltext)
EStB 2004, 360-361
FR 2004, 1064-1068
GmbHR 2004, 1234-1238 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)
GmbH-StB 2004, 260-261 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)
GStB 2004, 47
HFR 2004, 831-835
INF 2004, 644
IStR 2004, 527-531 (Volltext mit amtl. LS)
IWB 2004, 873-880 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)
IWB 2005, 715-720 (Urteilsbesprechung von Dipl.-Finw./RegDir. a.D./StB Siegfried Wagner)
Konzern 2004, 754-758
KÖSDI 2004, 14276 (Kurzinformation)
NWB 2004, 2411
NWB 2005, 231-232 (Kurzinformation)
NZG 2004, 928 (amtl. Leitsatz)
PIStB 2004, 217-219
RIW 2004, 955-959 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)
stak 2004
StBp 2004, 244
StBW 2004, 6
StuB 2004, 704
UM 2004, 404
WPg 2005, 352-353

BFH, 25.02.2004 - I R 42/02

Amtlicher Leitsatz:

1. Die nicht nur vorübergehend angelegte Beteiligung einer inländischen Kapitalgesellschaft an einer Kapitalgesellschaft im niedrig besteuerten Ausland innerhalb der Europäischen Gemeinschaft (hier: an einer gemeinschaftsrechtlich geförderten sog. IFSC-Gesellschaft in den irischen Dublin Docks) ist jedenfalls nicht deshalb missbräuchlich i.S. des § 42 Abs. 1 AO 1977, weil die Abwicklung der Wertpapiergeschäfte im Ausland durch eine Managementgesellschaft erfolgt (Bestätigung der Senatsurteile vom 19. Januar 2000 I R 94/97, BFHE 191, 257, BStBl II 2001, 222, und I R 117/97,

BFH/NV 2000, 824).

2. Einkünfte aus Dividenden werden nach Art. XXII Abs. 2 Buchst. a DBA-Irland auch dann von der deutschen Steuer freigestellt, wenn die Dividenden von einer irischen "Unlimited Company having a share capital" ausgeschüttet werden (Abweichung von den Senatsurteilen in BFHE 191, 257, BStBl II 2001, 222, und in BFH/NV 2000, 824, und vom BMF-Schreiben vom 30. Juli 1999, BStBl I 1999, 698).

Gründe

1 A.

Streitig ist, ob die Beteiligung an einer irischen Kapitalgesellschaft einen Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO 1977 n.F.) darstellt, ob bei Verneinung dieser Frage die Voraussetzungen des Schachtelprivilegs nach Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. a.A. Satz 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer vom 17. Oktober 1962 (BGBl. II 1964, 267; BStBl I 1964, 320) -- DBA-Irland -- i.V.m. § 10 Abs. 5 des Außensteuergesetzes sowie § 26 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes, jeweils in den für das Streitjahr 1991 maßgeblichen Fassungen (AStG a.F.; KStG 1991) vorliegen und, falls auch diese Frage zu verneinen ist, ob die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) die Anrechnung fiktiver irischer Quellensteuern nach Maßgabe des Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb Abs. I DBA-Irland verlangen kann.

