

# Urteil vom 18. Dezember 2019, I R 29/17

**§ 8b Abs. 4 KStG und § 9 Nr. 2a GewStG sind verfassungsgemäß**

ECLI:DE:BFH:2019:U.181219.IR29.17.0

BFH I. Senat

GG Art 3 Abs 1, KStG § 8b Abs 4, GewStG § 9 Nr 2a, KStG VZ 2013 , GewStG VZ 2013 , EG Art 56 Abs 1, AEUV Art 63, EWGRL 435/90 Art 3 Abs 1 Buchst a

vorgehend FG Hamburg, 05. April 2017, Az: 1 K 87/15

## Leitsätze

§ 8b Abs. 4 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 vom 21.03.2013 (BGBl I 2013, 561, BStBl I 2013, 344) sowie § 9 Nr. 2a GewStG i.d.F. des UntStRefG 2008 vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) sind mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 06.04.2017 - 1 K 87/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war seit 2006 an der ... AG (AG) mit zunächst ... von ... Aktien des Grundkapitals (9,6 %) und seit einer Kapitalerhöhung gemäß Beschluss vom 05.04.2013 mit ... von ... Aktien (8,4 %) beteiligt. Am 02.10.2013 erzielte die Klägerin aus dieser Beteiligung Dividenden in Höhe von ... €.
- 2** Mit Bescheiden vom 30.03.2015 über Körperschaftssteuer für 2013 und über den Gewerbesteuermessbetrag für 2013 (Streitjahr) setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag erklärungsgemäß auf der Grundlage eines zu versteuernden Einkommens bzw. eines Gewinns aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € unter voller Einbeziehung der Dividenden fest.
- 3** Die Klägerin erhob dagegen --mit fristgerechter Zustimmung des FA-- Sprungklage, mit der sie geltend machte, die von ihr erzielten Dividendeneinnahmen seien gemäß § 8b Abs. 1, Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) zu 95 % und damit in Höhe von ... € bei der Ermittlung des Einkommens für die Festsetzung der Körperschaftsteuer wie für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags außer Ansatz zu lassen. Die gegenteilige Ansicht des FA sei rechtswidrig, weil § 8b Abs. 4 KStG, § 9 Nr. 2a des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstießen.
- 4** Das Finanzgericht (FG) Hamburg hat die Klage mit Gerichtsbescheid vom 06.04.2017 - 1 K 87/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 1117) als unbegründet abgewiesen.
- 5** Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, welche diese weiterhin auf die Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG stützt. Sie beantragt, unter Aufhebung des Gerichtsbescheids des FG Hamburg vom 06.04.2017 - 1 K 87/15 die Bescheide vom 30.03.2015 über Körperschaftsteuer für 2013 und über den Gewerbesteuermessbetrag für 2013 dahingehend zu ändern, dass der für die Besteuerung maßgebliche Gesamtbetrag um ... € niedriger angesetzt wird.

- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass weder § 8b Abs. 4 KStG noch § 9 Nr. 2a GewStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.
- 8 1. Die Klägerin hat ihre Steuererklärungen --trotz der von ihr vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken-- in Übereinstimmung mit §§ 8b Abs. 4 KStG und 9 Nr. 2a GewStG eingereicht und das FA hat sie mit den angefochtenen Bescheiden vom 30.03.2015 entsprechend den einfachgesetzlichen Vorgaben veranlagt.
- 9 a) Gemäß § 8b Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 vom 21.03.2013 (BGBl I 2013, 561, BStBl I 2013, 344) sind Bezüge i.S. des Abs. 1 der Vorschrift abweichend von Abs. 1 Satz 1 bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat. Nach § 34 Abs. 7a Satz 2 KStG in der vorgenannten Fassung ist § 8b Abs. 4 KStG erstmals für Bezüge i.S. des § 8b Abs. 1 KStG anzuwenden, die nach dem 28.02.2013 zufließen. Zwischen den Beteiligten besteht kein Streit, dass die der Klägerin seitens der AG am 02.10.2013 zugeflossenen Dividenden in Höhe von ... €, welche unzweifelhaft Bezüge i.S. des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG darstellen, gemäß Abs. 4 der Vorschrift i.d.F. des vorgenannten Gesetzes bei der Ermittlung ihres Einkommens in voller Höhe zu berücksichtigen waren, da die Klägerin zu Beginn des Streitjahres zu weniger als 10 % an der AG beteiligt war.
- 10 b) Gemäß § 7 GewStG ist der Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Gemäß § 9 Nr. 2a GewStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (UntStRefG 2008) vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) ist eine Kürzung um die Gewinne aus Anteilen an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft vorzunehmen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 % des Grund- oder Stammkapitals beträgt. Bei der vorliegenden Beteiligung der Klägerin an der AG in Höhe von weniger als 10 % ist mithin eine Kürzung ausgeschlossen. Der Senat sieht dazu von weiteren Ausführungen ab.
- 11 2. Das FG ist davon ausgegangen, dass § 8b Abs. 4 KStG nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Der Senat teilt diese Ansicht; er kann dabei offen lassen, ob sich § 8b KStG als finanz- und wirtschaftspolitische Lenkungsnorm (in diese Richtung Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 12.10.2010 - 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, Rz 61) oder aber als Fiskalzwecknorm darstellt, denn jedenfalls sind die an Letztere zu stellenden strengeren verfassungsrechtlichen Anforderungen erfüllt.
- 12 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG hat der Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 21.06.2006 - 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; vom 09.12.2008 - 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210; vom 04.02.2009 - 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1; in BVerfGE 127, 224). Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 116, 164; in BVerfGE 122, 210). Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 122, 210). Die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und damit das objektive Nettoprinzip gelten gleichermaßen im Bereich der Körperschaftsteuer (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224). Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 116, 164; in BVerfGE 123, 1). Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer

folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen erkennt das BVerfG in ständiger Rechtsprechung neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszwecken auch Typisierungs- und Vereinfacherfordernisse an (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 123, 1; in BVerfGE 122, 210). Außerdem steht dem Gesetzgeber die Möglichkeit offen, neue Regelungen im Rahmen eines Prinzipien- oder Systemwechsels einzuführen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 122, 210). Der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung ist zwar nicht als besonderer sachlicher Grund in diesem Sinne anzuerkennen (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 116, 164; in BVerfGE 122, 210; vom 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106), allerdings ist ein qualifizierter Fiskalzweck, bei dem neben die Einnahmeerzielung etwa das Ziel der Verstetigung der Staatseinnahmen durch Dämpfung der Steuerauswirkungen konjunktureller Schwankungen tritt, als besonderer sachlicher Rechtfertigungsgrund anzuerkennen (vgl. Senatsbeschluss vom 14.10.2015 - I R 20/15, BFHE 252, 44, BStBl II 2017, 1240, m.w.N.).

