

BGH

14.1.2009

I R 47/08

**Im Veranlagungszeitraum 2002 keine Anwendung der sog. Bruttomethode im Organkreis beim abkommensrechtlichen Schachtelprivileg - Freistellung nach nationalem Recht und nach Abkommensrecht**

Die für die Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft in § 15 Nr. 2 KStG 2002 i.d.F. bis zur Änderung durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) bestimmte Nichtanwendung von § 8b Abs. 1 bis 6 KStG 2002 (sog. Bruttomethode) erstreckte sich im Veranlagungszeitraum 2002 nicht auf Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die nach den Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung auszunehmen sind (sog. Schachtelprivileg). Die Einbeziehung auch solcher Gewinnanteile durch § 15 Satz 2 KStG 2002 i.d.F. des Steuervergünstigungsabbaugesetzes findet erstmals im Veranlagungszeitraum 2003 Anwendung.

**KStG 2002 i.d.F. bis zur Änderung durch das StVergAbG § 15 Nr. 2, § 34 Abs. 1  
KStG 2002 i.d.F. des StVergAbG § 15 Satz 2, § 34 Abs. 1**

FG Nürnberg vom 14. Februar 2008 IV 191/2005 (EFG 2008, 1332)

## Gründe

### I.

Kommanditistin der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH & Co. KG, war im Streitjahr 2002 eine weitere GmbH & Co. KG, die B-GmbH & Co. KG. Deren Kommanditisten waren --zu 51 v.H.-- eine GmbH, die C-GmbH, sowie --zu 49 v.H.-- wiederum eine GmbH & Co. KG, die D-GmbH & Co. KG, deren Kommanditeinlagen ihrerseits von natürlichen Personen gehalten wurden.

Am 6. November 2002 wurde zwischen der Klägerin als Organträgerin und einer 100 %igen Tochtergesellschaft, der A-GmbH, als Organgesellschaft rückwirkend zum 1. Januar 2002 ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen. Die A-GmbH hielt im Streitjahr ihrerseits die Alleinbeteiligungen an verschiedenen ausländischen Kapitalgesellschaften, welche (u.a.) in der Schweiz, den Niederlanden, Österreich, Frankreich und Finnland ansässig waren. Sie zog die Beteiligungserträge dieser Gesellschaften in ihrer Einkommensermittlung für das Streitjahr als sonstige steuerfreie Einnahmen ab; die Beteiligungserträge seien infolge der sog. Schachtelprivilegierung nach Maßgabe der jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen von der deutschen Besteuerung freigestellt. Die Klägerin stellte den Ertrag aus dem Ergebnisabführungsvertrag mit der A-GmbH in die Gewinnrücklage ein und wies in der Gewinn- und Verlustrechnung entsprechenden außerordentlichen Aufwand aus.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht. Er vertrat die Auffassung, die Klägerin könne sich als Personengesellschaft für die Gewinnausschüttungen der ausländischen Beteiligungs-Kapitalgesellschaften, die sie über die A-GmbH als Organgesellschaft bezogen habe, nicht auf die abkommensrechtlichen Schachtelprivilegien berufen. Deswegen gelange man bei der Klägerin --bezogen auf die Beteiligung der C-GmbH-- zur Anwendung von § 8b Abs. 1 (i.V.m. Abs. 6) des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) und damit auch zu dem in § 8b Abs. 5 KStG 2002 bestimmten Abzugsausschluss für fiktive Betriebsausgaben in Höhe von 5 v.H. und --bezogen auf die D-GmbH & Co. KG und die daran beteiligten natürlichen Personen-- zur Anwendung des § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) und damit des hälftigen Ansatzes der durch Abführung vereinnahmten Auslandsdividenden.

Die Klage gegen die dementsprechend festgestellten Besteuerungsgrundlagen für 2002 blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Nürnberg wies sie durch Urteil vom 14. Februar 2008 IV 191/2005 als unbegründet ab; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 1332 abgedruckt.

Die Klägerin stützt ihre Revision auf Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß,

das FG-Urteil aufzuheben und den angefochtenen Feststellungsbescheid dahingehend abzuändern, dass das ihr zuzurechnende Organeinkommen der Organgesellschaft A-GmbH von bisher 25 180 159 € um 24 770 049 € auf 410 110 € reduziert wird.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

## II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur antragsgemäßen Änderung der angefochtenen Feststellungen. Das FG hat die in Rede stehenden Auslandsdividenden bei der Klägerin zu Unrecht --bezogen auf die D-GmbH & Co. KG-- dem sog. Halbeinkünfteverfahren und --bezogen auf die C-GmbH-- einer Besteuerung von 5 v.H. nach § 8b Abs. 1 und 5 KStG 2002 unterworfen.