- 2 Die Klägerin ist ein Kreditinstitut in der Rechtsform einer AG. Sie war ab Dezember 1990 bis 4. November 1992 --neben zwei anderen deutschen Bankinstituten-- an den beiden irischen Kapitalanlagegesellschaften C und W mit jeweils 10 v.H. beteiligt. Die Beteiligungen wurden durch eine deutsche Managementgesellschaft, der D-GmbH, im Rahmen eines steuerbegünstigten Anlagemodells zur Ausnutzung des Steuergefälles zwischen Deutschland und Irland angeboten und vermittelt. Das Modell richtete sich in erster Linie an institutionelle Anleger, wobei die eingeworbenen Beteiligungen einen Mindestanlagezeitraum von zwei Jahren voraussetzten.
- 3 Bei den irischen Anlagegesellschaften handelte es sich nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) um Kapitalanlagegesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im International Finance and Service Centre (IFSC) in Dublin ("Dublin Docks"), gleichermaßen solchen wie jene Beteiligungsgesellschaften, über die der Senat in seinen Urteilen vom 19. Januar 2000 I R 94/97 (BFHE 191, 257, BStBl II 2001, 222) und I R 117/97 (BFH/NV 2000, 824) zu entscheiden hatte. Auf die darin (jeweils unter I. der Entscheidungsgründe) gegebenen Darstellungen zu Funktion sowie rechtlichem und tatsächlichem Hintergrund solcher Gesellschaften sowie auf die ergänzenden Ausführungen des FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, in dessen hier angefochtenen Urteil vom 28. Juni 2001 6 K 490/97, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2001, 1350, wird, um Wiederholungen zu vermeiden, verwiesen.
- 4 Sowohl die C als auch die W sind Gesellschaften irischen Rechts in der Rechtsform der "Unlimited Company having a share capital", ausgestattet mit einem Kapital von 30 Mio. DM bzw. 25 Mio. DM. Beide Gesellschaften gingen aus zwei bereits bestehenden, am 20. August 1990 gegründeten irischen Gesellschaften hervor. Sie wurden auf Grund entsprechender Beschlüsse der Gründungsgesellschafter am 22. Oktober 1990 umbenannt. Bereits in der Gründungsversammlung, die in der Bundesrepublik bei einer der Gesellschafterinnen stattfand, wurde eine konkrete Anlagestrategie festgelegt und dem Management der irischen Gesellschaften vorgeschlagen. Ferner wurde ein Anlageausschuss beschlossen, der zwei Mal jährlich tagen sollte. Beide Gesellschaften verfügten lediglich über den in Irland gesetzlich vorgeschriebenen Vorstand ("Board of Directors") als geschäftsführendes Organ, der sich aus dem Generalbevollmächtigten einer der Gesellschafterinnen sowie zwei irischen geschäftsführenden Direktoren zusammensetzte. Die Gesellschaften hatten kein eigenes Personal.

- 5 Am 3./19. Dezember 1990 wurde zwischen den irischen Gesellschaften, deren Gesellschaftern sowie einer irischen Investmentbank (IBI) ein Managementvertrag abgeschlossen. Aufgabe der IBI war es, Leistungen wie Geschäftsabrechnungen, Verwahrung, Rechnungslegung, Verwaltung und Management zu erbringen. Sie fungierte als Depotbank. Unterdepotbank war eine der an den irischen Anlagegesellschaften beteiligten Banken in Deutschland.
- 6 Außerdem schlossen die irischen Kapitalanlagegesellschaften mit der IBI und der D-GmbH ebenfalls am 3./19. Dezember 1990 einen Vermögensberatungsvertrag. Die D-GmbH vereinbarte darin mit der IBI, dass diese sich um die Vermittlung von Investoren zur Zeichnung von Anteilen an der Investmentgesellschaft bemüht. Außerdem verpflichtete sie sich dazu, für die IBI als Investmentberater tätig zu sein. Die D-GmbH nahm die technische Abwicklung der Transaktionen vor und leitete das Kapital insgesamt an die IBI weiter. Die irischen Kapitalanlagegesellschaften erstellten Jahres- und Quartalsberichte. Zusätzlich fanden in der Bundesrepublik Deutschland (Bundesrepublik) verschiedentliche Anlageausschusssitzungen statt, anlässlich derer die Kapitalmarktsituationen besprochen sowie Anlageempfehlungen gegeben, nicht aber konkrete Anlageentscheidungen getroffen wurden.
- 7 Zum 31. Oktober 1992 wurden sowohl die C als auch die W liquidiert und die Beteiligungen gekündigt.
- 8 Die Klägerin vereinnahmte aus den beiden Beteiligungen im Streitjahr Ausschüttungen in Höhe von 339.354,00 DM. Sie hatte ihrerseits für die Managementleistungen durch die IBI eine anteilige Gebühr von 49.500,00 DM zu zahlen. Von der anlässlich der Gründungen der C und der W zu leistenden irischen Körperschaftsteuer entfielen auf sie anteilig 37.706,00 DM.
- 9 Für die Gewinnausschüttungen beanspruchte die Klägerin, gemäß Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. a.A. Satz 3 DBA-Irland i.V.m. § 10 Abs. 5 AStG a.F. wegen des danach vereinbarten Schachtelprivilegs von der deutschen Körperschaftsteuer freigestellt zu werden. Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht. Er sah die Zwischenschaltung der C und der W als einen Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO 1977 an, was zur Folge habe, dass die erwirtschafteten Erträge unmittelbar der Klägerin zuzurechnen seien. Dementsprechend legte das FA deren Besteuerung ein um 339.354,00 DM höheres Aktivvermögen (Erträge aus Wertpapieren) zu Grunde; zugleich kürzte es die Betriebsausgaben um 87.206,00 DM. Einzelheiten ergeben sich aus dem Betriebsprüfungs-Bericht des FA vom 7. Oktober 1994 dort Tz. 25 sowie der Einspruchsentscheidung des FA vom 4. Dezember 1997, dort S. 5.
- 10 Die dagegen gerichtete Klage hatte nur zum Teil Erfolg. Das FG folgte den Grundsätzen der Senatsurteile in BFHE 191, 257, BStBl II 2001, 222 und in BFH/NV 2000, 824: Es ging davon aus, dass die Einschaltung der C und der W nicht gestaltungsmissbräuchlich sei. Demzufolge seien die anteilige Managementgebühr sowie die anteilige irische Verkehrsteuer als Betriebsausgaben abzuziehen. Außerdem sei eine fiktive Anrechnung irischer Steuern nach Maßgabe von Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb Abs. I DBA-Irland i.V.m. § 10 Abs. 5 AStG a.F., § 8 Abs. 1 KStG und § 34c Abs. 6 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 18 v.H. der Nettodividenden vorzunehmen. Denn die ausgeschütteten Dividendenbeträge unterlägen der deutschen Körperschaftsteuer; sie seien nicht gemäß Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. a.A. DBA Irland steuerbefreit. Das abkommensrechtliche Schachtelprivileg stehe Beteiligungen an einer irischen Gesellschaft in Gestalt der Unlimited company having a share capital nicht zu. Insoweit bleibe die Klage deshalb erfolglos. - Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2001, 1350 abgedruckt.
- 11 Ihre Revisionen begründen sowohl die Klägerin als auch das FA mit Verletzung materiellen Rechts.
- 12 Die Klägerin beantragt,

