

Vorlagebeschluss vom 07. February 2024, I R 36/23 (I R 5/18)

Verfassungsmäßigkeit der Geltung des § 8 Nr. 5 GewStG für Auslandsdividenden aus Streubesitz im Erhebungszeitraum 2001

[ECLI:DE:BFH:2024:VV.070224.IR36.23.0](#)

BFH I. Senat

GewStG § 8 Nr 5, GewStG § 36 Abs 4, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. January 2018, Az: 6 K 145/16

Leitsätze

Es wird eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob § 36 Abs. 4 des Gewerbesteuergesetzes i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) auch insoweit gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes aus Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes verstößt, als er § 8 Nr. 5 des Gewerbesteuergesetzes i.d.F. dieses Gesetzes auf Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften für anwendbar erklärt, die von der ausschüttenden Gesellschaft vor dem 12.12.2001 verbindlich beschlossen wurden und die der direkt oder mittelbar über ein inländisches Wertpapier-Sondervermögen mit weniger als 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligten Körperschaft vor diesem Zeitpunkt zugeflossen sind.

Tenor

Das Verfahren wird ausgesetzt.

Es wird eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob § 36 Abs. 4 des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) auch insoweit gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes aus Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes verstößt, als er § 8 Nr. 5 des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung dieses Gesetzes auf Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften für anwendbar erklärt, die von der ausschüttenden Gesellschaft vor dem 12.12.2001 verbindlich beschlossen wurden und die der direkt oder mittelbar über ein inländisches Wertpapier-Sondervermögen mit weniger als 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligten Körperschaft vor diesem Zeitpunkt zugeflossen sind.

Tatbestand

A.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegende Anstalt des öffentlichen Rechts, die ein Lebensversicherungsunternehmen betreibt. Im Jahr 2001 (Streitjahr) war die Klägerin unter anderem an mehreren ausländischen Kapitalgesellschaften mit Beteiligungsquoten von jeweils weniger als 10 % (Streubesitz) unmittelbar beteiligt. Von diesen Gesellschaften erhielt sie im Streitjahr Dividenden in Höhe von insgesamt ... DM. Diese flossen der Klägerin überwiegend vor dem 12.12.2001 zu, in Höhe von ... DM (Ausschüttung der X) erst am 12.12.2001.
- 2** Des Weiteren war die Klägerin an verschiedenen Wertpapier-Sondervermögen (Investmentfonds) beteiligt, von denen sie im Streitjahr ebenfalls Ausschüttungen erhielt. Die Fondsausschüttungen beruhten in Höhe von insgesamt ... DM auf Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften, an denen die Investmentfonds zu weniger als 10 % beteiligt waren. Diese Ausschüttungen flossen der Klägerin überwiegend vor dem 12.12.2001 zu, in Höhe von ... DM (Ausschüttung des Y-Fonds mit darin enthaltenen, dem Fonds vor dem 12.12.2001 zugeflossenen Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften von ... DM) am 12.12.2001.
- 3** Die Klägerin reichte im Jahr 2002 die Gewerbesteuererklärung für den Erhebungszeitraum 2001 ein und wurde

unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäß veranlagt (Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags auf ... DM, Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2001 mit ... DM).