- 13** b) Nach der Überzeugung des erkennenden Senats genügt § 8b Abs. 4 KStG den vorgenannten Maßstäben.
- 14** aa) Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hatte durch Urteil *Kommission/ Deutschland* vom 20.10.2011 - C-284/09 (EU:C:2011:670, Slg. 2011, I-9879) entschieden, dass die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 56 Abs. 1 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza 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 --ABIEG-- 2002, Nr. C 325, 1), jetzt Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2008, Nr. C 115, 47) verstoßen hat, indem sie für den Fall, dass die in Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABIEG 1990, Nr. L 225, 6, Nr. L 266, 20, 1997 Nr. L 16, 98, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011, ABIEU 2011, Nr. L 345, 8) vorgesehene Mindestbeteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft nicht erreicht ist, Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten ausgeschüttet werden, wirtschaftlich einer höheren Besteuerung unterworfen sind als Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in Deutschland ausgeschüttet wurden. Zugleich hatte der EuGH auf einen Verstoß gegen Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen vom 02.05.1992, ABIEG 1994, Nr. L 1, 3) erkannt, soweit Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in Island oder in Norwegen ausgeschüttet werden, wirtschaftlich einer höheren Besteuerung unterworfen werden als Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in Deutschland ausgeschüttet werden.
- 15** bb) Der deutsche Gesetzgeber hat auf dieses Urteil wie folgt reagiert:
- 16** aaa) Während der ursprüngliche Gesetzesentwurf der Bundesregierung (BTDrucks 17/11314, S. 3) lediglich eine Änderung des § 32 KStG durch Anfügung eines Abs. 5 vorsah, wonach die vom angesprochenen EuGH-Urteil betroffenen gebietsfremden EU-/EWR-Körperschaften bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen vollständig von der Kapitalertragsteuer entlastet werden sollten, nahm der Bundesrat (BRDrucks 736/1/12, S. 2) dazu in der Weise Stellung, dass die vom EuGH gerügte Ungleichbehandlung zwar dadurch beseitigt werden könne, dass nunmehr auch Auslandsdividenden von der Körperschaftsteuer freigestellt würden. EU-rechtlich zulässig sei aber ebenso die --vom Bundesrat bereits in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2013 --JStG 2013-- (BRDrucks 302/1/12, S. 76 f.) angeregte-- steueraufkommensschonende Aufhebung der Steuerbefreiung für Streubesitzdividenden (Beteiligungen von weniger als 10 %), die von inländischen Körperschaften und ausländischen Körperschaften mit einer inländischen Betriebsstätte bezogen würden, sowie für entsprechende Veräußerungsgewinne.
- 17** bbb) In seiner Stellungnahme zum JStG 2013 hat der Bundesrat hierzu erläutert, dass angesichts der Notwendigkeit der Haushaltskonsolidierung für die öffentlichen Haushalte nur die 2. Alternative sinnvoll sei. Dadurch entstünden keine Nachteile für die Wettbewerbsfähigkeit gegenüber ausländischen Investoren. Denn durch die Gewährung der Steuerfreiheit auch für ausländische Gesellschaften würden nicht die Unternehmen bzw. die ausländischen Investoren begünstigt, sondern in erster Linie die ausländischen Fisci, die zukünftig die in Deutschland einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht mehr als Quellensteuer anrechnen müssten. Weiterhin hat der Bundesrat ausgeführt, dass mit der Einführung einer Steuerpflicht für die Streubesitzdividenden und Veräußerungsgewinne sich Deutschland im Übrigen den internationalen Gepflogenheiten annähere. Nahezu alle Staaten in Europa gewährten die Steuerfreiheit für Dividenden und Veräußerungsgewinne nur bei Überschreiten einer Mindestbeteiligungsquote. Viele Staaten würden zusätzlich Mindesthaltefristen für die Beteiligungen kennen. Mit

der beabsichtigten Änderung führe Deutschland somit seine überaus großzügige Befreiungsregel auf das international übliche Maß zurück (BRDrucks 302/1/12, S. 76 f.).