das FG-Urteil aufzuheben und den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung in der Weise zu ändern, dass die im Betriebsprüfungs-Bericht des FA vom

7. Oktober 1994 unter Tz. 25 dargestellten Korrekturen rückgängig gemacht werden, das Einkommen um 358.460,00 DM ermäßigt und die Steuerfreiheit der aus Irland bezogenen Dividenden anerkannt werden.

13 Das FA beantragt,

das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

14 Beide Beteiligten sind der Revision des jeweils anderen Beteiligten entgegengetreten.

15 Das dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sich dem Vorbringen des FA angeschlossen, ohne eigene Anträge zu stellen.

16 **B.**

Die Revision des FA ist unbegründet. Das FG hat die Zwischenschaltung der C und der W in Irland zu Recht als nicht missbräuchlich (§ 42 AO 1977) angesehen (I.). Die Revision der Klägerin ist hingegen begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur anderweitigen Steuerfestsetzung. Die Klägerin kann das abkommensrechtliche Schachtelprivileg nach § 10 Abs. 5 AStG a.F. i.V.m. Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. a.A. Satz 3 DBA-Irland in Anspruch nehmen, obwohl es sich bei der C und der W um Gesellschaften in der Rechtsform der irischen Unlimited Company having a share capital handelt. Der Senat hält an seiner entgegenstehenden Rechtsprechung, der sich das FG angeschlossen hat, nicht fest (II.).

17 **I.**

Revision des FA

18 1.

Das FG ist in seiner Entscheidung davon ausgegangen (S. 38 f. des angefochtenen Urteils), dass sowohl die C als auch die W ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in Irland hatten. Dort seien die Research- und Tradingtätigkeiten ausgeübt und die wesentlichen Anlageentscheidungen getroffen worden. Der Umstand, dass dem jeweiligen Board of directors ein deutscher Vertreter angehört habe, erkläre sich daraus, dass die beiden irischen Mitglieder zugleich Angehörige der Managementgesellschaft gewesen seien. Das deutsche Mitglied habe insoweit (auch) Überwachungsfunktionen wahrgenommen. Anhaltspunkte dafür, dass sich der Sitz oder die Geschäftsleitung der Anlagegesellschaften im Inland befunden hätten, ergäben sich nicht und seien vom FA auch nicht vorgebracht worden. Der Senat geht von diesen --ihn bindenden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO)-- tatrichterlichen Feststellungen aus. Sie sind vom FA nicht mit Verfahrensrügen angegriffen worden und verstoßen weder gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze.