- 4 Mit Antrag vom April 2004 übte die Klägerin in einer geänderten Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr das mit dem Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (sogenanntes Korb II-Gesetz) vom 22.12.2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen geschaffene sogenannte Blockwahlrecht nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des Korb II-Gesetzes (KStG n.F.) dahin aus, dass § 8b Abs. 8 KStG in der in § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 2 KStG n.F. niedergelegten Fassung bereits für die Erhebungszeiträume 2001 bis 2003 gilt. Die Ausübung des Wahlrechts hatte zur Folge, dass unter anderem für das Streitjahr rückwirkend anstatt der gesamten Dividendenbezüge aus den ausländischen Kapitalgesellschaftsbeteiligungen der Klägerin (wie in § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung --KStG-- vorgesehen) nur 20 % dieser Dividendenbezüge bei der Ermittlung des für die Körperschaftsteuer maßgeblichen Gewinns nicht zu berücksichtigen sind.
- 5 Im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer --dem Gewerbeertrag-- legte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG) vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --GewStG-- im Ausgangspunkt den nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn zugrunde. In Anwendung des § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG rechnete das FA diesem Ausgangsbetrag jedoch jene 20 % der der Klägerin zugeflossenen Ausschüttungen der ausländischen Kapitalgesellschaften, die bei der Ermittlung des körperschaftsteuerrechtlichen Gewinns nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 8 KStG i.d.F. des § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 Satz 2 KStG n.F. außer Ansatz zu bleiben hatten, wieder hinzu. Auf dieser Grundlage stellte das FA den vortragsfähigen Gewerbeverlust der Klägerin zum 31.12.2001 gesondert fest.
- 6 Die Klägerin war der Auffassung, die Anwendung der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG für den Erhebungszeitraum 2001 sei wegen Verstoßes gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit ausgeschlossen. Sie leitete dies aus dem Umstand ab, dass die Bestimmung des § 8b Abs. 1 KStG im Jahr 2001 für Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften noch nicht anwendbar gewesen sei, sodass es in diesen Fällen auch nicht zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG habe kommen können. Die faktisch vom Sitz der ausschüttenden Gesellschaft abhängende unterschiedliche zeitliche Anwendbarkeit der Regelung führe zu einer Diskriminierung der Auslandssachverhalte. Diese Auffassung hatte der vorlegende Senat in einer früheren Entscheidung vertreten (Urteil vom 06.03.2013 - I R 14/07, BFHE 241, 185, BStBl II 2013, 349; Nichtanwendung auf andere Fälle angeordnet durch gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 30.03.2015, BStBl I 2015, 260).
- 7 Außerdem hält die Klägerin die durch § 36 Abs. 4 GewStG angeordnete Geltung des § 8 Nr. 5 GewStG bereits ab dem Erhebungszeitraum 2001 wegen Verstoßes gegen den rechtsstaatlichen Vertrauensschutzgrundsatz (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--) für verfassungswidrig, soweit von der Hinzurechnung auch Ausschüttungen der ausländischen Kapitalgesellschaften an die Klägerin oder die Investmentfonds erfasst werden, die bis zum 11.12.2001 (Zeitpunkt der Vermittlungsempfehlung bezüglich § 8 Nr. 5 GewStG im Gesetzgebungsverfahren) erfolgt sind. Insoweit stützt sich die Klägerin auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07 (BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932) betreffend Dividendenvorabausschüttungen aus Streubesitzbeteiligungen, die ebenfalls bereits im Streitjahr dem Regime des § 8b Abs. 1 KStG unterlagen. Das BVerfG hatte in jenem Beschluss entschieden, dass § 36 Abs. 4 GewStG gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes aus Art. 20 Abs. 3 GG verstößt und nichtig ist, soweit er § 8 Nr. 5 GewStG auf Dividendenvorabausschüttungen für anwendbar erklärt, die von der ausschüttenden Gesellschaft vor dem 12.12.2001 verbindlich beschlossen wurden und die der mit weniger als 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligten Körperschaft vor diesem Zeitpunkt zugeflossen sind.
- 8 Die Klage hatte in erster Instanz Erfolg. Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) hielt die Anwendung der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG für den Erhebungszeitraum 2001 für unionsrechtswidrig und änderte den angefochtenen Bescheid antragsgemäß dahin, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31.12.2001 um den Hinzurechnungsbetrag von ... DM erhöht wird (Urteil vom 25.01.2018 - 6 K 145/16, Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1041).
- 9 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.
- 10 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.

11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

12 Mit Beschluss vom 23.11.2021 - I R 5/18 (BFHE 275, 219) hat der vorlegende Senat das Verfahren ausgesetzt und eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) über folgende Frage eingeholt:

"Ist Art. 56 Abs. 1 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (jetzt Art. 63 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union) dahin auszulegen, dass er der Vorschrift eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer einer Körperschaft Dividenden, die aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften in Höhe von weniger als 10 % (Streubesitzbeteiligungen) stammen, der Bemessungsgrundlage wieder hinzugerechnet werden, wenn und soweit diese Dividenden in einem vorangegangenen Ermittlungsschritt von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden sind, während hinsichtlich solcher Dividenden, die aus Streubesitzbeteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz in dem betreffenden Mitgliedstaat stammen, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer kein Abzug und folglich auch keine (Wieder-)Hinzurechnung der Dividenden stattfindet?"

13 Der EuGH hat mit Urteil H Lebensversicherung vom 22.06.2023 - C-258/22, EU:C:2023:506 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2023, 826) entschieden,

"Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, nach der bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer einer Gesellschaft Dividenden, die aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften in Höhe von weniger als 10 % stammen, der Bemessungsgrundlage wieder hinzugerechnet werden, wenn und soweit diese Dividenden in einem vorangegangenen Ermittlungsschritt von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden sind, während Dividenden, die aus vergleichbaren Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften stammen, von Anfang an zur Bemessungsgrundlage gehören, ohne von ihr abgezogen und folglich ohne ihr wieder hinzugerechnet zu werden."