- 18** ccc) Auch der Finanzausschuss empfahl dem Bundesrat die Anrufung des Vermittlungsausschusses und führte aus (BRDrucks 632/1/12, S. 32 f.), die beanstandeten Sachverhalte betreffen Beteiligungen im Streubesitz ausländischer Körperschaften. Bei Schachteldividenden an EU-Körperschaften werde bereits nach der Mutter-Tochter-Richtlinie in vollem Umfang vom Kapitalertragsteuerabzug Abstand genommen. Auch soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen eine Quellensteuerfreistellung oder –ermäßigung für Schachteldividenden vorsehe, werde die Kapitalertragsteuer auf Antrag (voll oder teilweise) durch das Bundeszentralamt für Steuern erstattet. Mit der Aufhebung der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG für Streubesitzdividenden (Beteiligungen von weniger als 10 %), die von inländischen Körperschaften und ausländischen Körperschaften mit einer inländischen Betriebsstätte bezogen würden, werde die Dividendenbesteuerung für inländische und ausländische Kapitalgesellschaften angeglichen. Die Besteuerung erfolge für inländische Kapitalgesellschaften und für ausländische Kapitalgesellschaften mit inländischer Betriebsstätte im Rahmen der Veranlagung und für ausländische Kapitalgesellschaften ohne inländische Betriebsstätte durch den abgeltenden Steuerabzug. Die unterschiedliche Behandlung der Erträge von Beteiligungen, an denen der Anteilseigner zu mindestens 10 % und denen, an denen er zu weniger als 10 % beteiligt sei, sei dadurch gerechtfertigt, dass bei einer Streubesitzbeteiligung die Beteiligung als Kapitalanlage angesehen werde und häufig auch keine dauerhafte Beteiligung an der Unternehmung angestrebt sei. Der Anteilseigner könne aufgrund der Höhe seiner Beteiligung keinen unternehmerischen Einfluss auf die Entscheidungen bei der Kapitalgesellschaft ausüben. Bei einer Beteiligung von mindestens 10 % könne hingegen regelmäßig ein betriebliches Engagement des Anteilseigners unterstellt werden.
- 19** ddd) Entsprechend den vorstehenden Erwägungen zum JStG 2013 lehnte der Bundesrat den Gesetzesentwurf der Bundesregierung in BTDrucks 17/11314, S. 3 ab (BRDrucks 736/12). Bei den Beratungen des Vermittlungsausschusses (BTDrucks 17/12465) ist sodann eine "Kompromisslösung" (vgl. Herlinghaus, Finanz-Rundschau --FR-- 2013, 529, 531; Linn, Internationales Steuerrecht 2013, 235, 236; Wiese/Lay, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2013, 404, 406) gefunden worden, nach der --so die jetzige Fassung des § 8b Abs. 4 KStG n.F.-- Streubesitzdividenden aus der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG ausgenommen werden, während Veräußerungsgewinne weiter steuerfrei bleiben. Die zunächst im Rahmen der Protokollerklärung zum Vermittlungsverfahren (BTPlPr 17/225, 28160C) erwogene Ausdehnung des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG auf Veräußerungsgewinne, die später dann in einen Entwurf des Bundesministeriums der Finanzen zu einem Investmentsteuerreformgesetz mündete (dazu Ritzer/Stangl, Deutsches Steuer-recht --DStR-- 2015, 2203 ff.), wurde nicht umgesetzt.
- 20** cc) § 8b Abs. 4 KStG durchbricht im Sinne einer nicht folgerichtigen Ausgestaltung die in § 8b Abs. 1 KStG zum Ausdruck kommende Grundentscheidung des Gesetzgebers, im System des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens erwirtschaftete Gewinne nur einmal bei der erwirtschaftenden Körperschaft mit Körperschaftsteuer und erst bei der Ausschüttung an natürliche Personen als Anteilseigner mit Einkommensteuer zu besteuern und deswegen zur Vermeidung von Kumulations- oder Kaskadeneffekten in Beteiligungsketten Bezüge innerhalb gesellschaftlicher Beteiligungsstrukturen bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu lassen. Demgemäß wird seit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) vom 23.10.2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) die Steuerbelastung der körperschaftlichen Gewinne durch die in § 8b Abs. 1 KStG gewährte Steuerfreistellung typisierend gemindert. Dadurch soll --dem Sinn und Zweck des Halbeinkünfteverfahrens entsprechend-- sichergestellt werden, dass die Körperschaftsteuerbelastung auf die Ebene der operativen Körperschaften beschränkt wird und Ausschüttungen nur bei nicht korporierten Gesellschaften nach Maßgabe der Milderungen in § 3 Nr. 40 EStG --und damit entsprechend einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Gesamtbelastung-- besteuert werden (vgl. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rz 4, m.w.N.). Die in § 8b Abs. 1 KStG verankerte Steuerfreistellung wird allerdings durch die Ausnahme des § 8b Abs. 4 KStG für sog. Streubesitzdividenden (Desens, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, S. 13; Wiese/Lay, GmbHR 2013, 404; Grefe, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2013, 573, 581; Förster/Lang, Steuerberater-Jahrbuch 2013/2014, 103, 110; Kotten/Heinemann, DStR 2015, 1889, 1892; Blümich/Rengers, § 8b KStG Rz 116: "systemfremd") eingeschränkt und damit das der Herstellung einer leistungsfähigkeitskonformen Gesamtbelastung dienende System der Steuerfreistellung von Dividenden durchbrochen (Kußmaul/Licht, Der Steuerberater --StB-- 2016, 286, 287; Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8b Rz 287b; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8b Rz 5).
- 21** dd) Indessen ist diese Durchbrechung nach der Überzeugung des Senats verfassungsrechtlich gerechtfertigt (ebenso Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 245; Neblung, EFG 2017, 1123;

Melkonyan/Kudert, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2015, 132, 135; a.A. Hey, Kölner Schrift zum Wirtschaftsrecht --KSzW-- 2013, 353, 358; Anissimov/Stöber, DStZ 2013, 379, 381 f.; Watermeyer in Hermann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 7; Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 528b; offen gelassen bei Herlinghaus, FR 2013, 529, 533; Kußmaul/Licht, StB 2016, 286, 288; Weiss, Ubg 2017, 671, 677).

