

# Urteil vom 19. Dezember 2012, I R 73/11

## Körperschaftsteuerbelastung des Betriebsstättengewinns einer ungarischen Kapitalgesellschaft vor dem Beitritt Ungarns zur EU

BFH I. Senat

KStG § 23 Abs 2 S 1, KStG § 23 Abs 3, KStG § 27 Abs 1, KStG § 23 Abs 1, KStG § 27 Abs 1, EGVtr Art 3 Abs 1 Buchst c, EGVtr Art 52, EG Art 3 Abs 1 Buchst c, EG Art 43, AEUV Art 267 Abs 3, EGAbk HUN Art 6 Abs 1, EGAbk HUN Art 44 Abs 3, EGAbk HUN Art 44 Abs 4, EGAbk HUN Art 44 Abs 5 Buchst a DBuchst ii, EGAbk HUN Art 48, DBA HUN Art 3 Abs 1 Buchst d, DBA HUN Art 24 Abs 2 S 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 19 Abs 3

vorgehend FG Nürnberg, 19. September 2011, Az: 1 K 13/2008

## Leitsätze

1. Die Grundsätze des EuGH-Urteils vom 23. Februar 2006 C-253/03, CLT-UFA (Slg. 2006, I-1831) zur unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit, wonach die Gewinne der Zweigniederlassung einer Gesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, nicht mit einem höheren Steuersatz belastet werden dürfen als die Gewinne einer Tochtergesellschaft einer solchen Gesellschaft, die ihre Gewinne voll an die Muttergesellschaft ausschüttet, sind auf die Niederlassungsfreiheit des Art. 44 Abs. 3 EA-Ungarn nicht übertragbar .
2. Die Grundsätze des EuGH-Urteils "CLT-UFA" sind auch nicht im Rahmen des Diskriminierungsverbots des Art. 24 Abs. 2 Satz 1 DBA-Ungarn anwendbar .
3. Vor dem Beitritt Ungarns zur EU kann sich eine ungarische Kapitalgesellschaft nicht auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG berufen .

## Tatbestand

- I.
  - 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Korlátolt felelősségű társaság (Kft.) nach ungarischem Recht, die einer GmbH nach deutschem Recht entspricht, hatte in den Streitjahren 1997 bis 2000 ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in Ungarn. Über eine im Inland gelegene Betriebsstätte führte sie Bau- und Isolierungsarbeiten für deutsche Auftraggeber aus.
  - 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ Körperschaftsteuerbescheide unter Anwendung des gemäß § 23 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 1996 für beschränkt Steuerpflichtige vorgesehenen Steuertarifs von 42 % in den Jahren 1997 und 1998 sowie des in § 23 Abs. 1 KStG 1999 angeordneten allgemeinen Thesaurierungssteuersatzes von 40 % in den Jahren 1999 und 2000. Mit ihrer dagegen gerichteten Klage beanspruchte die Klägerin, den Körperschaftsteuersatz nach Maßgabe des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, jetzt Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH), vom 23. Februar 2006 C-253/03, CLT-UFA (Slg. 2006, I-1831) herabzusetzen.
  - 3 Die Klage blieb erfolglos; das Finanzgericht (FG) Nürnberg wies sie mit Urteil vom 20. September 2011 1 K 13/2008, das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 658 veröffentlicht ist, ab.
  - 4 Gegen das Urteil des FG richtet sich die Revision, die die Klägerin auf die Verletzung materiellen Rechts stützt. Sie beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und unter jeweiliger Änderung der Körperschaftsteuerbescheide die Körperschaftsteuer auf 7.005,67 € (1997), 49.118,84 € (1998), 39.719,25 € (1999) und 60.744,39 € (2000) festzusetzen.
  - 5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