14 In Bezug auf die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes gehen die Beteiligten davon aus, dass die Problematik der hier in Rede stehenden Dividenden aus Streubesitzanteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften mit derjenigen der im BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07 (BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932) angesprochenen Dividendenvorabauschüttungen vergleichbar ist. Unterschiedliche Auffassungen bestehen mit Blick auf den vom BVerfG angenommenen Zeitpunkt des Verlusts des Vertrauensschutzes (Ablauf des 11.12.2001) darüber, ob es --wie das FA meint-- hinsichtlich der der Klägerin über den Y-Fonds zugeflossenen Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften auf den Zeitpunkt des Zuflusses der vom Fonds weitergeleiteten Dividenden bei der Klägerin (12.12.2001) ankommt, oder ob hierfür ein früherer Anknüpfungspunkt entscheidend ist.

Entscheidungsgründe

B.

15 Die Vorlage an das BVerfG ist gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. § 80 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes (BVerfGG) geboten, weil zur Überzeugung des Senats die Regelung des § 36 Abs. 4 GewStG auch insoweit gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes aus Art. 20 Abs. 3 GG verstößt, als er § 8 Nr. 5 GewStG auf Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften für anwendbar erklärt, die von der ausschüttenden Gesellschaft vor dem 12.12.2001 verbindlich beschlossen wurden und die direkt oder mittelbar über ein inländisches Wertpapier-Sondervermögen mit weniger als 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligten Körperschaft vor diesem Zeitpunkt zugeflossen sind.

16 I. Rechtsentwicklung der maßgebenden Bestimmungen

17 1. § 8 Nr. 5 GewStG steht im Zusammenhang mit dem durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG) vom 23.10.2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) eingeleiteten Systemwechsel im Körperschaftsteuerrecht vom früheren Anrechnungsverfahren zum sogenannten Halbeinkünfteverfahren. Auch das Gewerbesteuerrecht war davon mittelbar betroffen. Die Vorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG bestimmt die Wirkungen des für das neue Körperschaftsteuersystem wesentlichen § 8b KStG auf die Gewerbesteuer.

18 § 8b KStG regelt die steuerrechtliche Behandlung der Erträge (Bezüge und Veräußerungsgewinne) von Körperschaften aus Beteiligungen an anderen Körperschaften und der mit diesen Erträgen zusammenhängenden Aufwendungen und Gewinnminderungen. Nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG sind die Erträge aus Beteiligungen an

Kapitalgesellschaften grundsätzlich bei der Einkommensermittlung der empfangenden Gesellschaft "außer Ansatz" zu lassen. Hierdurch wird zur Vermeidung von wirtschaftlichen Doppelbelastungen die Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen sichergestellt, solange die Erträge im Bereich von Kapitalgesellschaften verbleiben.