1. Verpflichtet sich eine Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S. des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes (AktG), ihren ganzen Gewinn an ein anderes inländisches gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 KStG 2002 nichts anderes ergibt, nach § 14 Abs. 1 KStG 2002 dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die Voraussetzungen nach § 14 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 KStG 2002 erfüllt sind. Nach § 17 KStG 2002 gelten die §§ 14 bis 16 KStG 2002 für andere Kapitalgesellschaften wie die GmbH entsprechend.

Das Organschaftsverhältnis zwischen der Klägerin als Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002 und der A-GmbH ist hiernach anzuerkennen. Das ist unter den Beteiligten auch nicht umstritten.

2. Bei Organgesellschaft und Organträger handelt es sich unbeschadet der Abführungsverpflichtung zivil- wie steuerrechtlich um unterschiedliche Rechtsträger, die ihr jeweiliges Einkommen selbständig ermitteln (sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie; s. zur insoweit ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- z.B. Senatsurteil vom 4. Juni 2003 I R 100/01, BFHE 203, 171, BStBl II 2004, 244, m.w.N.). Die jeweilige Einkommensermittlung erfolgt im Grundsatz nach den allgemeinen Regeln, also auch nach § 8b Abs. 1 KStG 2002. Hiernach bleiben bei Beteiligung einer Körperschaft oder Personenvereinigung an einer anderen Körperschaft oder Personenvereinigung Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG 2002 außer Ansatz. Von diesen Bezügen gelten nach § 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) 5 v.H. als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, soweit sie aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft resultieren (sog. Schachtelstrafe). Im Rahmen eines körperschaftsteuerlichen Organschaftsverhältnisses gelten insoweit allerdings Sonderregeln, wobei für die verschiedenen Veranlagungszeiträume (chronologisch) wie folgt zu unterscheiden ist:

- Ursprünglich war § 8b Abs. 1 KStG 1999 nach § 15 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999 i.d.F. bis zur Änderung durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG) vom

20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --KStG 1999 a.F.-- bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft abweichend von den allgemeinen Vorschriften nur anzuwenden, wenn der Organträger zu den durch diese Vorschrift begünstigten Steuerpflichtigen gehörte. § 15 Nr. 3 Satz 2 KStG 1999 a.F. schränkte diese Anwendungsregel ein: Ist der Organträger eine Personengesellschaft, ist (u.a.) Satz 1 nur insoweit anzuwenden, als das zuzurechnende Einkommen auf einen Gesellschafter entfällt, der zu den begünstigten Steuerpflichtigen gehört. Daneben und in vergleichbarer Weise bestimmte § 15 Nr. 2 Satz 1 KStG 1999 a.F., dass die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, nach denen Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft außer Ansatz bleiben, nur anzuwenden sind, wenn der Organträger zu den (u.a.) durch diese Vorschrift begünstigten Steuerpflichtigen gehört. Auch insoweit blieb es --wie in § 15 Nr. 3 Satz 2 KStG 1999 a.F.-- bei der Einschränkung bezüglich der Gesellschafter einer Personengesellschaft als Organträgerin (§ 15 Nr. 2 Satz 2 KStG 1999 a.F.).

- Für den Veranlagungszeitraum 2002 (vgl. § 34 Abs. 1 KStG 2002 i.d.F. bis zur Änderung durch das Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen --Steuervergünstigungsabbaugesetz-- [StVergAbG] vom 16. Mai 2003, BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321 --KStG 2002 a.F.--) fand für die Organgesellschaft § 15 KStG 2002 a.F. Anwendung. Nach dessen Nr. 2 Satz 1 ist § 8b Abs. 1 bis 6 KStG 2002 bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnausschüttungen i.S. des § 8b Abs. 1 bis 3 KStG 2002 oder mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben i.S. des § 3c EStG 2002 enthalten, sind § 8b KStG 2002 sowie § 3 Nr. 40 und § 3c EStG 2002 bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. Hintergrund dieser Umstellung der bisherigen Regelung auf die nunmehrige sog. Bruttomethode --also die Zurechnung des "unbereinigten", nicht um das gemäß § 8b Abs. 1 bis 3 KStG 2002 freigestellte Einkommen der Organgesellschaft beim Organträger-- war die Ablösung des zuvorigen körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens durch das sog. Halbeinkünfteverfahren, das die wirtschaftliche Doppelbesteuerung, denen ausgeschüttete Gewinne von Körperschaften unterworfen sind, in unterschiedlicher Weise vermeidet, je nachdem, ob Anteilseigner eine Kapitalgesellschaft oder aber eine natürliche Person ist.
- Durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16. Mai 2003 wurde § 15 KStG 2002 a.F. sodann um einen Satz 2 ergänzt. § 15 (Satz 1) Nr. 2 KStG 2002 a.F./n.F. gilt seitdem entsprechend für Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung auszunehmen sind. Die Neuregelung gilt erstmals mit Wirkung vom Veranlagungszeitraum 2003 an (vgl. § 34 Abs. 1 KStG 2002 n.F.).