- 6 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten. Es hat sich, ohne einen Antrag zu stellen, in der Sache dem Vorbringen des FA angeschlossen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin hat keinen Anspruch auf Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes als 42 % in den Streitjahren 1997 und 1998 bzw. 40 % in den Streitjahren 1999 und 2000.
- 8 1. Das FA hat ausgehend vom Gesetzeswortlaut in den Streitjahren 1997 und 1998 den gemäß § 23 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 KStG 1996 vorgesehenen Steuersatz für beschränkt Steuerpflichtige in Höhe von 42 % und in den Streitjahren 1999 und 2000 den allgemeinen Thesaurierungssteuersatz von 40 % (§ 23 Abs. 1 KStG 1999) zutreffend angewendet. Die Ermittlung der jeweiligen Bemessungsgrundlage ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf hier keiner weiteren Vertiefung.
- 9 2. Ein Anspruch auf Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes folgt nicht aus Art. 52 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) bzw. Art. 43 des Vertrages von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABLEG-- 1997, Nr. C-340, 1). Zwar steht die Niederlassungsfreiheit einer nationalen Regelung entgegen, nach der die Gewinne der Zweigniederlassung einer Gesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, mit einem höheren Steuersatz belastet werden als die Gewinne einer Tochtergesellschaft einer solchen Gesellschaft, die ihre Gewinne voll an die Muttergesellschaft ausschüttet (EuGH-Urteil in Slg. 2006, I-1831; Senatsurteil vom 9. August 2006 I R 31/01, BFHE 214, 496, BStBl II 2007, 838; Senatsbeschluss vom 5. März 2008 I B 171/07, BFHE 220, 463). Diese Freiheit, die geeignete Rechtsform für die Ausübung der Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat zu wählen, hat insbesondere zum Ziel, es den Gesellschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat zu ermöglichen, eine Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zu eröffnen, um ihre Tätigkeiten dort unter den gleichen Bedingungen auszuüben, wie sie für Tochtergesellschaften gelten (EuGH-Urteile in Slg. 2006, I-1831 Rz 15; vom 6. September 2012 C-18/11, Philips Electronics UK Ltd., Internationales Steuerrecht --IStR-- 2012, 847 Rz 14). Auf dieses unionsrechtliche Gebot der Rechtsformneutralität (dazu Lang, IStR 2006, 397 ff.) kann sich die Klägerin aber schon deshalb nicht berufen, weil sie in den Streitjahren weder ihren satzungsmäßigen Sitz noch ihre Hauptverwaltung oder Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft hatte (vgl. Art. 58 Abs. 1 EGV, Art. 48 Abs. 1 EG). Ungarn ist der Europäischen Union erst nach Ablauf des Streitzeitraums am 1. Mai 2004 beigetreten.
- 10 3. Ein vergleichbarer Anspruch vor dem Beitritt Ungarns zur Europäischen Union ergibt sich nicht aus Art. 44 Abs. 3 des Europa-Abkommens zur Gründung einer Assoziation zwischen den Europäischen Gemeinschaften und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Republik Ungarn andererseits --EA-Ungarn-- (ABLEG 1993 Nr. L 347, 2, BGBl II 1993, 1473).
- 11 a) Hiernach gewähren die Mitgliedstaaten mit dem Inkrafttreten dieses Abkommens für die Niederlassung ungarischer Gesellschaften und Staatsangehöriger i.S. des Art. 48 EA-Ungarn eine Behandlung, die nicht weniger günstig ist als die Behandlung ihrer eigenen Gesellschaften und Staatsangehörigen, und für die Geschäftstätigkeit der in ihrem Gebiet niedergelassenen ungarischen Gesellschaften und Staatsangehörigen eine Behandlung, die nicht weniger günstig ist als die Behandlung ihrer eigenen Gesellschaften und Staatsangehörigen. Der Begriff der Niederlassung bedeutet im Falle der Gesellschaften das Recht auf Aufnahme und Ausübung von Erwerbstätigkeiten durch die Errichtung und Leitung von Tochtergesellschaften, Zweigniederlassungen und Agenturen (Art. 44 Abs. 5 Buchst. a Doppelbuchst. ii EA-Ungarn).
- 12 b) Das derart umschriebene assoziationsrechtliche "Niederlassungsrecht" gewährt den ungarischen Gesellschaften und Staatsangehörigen abweichend von der unionsrechtlichen Regelungslage nur einen Anspruch auf Gleichbehandlung mit Inländern bei der Niederlassung und Geschäftstätigkeit (vgl. bereits Senatsurteil vom 23. Juni 2010 I R 37/09, BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895; Sydow, Internationale Wirtschaftsbriefe --IWB-- 2010, 202, 206).
- 13 aa) Das ergibt sich aus dem eindeutigen Regelungswortlaut in Art. 44 Abs. 3 EA-Ungarn, darüber hinaus aber auch in Art. 44 Abs. 4 EA-Ungarn, der allein von der in Abs. 3 "vorgesehene[n] Inländerbehandlung" spricht. Nicht entnehmen lässt sich dem "Niederlassungsrecht" i.S. des Art. 44 Abs. 3 EA-Ungarn hingegen ein der

unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit entsprechendes Gebot der Rechtsformneutralität, aufgrund dessen eine ungarische Gesellschaft verlangen könnte, dass ihre inländische Betriebsstätte steuerlich mit einer inländischen Tochtergesellschaft gleichgestellt wird, die ihren Gewinn vollständig an die ungarische Muttergesellschaft ausschüttet. Art. 44 Abs. 3 EA-Ungarn ist damit enger gefasst als Art. 52 Abs. 1 Satz 2 EGV und Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EG, welche jegliche Beschränkungen einschlägiger Niederlassungen untersagen und denen der EuGH deshalb das Gebot der Rechtsformneutralität entnimmt (EuGH-Urteile vom 28. Januar 1986 Rs. 270/83, Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273 Rz 22; in Slg. 2006, I-1831 Rz 14; vom 25. Februar 2010 C-337/08, X Holding, Slg. 2010, I-1215 Rz 39; in IStR 2012, 847 Rz 13).

- 14** bb) Der im Regelungswortlaut zum Ausdruck kommende unterschiedliche Gewährleistungsgehalt ist ausgehend von den unterschiedlich weit gehenden Zielrichtungen des EGV/EG und des EA-Ungarn auch folgerichtig.
- 15** Im EGV/EG geht es um die Schaffung eines Binnenmarkts, der durch die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten gekennzeichnet ist (Art. 3 Abs. 1 Buchst. c EGV/EG). Beseitigt werden sollen alle Hemmnisse im innergemeinschaftlichen Handel mit dem Ziel der Verschmelzung der nationalen Märkte zu einem einheitlichen Markt (vgl. EuGH-Urteil vom 5. Mai 1982 Rs. 15/81, Gaston Schul, Slg. 1982, 1409; Kingreen in von Bogdandy/Bast, Europäisches Verfassungsrecht, 2. Aufl., S. 705, 718). Diesem Ziel sind auch die Grundfreiheiten verpflichtet, die als subjektiv-rechtliches Mittel den Wirtschaftsteilnehmern die Möglichkeit eröffnen, den in der Territorialität des nationalstaatlich geprägten Rechts angelegten Rechtsunterschieden die Relevanz für das privatautonome Handeln weit gehend zu nehmen (Kingreen in von Bogdandy/Bast, a.a.O., S. 718 f.).
- 16** Eine solche weit reichende Zielrichtung verfolgt das EA-Ungarn nicht. Es gewährleistet lediglich die gegenseitige Inländergleichbehandlung, um eine gegenseitige Marktabschottung zu verhindern und so eine gegenseitige wirtschaftliche Annäherung zu erleichtern. Das EA-Ungarn soll nicht im Wege der Assoziation einen dem Binnenmarkt entsprechenden Zustand herstellen. Ziel des Abkommens ist es lediglich, einen geeigneten Rahmen für die schrittweise Integration Ungarns in die Gemeinschaft zum Zwecke eines späteren Beitritts zu bieten (vgl. zu entsprechend formulierten Europaabkommen EuGH-Urteile vom 27. September 2001 C-235/99, Kondova, Slg. 2001, I-6427 Rz 53; C-257/99, Barkoci und Malik, Slg. 2001, I-6557 Rz 