19 2.

Auf dieser Grundlage ist das FG der bisherigen Rechtsprechung des Senats zur Einschaltung sog. Dublin-Docks-Gesellschaften in den Urteilen in BFHE 191, 257, BStBl II 2001, 222 und in BFH/NV 2000, 824 gefolgt. Danach ist die Beteiligung einer inländischen Kapitalgesellschaft an einer Kapitalanlagegesellschaft im niedrig besteuerten Ausland --hier in Gestalt einer gemeinschaftsrechtlich geförderten sog. IFSC-Gesellschaft in den irischen "Dublin Docks"-- jedenfalls nicht deshalb rechtsmissbräuchlich i.S. des § 42 AO 1977, weil die Abwicklung der Wertpapiergeschäfte im Ausland durch eine Managementgesellschaft erfolgt. Wegen der Einzelheiten der Begründung wird auf die beiden Urteile verwiesen.

20 3.

An dieser Rechtsprechung ist festzuhalten. Die dagegen seitens der Finanzverwaltung erhobenen Einwände sind nicht geeignet, einen Meinungswechsel des Senats herbeizuführen. Der Senat hat sich mit ihnen bereits auseinander gesetzt, so dass es, um Wiederholungen zu vermeiden, im Wesentlichen genügt, auf die zitierten Urteile in BFHE 191, 257, BStBl II 2001, 222 und in BFH/NV 2000, 824 zu verweisen.

21 a)

Das betrifft insbesondere die Beurteilung des Verhältnisses zwischen § 42 AO 1977 und §§ 7 ff. AStG, die durch den Senat zwischenzeitlich wiederholt bekräftigt worden ist (vgl. Senatsurteile vom 20. März 2002 I R 63/99, BFHE 198, 506 [BFH 20.03.2002 - I R 63/99], BStBl II 2003, 50; s. auch vom 20. März 2003 I R 38/00, BFHE 198, 514, BStBl II 2002, 819; vom 23. Oktober 2002 I R 39/01, BFH/NV 2003, 289 [BFH 23.10.2002 - I R 39/01], jeweils m.w.N.) und an der auch die zwischenzeitliche Ergänzung von § 42 AO 1977 um dessen neu geschaffenen Abs. 2 durch das Steueränderungsgesetz 2001 (StÄndG 2001) vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) nichts ändert (vgl. Senatsurteil in BFHE 198, 506 [BFH 20.03.2002 - I R 63/99], BStBl II 2003, 50). Vor diesem Hintergrund können die Sachverhalte, die den Urteilen in BFHE 191, 257, BStBl II 2001, 222 und in BFH/NV 2000, 824 zu Grunde lagen, und der Sachverhalt, über den im Streitfall zu entscheiden ist, nicht unterschiedlich beurteilt werden. Sie stimmen weitgehend überein.

22 b)

Das betrifft im Ergebnis gleichermaßen die vom Senat vorgenommene Abgrenzung zwischen --missbräuchlich eingesetzten-- sog. Briefkastengesellschaften einerseits und passiv tätigen Kapitalanlagegesellschaften andererseits.