3. Das der Klägerin im Rahmen des körperschaftsteuerlich anzuerkennenden Organschaftsverhältnisses (§§ 14 ff. KStG 2002) im Streitjahr zuzurechnende Einkommen der A-GmbH war hiernach gemäß § 15 Nr. 2 KStG 2002 a.F. um die vereinnahmten Gewinne aus den Beteiligungen an den ausländischen Tochtergesellschaften zu kürzen. Denn für diese Gewinne stand der A-GmbH das sog. Schachtelprivileg nach dem jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen zu (vgl. hier Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 DBA-Österreich; Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Niederlande; Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b DBA-Schweiz; Art. 20 Abs. 1 Buchst. b DBA-Frankreich; Art. 23 Abs. 5 Buchst. c DBA-Finnland). Dass § 15 Nr. 2 Satz 1 KStG 1999 n.F./KStG 2002 a.F. für die Organgesellschaft die uneingeschränkte Nichtanwendung von § 8b Abs. 1 bis 6 KStG 1999/2002 bestimmt, steht dem nicht entgegen. Beide Freistellungen --jene nach § 8b Abs. 1 KStG 1999/2002 und jene nach den Doppelbesteuerungsabkommen-- stehen im Grundsatz unabhängig nebeneinander und schließen sich wechselseitig nicht aus.

Zwar geht die Steuerfreistellung des § 8b Abs. 1 KStG 1999/ 2002 in ihren tatbestandlichen Anforderungen über diejenigen der abkommensrechtlichen Freistellungen für sog. Schachtelbeteiligungen hinaus; der Steuerpflichtige wird also in der Wirkungsweise unilateral regelmäßig besser gestellt, als dies nach den bilateralen Verträgen der Fall ist, so dass die Abkommensregelung im Regelfall leerläuft. Gleichwohl handelt es sich um voneinander zu unterscheidende, jeweils eigen-

ständige Steuerregelungen, von denen die eine --engere-- nicht von der anderen --weiter gehenden-- ohne besondere gesetzliche Anordnung konsumiert wird. Insbesondere verdrängt die Freistellung gemäß § 8b KStG 1999/2002 die abkommensrechtliche Freistellung nicht im Sinne eines sog. Treaty override, für den es bereits an der formalrechtlich erforderlichen Kenntlichmachung eines unilateralen Vorrangs fehlt (vgl. Gosch, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2008, 413, m.w.N.). Der Regelungsbereich des jeweiligen Abkommens bleibt vielmehr von der nationalen Freistellung unberührt. Greift die letztere Freistellung nicht ein, weil sie --wie hier infolge der gesetzlichen Anordnung in § 15 Nr. 2 KStG 2002 für die Organgesellschaft-- unanwendbar bleibt, entfällt die Tatbestands- und Rechtsfolgenkonkurrenz und lebt die bislang redundante Abkommensvergünstigung wieder auf (vgl. Neumann in Gosch, KStG, 1. Aufl., § 15 Rz 30; s. auch bereits Senatsurteil vom 22. Februar 2006 I R 30/05, BFH/NV 2006, 1659, unter III.3. der Entscheidungsgründe; s. auch Gosch, a.a.O., § 8b Rz 40 f.). Die fortbestehende Unterscheidung zwischen beiden Freistellungen wird dementsprechend vielfach deutlich, beispielsweise in § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG 2006, in § 8b Abs. 5 KStG 1999 ff., nicht zuletzt aber in § 15 KStG 1999/2002 in seinen unterschiedlichen, unter 2. beschriebenen Fassungen.