53; verallgemeinernd Sydow, IWB 2010, 202, 207). Nach Auffassung der Vertragsparteien befand sich Ungarn weder politisch noch wirtschaftlich auf einem Stand, der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses einen Beitritt erlaubte; darauf sollte erst als Ziel der Assoziation hingearbeitet werden. So ist in dem Erwägungsgrund 15 der Präambel des EA-Ungarn ausdrücklich dargelegt, dass Ungarn letztlich zwar die Mitgliedschaft in der Gemeinschaft anstrebe, dass die Assoziation aber (lediglich) zur Verwirklichung dieses Ziels beitragen werde. Ungarn hatte nur die Absicht, sich (als Fernziel) um die volle Integration in die politische, wirtschaftliche und sicherheitspolitische Ordnung eines neuen Europa zu bemühen (Erwägungsgrund 14 der Präambel des EA-Ungarn). Die Vertragsparteien gingen davon aus, dass Ungarn zunächst noch weitere effektive Fortschritte auf dem Weg zur Marktwirtschaft machen und die Wirtschaftssysteme der Vertragsparteien einander angenähert werden müssten (vgl. Erwägungsgrund 7 der Präambel des EA-Ungarn). Bei dem Abschluss des Übergangs zur Marktwirtschaft sollte Ungarn unterstützt werden; ihm sollte geholfen werden, die wirtschaftlichen und sozialen Folgen der Strukturanpassung zu bewältigen (Erwägungsgrund 9 der Präambel des EA-Ungarn).
- 17** c) Von diesen Maßstäben ausgehend besteht gemäß Art. 44 Abs. 3 EA-Ungarn kein Anspruch der Klägerin auf Herabsetzung des Steuersatzes.
- 18** aa) In den Streitjahren 1997 und 1998 kann sich die Klägerin bereits deshalb nicht auf die danach eingeräumte Niederlassungsfreiheit berufen, weil sie für Zweigniederlassungen und Agenturen erst ab der in Art. 6 Abs. 1 EA-Ungarn genannten zweiten Stufe, d.h. ab dem 1. Februar 1999, gewährt wird (Art. 44 Abs. 4 EA-Ungarn). Hiervon betroffen ist auch die Betriebsstätte der Klägerin in der Bundesrepublik Deutschland. Denn die nicht trennscharf voneinander zu unterscheidenden Begriffe der Zweigniederlassung und Agentur erfassen als Sammelbegriff sämtliche unselbständigen Betriebsteile (vgl. Forsthoff in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 49 AEUV Rz 62; Roth in Dauses, Hdb. EU-WirtschaftsR, E.I. Rz 54; Schlag in Schwarze, EU-Kommentar, 3. Aufl., Art. 49 AEUV Rz 20).
- 19** bb) Aber auch für die Streitjahre 1999 und 2000 besteht aufgrund des aus Art. 44 Abs. 3 EA-Ungarn folgenden Gebots der Inländergleichbehandlung kein Anspruch auf eine Besteuerung nach einem niedrigeren Steuersatz. Denn die Klägerin wird durch die Anwendung des allgemeinen Thesaurierungssteuersatzes in Höhe von 40 % nicht ungünstiger als eine deutsche Gesellschaft besteuert, auf deren zu versteuerndes Einkommen ebenfalls 40 % Steuern erhoben worden sind.