- 22** aaa) Der Gesetzgeber hat durch die Einführung des § 8b Abs. 4 KStG erkennbar keinen Prinzipien- bzw. Systemwechsel vorgenommen, der als solcher eine Ausnahme vom Folgerichtigkeitsgebot rechtfertigen würde. Zwar kann ein solcher Prinzipien- und Systemwechsel auch schrittweise implementiert werden, wenn sich dies an einem umzusetzenden Grundkonzept orientiert (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 122, 210). Eine derartige Absicht hat der Gesetzgeber aber nicht zum Ausdruck gebracht (Hey, KSzW 2013, 353, 357; Kußmaul/Licht, StB 2016, 286, 288; Karrenbrock/Engelhardt, Neue Wirtschaftsbriefe 2017, 3327). Die Ankündigung des Gesetzgebers, im Rahmen der anstehenden Investmentsteuerreform die Ausweitung der Steuerpflicht auf Veräußerungsgewinne aus Streubesitz nochmals "ergebnisoffen aufgreifen" zu wollen (BTPlPr 17/225, 28160C), lässt schon ihrer Formulierung nach nicht auf das Vorhandensein eines planvollen Grundkonzepts schließen, zumal die Ankündigung später nicht weiterverfolgt wurde (Hey, KSzW 2013, 353, 357 f.; Kußmaul/Licht, StB 2016, 286, 288).
- 23** bbb) Auch die Erwägung des Gesetzgebers, die Belastungsentscheidung sei zur Haushaltskonsolidierung erforderlich, führt nach der Rechtsprechung des BVerfG für sich genommen nicht zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des § 8b Abs. 4 KStG (vgl. Herlinghaus, FR 2013, 529, 533; Hey, KSzW 2013, 353, 357; Kußmaul/Licht, StB 2016, 286, 288).
- 24** ccc) Indessen ist die Herstellung einer europarechtskonformen Rechtslage zur Abgrenzung der Besteuerungshoheiten der betroffenen Fisci als hinreichender Rechtfertigungsgrund im Sinne eines qualifizierten Fiskalzwecks anzusehen, auch wenn im Gesetzgebungsverfahren die Frage der Haushaltskonsolidierung im Vordergrund gestanden haben mag (vgl. auch Gosch in Rödder/Schönfeld, Aktuelle Steuerpolitik und Gesetzgebung 2012, S. 40). Der Gesetzgeber hat sich insoweit auf die Stellungnahme des Bundesrates zum JStG 2013 gestützt, die Steuerbefreiung für Streubesitzdividenden auf das EU-rechtliche Minimum zu begrenzen. Eine vollständige Steuerfreistellung auch für Gesellschaften mit Sitz in anderen EU-/EWR-Staaten wäre über die Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie hinausgegangen. Die Mutter-Tochter-Richtlinie verlangt lediglich bei einer Mindestbeteiligung von 10 % eine Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle für von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne, auch wenn damit lediglich Mindestanforderungen formuliert sind, die die Möglichkeit offen lassen, auch bei einer niedrigeren Beteiligungsquote vom Steuerabzug an der Quelle abzusehen (vgl. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8b KStG Rz 465). Das FG hat insoweit zutreffend darauf abgestellt, dass eine innerstaatliche Regelung mit einer vollständigen Befreiung vom Steuerabzug unabhängig von der Beteiligungsquote bei ausländischen Beteiligten häufig nicht deren Steuerlast mindern, sondern lediglich dem Ansässigkeitsstaat dieser Beteiligten die Anrechnung der in Deutschland einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf die dortige Steuer ersparen und damit auch die Möglichkeit eines Quellensteuerabzugs entsprechend Art. 10 Abs. 2 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--) und entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) obsolet machen würde. Der Gesetzgeber hätte zwar mit einer vollständigen Steuerfreistellung auch für Anteilseignerkörperschaften mit Sitz in anderen EU-/EWR-Staaten die zuvor in § 8b Abs. 1, Abs. 2 KStG zum Ausdruck gekommene Grundentscheidung weiterführen und damit den Anforderungen des EuGH entsprechen können. Dies würde jedoch der Abgrenzung der Besteuerungsrechte sowohl nach Maßgabe der Mutter-Tochter-Richtlinie als auch der Art. 10 Abs. 2 OECD-MustAbk entsprechenden Regelungen in den jeweils einschlägigen DBA widersprechen. Aus Sicht des Senats steht es dem Gesetzgeber in einer solchen Situation frei, den beschriebenen Zielkonflikt unter Einbeziehung von Streubesitzdividenden in die Steuerpflicht aufzulösen.
- 25** ddd) Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass eine systemkongruente Lösung auch die Einbeziehung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzbeteiligungen in die Steuerpflicht erfordert hätte. Dass der Gesetzgeber darauf verzichtet hat, auch Veräußerungsgewinne i.S. von § 8b Abs. 2 KStG einem vergleichbaren "Streubesitzvorbehalt" zu unterwerfen, mag als inkonsequent angesehen werden, doch muss es auch insoweit genügen, wenn der Gesetzgeber nur nach Maßgabe der unionsrechtlichen Anforderungen in das Regelungsgefüge des § 8b KStG eingreift (Gosch, a.a.O., § 8b Rz 287b).
- 26** 3. Die vorstehenden Erwägungen gelten entsprechend für § 9 Nr. 2a GewStG, der ebenfalls mit den Vorgaben der Verfassung vereinbar ist.
- 27** a) Der Senat hat bereits durch Beschluss vom 30.05.2014 - I R 12/13 (BFH/NV 2014, 1402) dahin erkannt, dass die