23

Soweit dagegen geltend gemacht wird, die Rechtsprechung des Senats ermögliche nur schwer nachvollziehbare Unterscheidungen und lasse klare Abgrenzungen zu der sog. Basisgesellschaften-Rechtsprechung vermissen (z.B. Rose, Der Betrieb --DB-- 2000, 1633, 1636; Höppner, Internationale Wirtschaftsbriefe Fach 3a Gruppe 1, 905, 906; Kempermann, Finanz-Rundschau 2000, 457; Herlinghaus, EFG 2002, 591, 593; Brockmeyer in Klein, Abgabenordnung, 8. Aufl., § 42 Rz. 39; s. auch Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 1 MA Rz. 69, und in Flick/Wassermeyer/ Baumhoff, Außensteuerrecht, § 7 Rz. 3.8 ff.), hält der Senat diese Einwendungen, denen sich im Streitfall das FA und das BMF angeschlossen haben, für nicht tragfähig. Für die steuerliche Beurteilung ist zwischen einer funktionslosen Basisgesellschaft und einer eigenwirtschaftlich tätigen Kapitalanlagegesellschaft zu unterscheiden. Letztere ist jedenfalls dann nicht ohne jede steuerlich anzuerkennende Funktion, wenn sie auf eine gewisse Dauer angelegt ist und über ein Mindestmaß an personeller und sachlicher Ausstattung verfügt, die die unternehmerische Entscheidungs- und Handlungsfähigkeit sicherstellt. Dies belegt zum einen die Regelung in § 10 Abs. 6 AStG a.F. und zum anderen der mit der Gründung sog. Dublin-Docks-Gesellschaften in Irland verfolgte und von der EG-Kommission genehmigte Förderungszweck (vgl. dazu Art. 92 Abs. 3 des Vertrags zu Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EGV--). Sind letztere Voraussetzungen erfüllt, so ist es unerheblich, wenn die Geschäftsführung der Dublin-Dock-Gesellschaft einem Board of directors übertragen ist.

24 c)

Bei der Entscheidung muss innerhalb der EG --und damit auch für irische Kapitalanlagegesellschaften-- der zwischenzeitlichen Entwicklung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) zum Gemeinschaftsrecht Rechnung getragen werden. Einerseits hat die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) letztlich "noch nie eine auf Dauer angelegte Zwischenschaltung inländischer Kapitalgesellschaften als Rechtsmissbrauch qualifiziert, wenn ein Steuerpflichtiger --aus welchen Gründen auch immer-- zwischen sich und eine Einkunftsquelle eine inländische Kapitalgesellschaft schaltet und alle sich daraus ergebenden Konsequenzen zieht" (so Senatsurteil vom 23. Oktober 1996 I R 55/95,

BFHE 181, 490, BStBl II 1998, 90; vgl. auch BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 III R 75/97, BFHE 187, 245, BStBl II 1999, 119). Andererseits sieht der EuGH es generell als einen Verstoß gegen die gemeinschaftsrechtlich garantierte Niederlassungsfreiheit (Art. 52 und 58 EGV, Art. 43 und Art. 48 nach der Zählung des Vertrages von Amsterdam zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- Nr. C 340, 1997, 1) an, wenn die in einem Mitgliedsstaat errichtete Kapitalgesellschaft in einem anderen Mitgliedsstaat gegenüber dort ansässigen Kapitalgesellschaften benachteiligt wird (vgl. neuerdings --wenn auch in anderen Rechtszusammenhängen-- zu einer englischen Schein-Kapitalgesellschaft (EuGH-Urteil vom 30. September 2003 Rs. C-167/01, GmbH-Rundschau 2003, 1260 "Inspire Art"). Deshalb lässt sich schwerlich rechtfertigen, die entsprechende Zwischenschaltung ausländischer Kapitalgesellschaften innerhalb der EG als Missbrauch i.S. des § 42 Abs. 1 AO 1977 n.F. zu behandeln. Die Abschirmwirkung einer solchen Gesellschaft ist vielmehr grundsätzlich auch dann zu akzeptieren, wenn damit steuerliche Vorteile verbunden sind. Ebenso wenig wie im Regelfall im Inland danach gefragt wird, ob die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft erfolgt, weil sie --verglichen mit anderen Handlungs- und Gesellschaftsformen-- eine geringere Gesamtsteuerbelastung verspricht (beispielsweise infolge des anzuwendenden Steuersatzes, der Abzugsfähigkeit von Pensionszusagen und Geschäftsführergehältern), sind solche Fragen gerechtfertigt, wenn sich der Steuerpflichtige steuerliche Vorteile in Gestalt günstigerer Steuersätze davon verspricht, dass er unter ähnlichen Umständen eine ausländische Kapitalgesellschaft in einem anderen Mitgliedsstaat zwischenschaltet. Das gilt umso weniger dann, wenn die in Anspruch genommenen Steuervorteile solche sind, die --wie im Streitfall (vgl. Art. 92 Abs. 3 EGV; Art. 87 Abs. 3 EG)-- als Fördermaßnahme in Einklang mit dem einschlägigen EG-Beihilferecht stehen (ebenso Bauschatz, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2002, 333, 337; Wessels, Deutsche Steuer-Zeitung 2004, 154, 159, m.w.N.).