- 20** d) Der Senat musste das Verfahren hinsichtlich der Frage, ob Art. 44 Abs. 3 EA-Ungarn die Rechtsformneutralität gewährleistet, nicht aussetzen und die Auslegungsfrage nicht gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C-115, 47) dem EuGH vorlegen. Die Auslegung des Unionsrechts ist aus Sicht des Senats derart offenkundig, dass es einer Vorlage nicht bedarf (vgl. EuGH-Urteile vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81, C.I.L.F.I.T., Slg. 1982, 3415 Rz 21; vom 18. Oktober 2011 C-128/09 bis C-131/09, C-134/09 und C-135/09, Boxus u.a./Région wallone, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2011, 1506 Rz 31).
- 21** 4. Ein Anspruch auf Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes ergibt sich ebenfalls nicht aus Art. 24 Abs. 2 Satz 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen vom 18. Juli 1977 --DBA-Ungarn-- (BGBl II 1979, 627, BStBl I 1979, 349).
- 22** a) Hiernach darf die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats in dem anderen Vertragsstaat hat, in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staats, die die gleiche Tätigkeit ausüben (Art. 24 Abs. 2 Satz 1 DBA-Ungarn). Gegen das Verbot wird verstoßen, wenn die finanzielle Belastung (Gesamtsteuerbelastung) des ausländischen Unternehmens hinsichtlich seiner inländischen Betriebsstätte höher ist als die Belastung des inländischen Unternehmens (Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 4.57; Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, MA Art. 24 Rz 49).
- 23** aa) Vergleichsobjekt ist somit ein inländisches Unternehmen, das im Inland Einkünfte in Höhe der Betriebsätteneinkünfte und darüber hinaus im Ausland Einkünfte in derjenigen Höhe erzielt hat, die bei dem ihm gegenüberzustellenden ausländischen Unternehmen angefallen sind. Nur eine solche Handhabung entspricht dem Zweck des Art. 24 Abs. 2 Satz 1 DBA-Ungarn, der zwar eine Gleichbehandlung ausländischer Unternehmen mit inländischen Betriebsstätten einerseits und inländischer Unternehmen andererseits, nicht aber eine Bevorzugung ausländischer gegenüber inländischen Unternehmen erreichen soll (so bereits zu dem inhaltsgleichen Art. 24 Abs. 2 Satz 1 DBA-USA 1989 Senatsurteil vom 30. März 2011 I R 63/10, BFHE 233, 198, BStBl II 2011, 747). Allein dies entspricht auch der systematischen Stellung der Betriebsstätte im Abkommensrecht. Die Betriebsstätte ist danach kein eigenständiges Unternehmen, sondern unselbständiger Bestandteil des Gesamtunternehmens. Dies rechtfertigt den Schluss, dass auch bei der von Art. 24 Abs. 2 Satz 1 DBA-Ungarn geforderten Vergleichsbetrachtung das im anderen Vertragsstaat ansässige Unternehmen in seiner Gesamtheit zu betrachten ist (Senatsurteil in BFHE 233, 198, BStBl II 2011, 747 zu Art. 24 Abs. 2 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F.; Rust in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 24 Rz 95).
- 24** bb) Bereits nach dem Wortlaut des Art. 24 Abs. 2 Satz 1 DBA-Ungarn darf hingegen nicht die Besteuerung einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens mit der Besteuerung einer inländischen Tochtergesellschaft verglichen werden, die ihren Gewinn vollständig an die ausländische Muttergesellschaft ausschüttet (in diesem Sinne aber Jorewitz, IStR 2012, 475, 476). Denn die Vorschrift verlangt ausdrücklich einen Belastungsvergleich der Betriebsstätte und eines "Unternehmen[s] des anderen Staates". Gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA-Ungarn kann dies aber nur ein Unternehmen sein, das von einer in dem anderen Vertragsstaat --d.h. im Inland-- ansässigen Person betrieben wird. Die inländische Tochtergesellschaft einer --wie hier-- ausländischen Kapitalgesellschaft wäre hingegen abkommensrechtlich als ausländisches Unternehmen zu behandeln (vgl. Senatsurteil vom 26. Februar 1992 I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl II 1992, 937; Wassermeyer in Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 3 Rz 27; Wilke in Gosch/Kroppen/ Grotherr, DBA, Art. 3 OECD-MA Rz 26).
- 25** Einem Vergleich der steuerlichen Belastung zwischen der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens und einer Tochtergesellschaft eines solchen Unternehmens, die ihren Gewinn vollständig ausschüttet, steht zudem entgegen, dass insoweit keine vergleichbaren Verhältnisse bestehen (zu dieser Voraussetzung s. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. März 2005 II R 51/03, BFH/NV 2005, 1500; Roser, GmbH-Rundschau 2005, 1154, 1155). Die Verhältnisse sind nicht vergleichbar, weil die steuerliche Entlastung an eine Ausschüttung anknüpft (vgl. § 27 Abs. 1 KStG 1996/1999) und eine Betriebsstätte als rechtlich unselbständige Einheit eines Unternehmens die formalen Voraussetzungen für eine Ausschüttung selbst nicht schaffen kann (so bereits Urteil des FG Hamburg vom 20. Mai 1965 II 79/64, EFG 1965, 551; Rädler/Raupach, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, 1966, S. 393; Wassermeyer in Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 24 Rz 51, 53). Dass die Gewinne von der ausländischen Gesellschaft ausgeschüttet werden können, ändert daran nichts (vgl. aber Rust in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 24 Rz 113; Vogel, Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters 1970, 349, 354). Ob das