Sollte der Gesetzgeber des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts den Willen gehabt haben, das sog. Bruttoprinzip mit der ungekürzten Zurechnung des Organeinkommens mit § 15 Nr. 2 KStG 1999 n.F./KStG 2002 a.F. abschließend und ausnahmslos anzuordnen (s. die amtliche Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BTDrucks 14/6882, S. 37 f. zu § 15 KStG), so hätte ein solcher Wille im Regelungstext keinen Niederschlag gefunden. Er ist auch in den amtlichen Begründungen zum Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts nicht verbürgt. Eine einschlägige Willensbekundung ist erst später --durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz-- mit § 15 Satz 2 KStG 2002 n.F. nachgeholt worden. Diese Regelungsergänzung, die den vormaligen, bis zum Veranlagungszeitraum 2001 geltenden Rechtszustand (vgl. § 15 Nr. 2 und 3 KStG 1999 a.F.) wiederhergestellt hat, wirkt rechtsbegründend. Sie ist unbeschadet der entgegenstehenden Formulierung in der Gesetzesbegründung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BTDrucks 15/119, S. 44; Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 26. August 2003, BStBl I 2003, 437 Rz 22 Fn. 6) nicht lediglich als redaktionelle Klarstellung anzusehen. Eine Rückbeziehung der neuen Fassung auf Veranlagungszeiträume vor 2003 kann aus jener Formulierung schon deswegen nicht abgeleitet werden, weil das Steuervergünstigungsabbaugesetz den Veranlagungszeitraum 2003 als denjenigen der erstmaligen Anwendung benennt, was verdeutlicht, dass die Neuregelung Veranlagungen für frühere Zeiträume gerade nicht erfassen soll (vgl. ähnlich in anderem Regelungszusammenhang des Steuervergünstigungsabbaugesetzes z.B. Senatsurteil vom 27. August 2008 I R 28/07, BFH/NV 2009, 123, unter II.1.c der Entscheidungsgründe).

Für die Annahme einer umfassenden und systemkonsequenten Umsetzung der sog. Bruttomethode nicht nur für die Freistellungen nach § 8b KStG 2002, sondern auch für Abkommensfreistellungen fehlt sonach die gesetzliche Grundlage oder eine aus dem Wesen der Organschaft eindeutig abzuleitende Pflicht (einhellige Auffassung, vgl. z.B. FG Düsseldorf, Urteil vom 6. März 2008 15 K 713/07 F, EFG 2008, 981; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 15 Rz 30; Herlinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, § 15 KStG Rz 22; Walter in Ernst & Young, KStG, § 15 Rz 55; Neumann in Gosch, a.a.O., § 15 Rz 30; Erle in Erle/Sauter, KStG, 2. Aufl., § 15 Rz 62; Danelsing in Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 15 KStG Rz 24; Dinkelbach, Besteuerung des Anteilsbesitzes an Kapitalgesellschaften im Halbeinkünfteverfahren, 2006, S. 150 Fn. 936; Pyszka, GmbH-Rundschau --GmbH-R-- 2002, 468, 469; Haun/Golücke/Franz, GmbH-R 2002, 1002; Prinz zu Hohenlohe/Gründig, Der Betrieb --DB-- 2002, 1073; Dötsch/Pung, DB 2003, 1970, 1979; Rödder/Schumacher, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2003, 808; Heurung/Möbus, Betriebs-Berater --BB-- 2003, 766; Heurung/Wehrheim/Adrian, BB 2004, 465; anders nur Minden/Pott, DB 2004, 2445). Eine solche aus dem Gesetz abzuleitende Pflicht ist im Steuerrecht als Eingriffsrecht aber unverzichtbar (vgl. Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--; s. dazu Senatsurteil vom 7. Februar 2007 I R 5/05, BFHE 216, 530, BStBl II 2007, 796).

4. Unabhängig davon entfällt --bezogen auf die 51 %ige Beteiligung der C-GmbH-- die bei der Klägerin insoweit angesetzte sog. Schachtelstrafe gemäß § 8b Abs. 5 (i.V.m. Abs. 6) KStG 2002 a.F. in Höhe von 5 v.H. der an sie von der A-GmbH abgeführten Beteiligungserträge auch deswegen, weil diese Vorschrift sich seinerzeit nur auf Auslandsbeteiligungen erstreckte und aus diesem Grunde gegen Gemeinschaftsrecht verstieß. Das hat der Senat in seinem Urteil vom 9. August 2006 I R 50/05 (BFHE 215, 93, BStBl II 2008, 823) für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften innerhalb der Europäischen Union (hier also in den Niederlanden, in Österreich, Frankreich und Finnland) und durch seine Urteile vom 9. August 2006 I R 95/05 (BFHE 214, 504, BStBl II 2007, 279) sowie vom 10. Dezember 2008 I R 7/08 (zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt) auch für Drittstaaten (und damit hier für die Schweiz) entschieden. Darauf ist, um Wiederholungen zu vermeiden, Bezug zu nehmen.

5. Die Vorinstanz hat eine abweichende Rechtsauffassung vertreten. Ihr Urteil war aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Insbesondere bestehen keine Zweifel daran, dass die A-GmbH im Streitjahr die Voraussetzungen der jeweiligen abkommensrechtlichen Freistellungen erfüllt hat. Der angefochtene Feststellungsbescheid ist deshalb entsprechend zu ändern, wobei die Ermittlung und Berechnung der festzustellenden Beträge dem FA nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung überlassen wird (§ 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).