25 d)

Missbräuchlich kann eine solche Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft allenfalls dann sein, wenn sie lediglich vorübergehend erfolgt und nur zu dem Zweck bestimmt ist, anderweitig drohenden steuerliche Belastungen zu entgehen. Davon kann im Streitfall bezogen auf die C und die W aber keine Rede sein. Auch wenn beide Gesellschaften --wofür trotz der geltend gemachten anderen Anlagemotive eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht-- in erster Linie eingeschaltet wurden, um das Körperschaftsteuergefälle zwischen Deutschland und Irland auszunutzen, so ist doch nichts dafür erkennbar, dass die Beteiligungen nicht auf eine gewisse --und von vornherein unabsehbare-- Dauer zur Kapitalanlage eingegangen worden waren. Tatsächlich bestanden die Beteiligungen an beiden Gesellschaften jeweils rund zwei Jahre und damit nicht nur in einem kurzen, lediglich "geschäftsvorfallbezogenen" Zeitraum. Bei diesen Gegebenheiten erzwingen die Verhältnisse aber die Gleichbehandlung der Sachverhalte im Inland wie im Ausland. Die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft zwischen dem Steuerpflichtigen und dessen Einkünfte kann hier wie dort nicht anders behandelt werden, ohne dass noch besondere außersteuerliche Beweggründe für das Eingehen des Engagements darzutun wären.

26 II.

Revision der Klägerin

27 Die Klägerin hat mit ihrer Revision Erfolg. Der Senat hält nicht länger an seiner Rechtsprechung fest, dass Einkünfte aus Dividenden nach Art. XXII Abs. 2 Buchst. a DBA-Irland nur dann von der deutschen Steuer freizustellen sind, wenn die Dividenden von einer irischen (private oder public) company limited by shares ausgeschüttet werden. Die Freistellung --das sog. Schachtelprivileg-- ist vielmehr auch für Ausschüttungen einer irischen unlimited company --und damit im Streitfall für solche der C und der W-- zu gewähren. Folglich kann sie auf Grund der Anwendungsregelung des § 10 Abs. 5 AStG a.F. auch für Hinzurechnungsbeträge beansprucht werden.

28 1.

Das Schachtelprivileg wird gemäß Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. a.A. Satz 3 DBA-Irland für Einkünfte aus Dividenden gewährt, die einer in der Bundesrepublik ansässigen Kapitalgesellschaft von einer in Irland ansässigen Kapitalgesellschaft gezahlt werden, wenn der deutschen Gesellschaft mindestens 25 v.H. der stimmberechtigten Anteile an der ausschüttenden irischen Gesellschaft gehören. Nach § 26 Abs. 7 KStG 1991 gilt diese Befreiung ungeachtet der im Abkommen vereinbarten Mindestbeteiligung, wenn die Beteiligung mindestens ein Zehntel beträgt. Diese Beteiligungsquote ist im Streitfall eingehalten. Angesichts dessen streiten die Beteiligten lediglich darum, ob die C und die W als "Kapitalgesellschaften" i.S. des Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. a.A. DBA-Irland anzusehen sind.

29 2.

Der im DBA-Irland verwendete Begriff "Kapitalgesellschaft" muss zunächst aus dem Abkommen selbst heraus und nicht nach Maßgabe innerstaatlicher rechtlicher Vorgaben verstanden werden. Nur wenn es an einer spezifischen abkommensrechtlichen Begriffsdefinition fehlt und sich auch keine anderweitigen Anhaltspunkte im Sinn- und Vorschriftenzusammenhang für ein eigenes abkommensrechtliches Begriffsverständnis ermitteln lassen, ist auf das innerstaatliche Recht zurückzugreifen. Es ist dann davon auszugehen, dass die Vertragsstaaten zumindest stillschweigend auf das innerstaatliche Recht verweisen und von diesem ausgehen wollten (vgl. Art. II Abs. 3 DBA-Irland, Art. 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens; Senatsurteile vom 21. August 1985 I R 63/80, BFHE 144, 428, BStBl II 1986, 4; vom 27. Januar 1988 I R 241/83, BFHE 153, 5, BStBl II 1988, 574; vom 11. April 1990 I R 75/88, BFHE 160, 513; vom 30. Mai 1990 I R 179/86, BFHE 161, 84 [BFH 30.05.1990 - I R 179/86], BStBl II 1990, 906; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 3 MA Rz. 71 a, 80).