ausländische Unternehmen ausschüttet, darf mit der vorrangig zu beantwortenden Frage, unter welchen formalen Voraussetzungen ihm der im Inland erzielte Gewinn zuzurechnen ist, nicht vermengt werden.

- 26** Schließlich stehen Sinn und Zweck des Art. 24 Abs. 2 Satz 1 DBA-Ungarn der Übertragung des vom EuGH entwickelten Gebots der Rechtsformneutralität auf das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot entgegen. Denn dieses enthält kein allgemeines Gleichbehandlungsgebot, sondern ein Diskriminierungsverbot, das bestimmte, allein im zwischenstaatlichen Verhältnis ruhende Elemente als Anknüpfungspunkt für eine steuerliche Ungleichbehandlung ausscheiden will (vgl. Debatin in Korn/Dietz/ Debatin, Systematik, Rz III 285). Mit seiner Rechtsprechung in der Rechtssache CLT-UFA (EuGH-Urteil in Slg. 2006, I-1831) geht der EuGH über diese beschränkte Zielrichtung hinaus, indem er zwei Sachverhalte miteinander vergleicht, die unabhängig von einem Auslandsbezug steuerrechtlich unterschiedlich behandelt werden.
- 27** b) Hiervon ausgehend hat das FA durch Anwendung der gesetzlich vorgesehenen Steuersätze Art. 24 Abs. 2 Satz 1 DBA-Ungarn in den Streitjahren nicht verletzt. Eine höhere steuerliche Belastung der Betriebsstätte der Klägerin gegenüber einem inländischen Unternehmen liegt nicht vor. Das FA hat in den Streitjahren 1997 und 1998 den besonderen für beschränkt Steuerpflichtige geltenden Steuersatz in Höhe von 42 % angewandt, der um 3 %-Punkte niedriger ist als der allgemeine Thesaurierungssteuersatz für unbeschränkt Steuerpflichtige. In den Streitjahren 1999 und 2000 hat das FA den auch für inländische Kapitalgesellschaften geltenden allgemeinen Thesaurierungssteuersatz von 40 % angewandt und die Klägerin damit entsprechend einem inländischen Unternehmen behandelt.
- 28** 5. Entgegen der Auffassung der Klägerin folgt aus der Vereinbarung zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der Ungarischen Volksrepublik über die Entsendung ungarischer Arbeitnehmer aus in der Ungarischen Volksrepublik ansässigen Unternehmen zur Beschäftigung auf der Grundlage von Werkverträgen vom 3. Januar 1989 --Vereinbarung-- (BGBl II 1989, 245) kein Anspruch auf Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes. Die Vereinbarung befasst sich weder mit der Niederlassungsfreiheit ungarischer Gesellschaften noch macht sie Vorgaben für die Ausgestaltung des Körperschaftsteuerrechts der Vertragsstaaten. Sie betrifft allein die Erteilung von Aufenthaltserlaubnissen an ungarische Arbeitnehmer.
- 29** 6. Die angewandten Steuersätze verletzen die Klägerin auch nicht in ihrem Recht aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Die Grundrechte gelten gemäß Art. 19 Abs. 3 GG grundsätzlich nur für inländische juristische Personen, soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind. Ausländische juristische Personen sind hingegen nicht Grundrechtsträger (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 1. März 1967 1 BvR 46/66, BVerfGE 21, 207; Senatsurteil vom 24. Januar 2001 I R 81/99, BFHE 195, 119, BStBl II 2001, 290, m.w.N.). Dies gilt auch für Art. 3 Abs. 1 GG (Heun in H. Dreier [Hrsg.], Grundgesetz-Kommentar, Bd. 1, 2. Aufl., Art. 3 Rz 44; Rübner in Kahl/Waldhoff/Walter [Hrsg.], BK, Art. 3 Abs. 1 Rz 142; Starck in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl., Art. 3 Abs. 1 Rz 240). Eine Geltung der Grundrechte ist aufgrund der durch die europäischen Verträge übernommenen Verpflichtungen, wie sie sich insbesondere aus den Grundfreiheiten und subsidiär dem allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEUV ergeben, lediglich für juristische Personen aus anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union geboten (BVerfG-Beschluss vom 19. Juli 2011 1 BvR 1916/09, BVerfGE 129, 78; Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 12. Aufl., Art. 19 Rz 23, m.w.N.), zu denen die Klägerin in den Streitjahren aber nicht gehörte.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)