durch das UntStRefG 2008 von zuvor 10 % auf 15 % angehobene Mindestbeteiligungsquote mit den Vorgaben des Verfassungsrechts vereinbar ist. Zwar haben offenbar auch dieser Gesetzesänderung vor allem fiskalische und haushalterische Erwägungen zugrunde gelegen (BTDrucks 16/5491, S. 23 f.), gleichwohl vermag der Senat nicht zu erkennen, dass derartige Erwägungen den Gesetzgeber daran hindern könnten, wie geschehen zu verfahren.

**28** b) Dem steht --wie der Senat in seinem Beschluss in BFH/NV 2014, 1402 durch Verweis auf das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 31.01.2013 - 1 K 82/11 (EFG 2013, 538) klargestellt hat-- der Sinn und Zweck des § 9 Nr. 2a GewStG nicht entgegen. Zwar besteht dieser grundsätzlich darin, eine doppelte Besteuerung ausgeschütteter Gewinne mit Gewerbesteuer sowohl beim Anteilseigner als auch bei der Kapitalgesellschaft zu verhindern, er besteht hingegen nicht darin, die einmalige Erhebung von Gewerbesteuer auf Beteiligungseinkünfte zu vermeiden (Senatsbeschluss vom 24.01.2012 - I B 34/11, BFH/NV 2012, 1175). Zwar hätte es bei letzterer Zielsetzung möglicherweise nahe gelegen, die Kürzung um Gewinne aus Anteilen an Kapitalgesellschaften ohne Rücksicht auf die Höhe der Beteiligung zuzulassen (so etwa Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 2a Rz 11). Der Gesetzgeber hat sich aber anders entschieden und sich insoweit im Rahmen des weiten Gestaltungsspielraums bewegt, der ihm bei der Normierung eines Steuerbegünstigungstatbestandes, wie ihn das Schachtelprivileg darstellt, zusteht. Die Bedenken gegen die Konsequenz und Folgerichtigkeit erreichen jedenfalls nicht die Höhe der verfassungsrechtlichen Unzulässigkeit (ebenso Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 168; Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 2a Rz 13a; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl., § 9 Nr. 2a Rz 4; kritisch Bergmann in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 9 Nr. 2a Rz 12 f.).

**29** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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