30 3.

Für den im Streitfall umstrittenen Begriff der Kapitalgesellschaft enthält das DBA-Irland keine ausdrückliche Definition. Eine solche ergibt sich auch nicht aus den englisch- sowie irischsprachigen Abkommensfassungen.

31 a)

Zwar wird in diesen Abkommensfassungen die "in Irland ansässige Kapitalgesellschaft" mit "a company limited by shares being a resident of Ireland" bzw. "cuideachta faoi theorainn scaireanna i.S. cónaitheoir in Éirinn" übersetzt, worunter die irische unlimited company bei wörtlichem Verständnis nicht fallen kann. Bei beiden Gesellschaftsformen handelt es sich zwar um "companies". Sie sind als solche im irischen Gesellschaftsrecht dennoch auseinander zu halten und unterscheiden sich vor allem nach ihren Haftungsvoraussetzungen (vgl. z.B. Michel, Gesellschaftsrecht in Irland, 1. Aufl. 1996, S. 3 ff. S. 79 ff.). Ausgehend von dem Grundsatz der prinzipiellen Eigenständigkeit der abkommensrechtlichen Begrifflichkeiten sind die fremdsprachigen Abkommensfassungen geeignet, die Auslegung des --als solchen eindeutigen-- deutschsprachigen Begriffs der Kapitalgesellschaft im Abkommenszusammenhang zu beeinflussen. Es stellt ein anerkanntes Auslegungsmittel dar, einen im Abkommen verwendeten Begriff auch anhand der jeweils fremdsprachigen Abkommensfassung zu verstehen und diese Fassung zur Begriffsauslegung heranzuziehen, zumal dann, wenn --wie nach der Abkommensschlussformel des DBA-Irland für die englische Sprache-- ungeachtet der darin bestimmten prinzipiellen Gleichwertigkeit der Abkommenssprachen im Zweifelsfall der Text einer der verwendeten Sprachen als verbindlich erklärt wird (vgl. Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 3 MA Rz. 83). Die Auslegung des Abkommens darf sich dann nicht auf die Fassung in der Sprache des Anwendestaates beschränken (Senatsurteil vom 3. Februar 1988 I R 369/83, BFHE 152, 485, BStBl II 1988, 486). Sie darf dies nur solange, als sich kein konkreter Hinweis auf eine Abweichung zwischen den verschiedenen Fassungen ergibt (Wassermeyer, ebenda).

32 b)

Dennoch bleibt es nach genauerer Analyse der Regelungszusammenhänge in Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. Doppelbuchst. a.A. Satz DBA-Irland dabei, dass der im Abkommen verwendete Begriff der Kapitalgesellschaft unter Rückgriff auf das innerstaatliche Recht zu verstehen ist (im Ergebnis ebenso z.B. Raupach/ Burwitz, IStR 2000, 385; Clausen, DB 2001, 2515; Philipowski, DB 2001, 1112, IStR 2001, 676 und IStR 2002, 521; derselbe in Festschrift 600 Jahre Würzburger Juristenfakultät, 2002, S. 551; Schroer, IStR 2000, 711; Häuselmann, IStR 2000, 8; Jü. Lüdicke, IStR 2003, 188). Die englisch- und die irischsprachigen Abkommensfassungen widersprechen dem nicht:

- 33** Bei dem deutschsprachigen Begriff der Kapitalgesellschaft handelt es sich um einen Gesellschaftstypus und um keine konkrete Gesellschaftsform, was nahe legt, dass er in den englisch- und irischsprachigen Abkommensfassungen in gleicher Weise aufzufassen ist. Auch der deutschsprachige Begriff "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" wird als eine konkrete Gesellschaftsform in Art. II Abs. 1 Buchst. h DBA-Irland in der englischsprachigen Fassung rechtsformspezifisch zutreffend und insoweit auf einer gleichen Begriffsebene mit "limited liability company" übersetzt. Sodann wird der (deutschsprachige) Begriff der Kapitalgesellschaft in einem Klammerzusatz zu dem korrespondierenden englischsprachigen Begriff "company limited by shares" für die in der Bundesrepublik ansässige (Mutter-)Gesellschaft verwendet, was verdeutlicht, dass auch er keinen rechtsformspezifischen Einschränkungen unterliegt. Zum weiteren fehlt dem Regelungsbestandteil der "in Irland ansässigen Kapitalgesellschaft" in Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. a.A. Satz 3 DBA-Irland in der deutschsprachigen Abkommensfassung ein vergleichbarer Klammerzusatz mit einem Hinweis auf die irischrechtliche company limited by shares. Dessen bedürfte es aber, sollte damit eine spezifische Rechtsform als begünstigt festgelegt werden.
- 34** All dies rechtfertigt ein übereinstimmendes Verständnis der in Rede stehenden Begriffe. Dieses Verständnis wird erhärtet, wenn man den Blick auf verschiedene zwischen der Bundesrepublik und Drittstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen richtet, in denen der Begriff company limited by shares ebenfalls durchgängig als bloße Übersetzung für den Typusbegriff Kapitalgesellschaft verwendet worden ist. Auch dort wird dem Begriff erkennbar nicht die Bedeutung einer konkreten Rechtsform beigemessen, vor allem deshalb, weil in den jeweiligen Vertragsstaaten eine derartige Rechtsform innerstaatlich überwiegend unbekannt ist. Das ist beispielsweise der Fall in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und bei einigen anderen Steuern, in Art. 22 Abs. 2 Buchst. a Satz 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Thailand zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Art. XVII Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Griechenland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei der Gewerbesteuer und in Art. 18 Abs. 2 Satz 2 des Abkommens zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung des Staates Israel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und bei der Gewerbesteuer. Vergleichbare Formulierungen enthalten Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung sowie Art. 22 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Trinidad und Tobago zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und zur Förderung des internationalen Handels und der internationalen Investitionstätigkeit. Schließlich wird zutreffend darauf hingewiesen, dass eine Rechtsform der "company limited by shares" in Irland ohnehin nicht existiert. Gebräuchlich ist dort lediglich die public und die private company limited by shares (s. Michel, a.a.O.). Der Oberbegriff dazu wäre in der englischen Übersetzung jener der "Company", durch welchen im DBA-Irland (in Art. II Abs. 1 Buchst. a Abs. III Satz 1) aber bereits der allgemeine Begriff "Gesellschaft" definiert wird, so dass er für eine weitere Verwendung zur --abgrenzenden-- Bestimmung des Begriffs "Kapitalgesellschaft" nicht mehr zur Verfügung stand.
- 35** Diese Umstände erhellen, dass mit dem Terminus company limited by shares keine bestimmte Rechtsform, sondern allein ein Typus gemeint sein kann, dem im Qualifikationsvergleich auch die

unlimited company gerecht wird. Letzteres ergibt sich aus dem Senatsurteil vom 24. Oktober 1984 I R 228/81 (nicht veröffentlicht) und entspricht im Übrigen auch der bisherigen ständigen Verwaltungspraxis (vgl. BMF-Schreiben vom 3. Dezember 1987 und vom 13. März 1989, beide wieder gegeben bei Raupach/Burwitz, IStR 2000, 385, 390; BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I 1999, 1076, Tabelle 1, S. 1116).

36 Lässt sich damit aber dem (deutschsprachigen) Abkommenstext mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen, was unter einer Kapitalgesellschaft i.S. des Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. a.A. Satz 3 DBA-Irland zu verstehen ist, so ist die Rechtslage nicht zweifelhaft und fehlt damit ein Grund, unter Anwendung der Schlussklausel des DBA-Irland "im Zweifel" auf die englischsprachige Abkommensfassung zurückzugreifen.

37 C.

1.

Da sich die Vorinstanz in vollem Umfang den Senatsurteilen in BFHE 191, 257, BStBl II 2001, 222 und in BFH/NV 2000, 824 angeschlossen und der Klägerin das Schachtelprivileg des Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. a.A. Satz 3 DBA-Irland i.V.m. § 10 Abs. 5 AStG a.F. auf die Hinzurechnungsbeträge gemäß §§ 7 ff. AStG folglich nicht gewährt hat, war ihr Urteil aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Steuerbescheid ist antragsgemäß zu ändern. Die Ermittlung und Berechnung der festzusetzenden Körperschaftsteuer wird dem FA nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung überlassen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

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.