- 19** Die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 GewStG haben den Zweck, Folgewirkungen zu korrigieren, die sich aus der in § 7 Satz 1 GewStG geregelten Übernahme der einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung in das Gewerbesteuerrecht ergeben, die jedoch bei der Gewerbesteuer nach Auffassung des Gesetzgebers unerwünscht sind. Dadurch, dass § 7 Satz 1 GewStG für die Ermittlung des gewerblichen Gewinns als Grundlage des Gewerbeertrags auf die Ergebnisrechnung nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) und dem Körperschaftsteuergesetz verweist, bleiben Gewinnanteile (Dividenden) und ähnliche Bezüge aus Kapitalanteilen auch bei der Gewerbesteuer zunächst außer Ansatz, soweit sie bei der Einkommensteuer nach § 3 Nr. 40 EStG oder bei der Körperschaftsteuer nach § 8b KStG steuerfrei sind.
- 20** Zur Zeit des körperschaftsteuerrechtlichen Systemwechsels enthielt das Gewerbesteuerrecht mit den Kürzungsvorschriften des § 9 Nr. 2a und 7 GewStG bereits Regelungen darüber, inwieweit eine gewerbsteuerliche Doppelbelastung von Gewinnanteilen vermieden werden sollte. Eine doppelte Belastung mit Gewerbesteuer wurde nur bei sogenannten Schachtelbeteiligungen von mindestens 10 % durch entsprechende Kürzung des Gewinns und der Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) ausgeschlossen --wobei für Beteiligungen an Auslandsgesellschaften noch weitere Voraussetzungen erfüllt sein mussten, § 9 Nr. 7 GewStG--, nicht dagegen bei sogenannten Streubesitzbeteiligungen von weniger als 10 %.
- 21** Mit der durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz eingefügten Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG neutralisierte der Gesetzgeber für die Gewerbesteuer die in § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG eingeführten teilweisen oder vollständigen Steuerfreistellungen von der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer. Zu diesem Zweck ordnete er in § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG an, dass die nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b Abs. 1 KStG über § 7 Satz 1 GewStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) und ähnlichen Bezüge aus Kapitalanteilen dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet werden. Die Hinzurechnung erfolgte aber nur, soweit nicht die Voraussetzungen des Schachtelprivilegs nach § 9 Nr. 2a und 7 GewStG erfüllt waren, damit nur bei Streubesitzbeteiligungen von weniger als 10 %. Im Ergebnis wurde eine gewerbsteuerliche Doppelbelastung daher lediglich bei Schachtelbeteiligungen von mindestens 10 % vermieden. Bei Erträgen aus bloßen Streubesitzbeteiligungen blieb die gewerbsteuerliche Doppelbelastung entsprechend der bisherigen Rechtslage erhalten.
- 22** 2. § 8 Nr. 5 GewStG wurde durch Art. 4 Nr. 3 UntStFG in das Gewerbesteuergesetz eingefügt. Der zeitliche Anwendungsbereich dieser Neuregelung folgt aus dem durch Art. 4 Nr. 5 UntStFG eingefügten § 36 Abs. 4 GewStG.
- 23** Das Gesetzgebungsverfahren zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz beruht auf einem Gesetzentwurf der Bundesregierung (BTDrucks 14/6882), der dem Bundesrat am 17.08.2001 zugeleitet und am 10.09.2001 beim Deutschen Bundestag eingebracht wurde. Er sah keine Regelung zu der Frage vor, wie nach § 8b KStG steuerfreie Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne gewerbesteuerrechtlich behandelt werden sollten. Der Bundesrat griff diese bereits zuvor diskutierte Frage in einer Stellungnahme vom 27.09.2001 mit dem Vorschlag auf, die körperschaftsteuerfreien Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne in voller Höhe der Gewerbesteuer zu unterwerfen (vgl. BTDrucks 14/7084, S. 4 f.).
- 24** Die Bundesregierung stimmte dem nicht zu (vgl. BTDrucks 14/7084, S. 8). Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestages vom 07.11.2001 (BTDrucks 14/7343) enthielt dazu keinen Vorschlag; die Forderung des Bundesrates nach einer "Gewerbsteuerpflicht der Gewinne von Kapitalgesellschaften aus (Streubesitz-)Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft" wird lediglich im Bericht erwähnt (vgl. BTDrucks 14/7344, S. 2). Auf der Grundlage der Beschlussempfehlung und des Berichts des Finanzausschusses stimmte der Bundestag dem Entwurf des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes am 09.09.2001 zu (vgl. BRDrucks 893/01).
- 25** Der Bundesrat rief daraufhin am 30.11.2001 den Vermittlungsausschuss an (vgl. BRDrucks 893/01 und BTDrucks 14/7742). Die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses vom 11.12.2001 enthielt den Entwurf des § 8 Nr. 5 GewStG in der später Gesetz gewordenen Fassung und sah eine erstmalige Anwendung für den Erhebungszeitraum 2001 vor (vgl. BTDrucks 14/7780, S. 5; s.a. Rödder/Schumacher, Deutsches Steuerrecht 2002, 105, 108 f.). Der Bundestag stimmte am 14.12.2001 der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zu. Am 20.12.2001 stimmte der Bundesrat zu (BRDrucks 1061/01).

- 26** Am 24.12.2001 wurde das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001 im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl I 2001, 3858).
- 27** II. Einfachgesetzliche Rechtslage
- 28** Ausgehend von der im Streitjahr geltenden einfachgesetzlichen Rechtslage ist die Revision des FA begründet. Danach waren die der Klägerin zugeflossenen Dividenden aus den ausländischen Streubesitzanteilen ebenso wie die Ausschüttungen der Investmentfonds --soweit diese auf Ausschüttungen aus ausländischen Streubesitzanteilen beruhen-- im Streitjahr in voller Höhe gewerbsteuerpflichtig.
- 29** 1. Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist nach § 6 GewStG der Gewerbeertrag. Gewerbeertrag ist nach § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.
- 30** a) Bei der körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung waren vor der Ausübung des Blockwahlrechts die von der Klägerin aus den ausländischen Streubesitzbeteiligungen im Streitjahr bezogenen Dividenden als Bezüge im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG auf der Ebene der körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung nach § 8b Abs. 1 KStG vollständig außer Ansatz zu lassen.
- 31** Der mit dem Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 eingeleitete Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren vollzog sich für Dividenden aus ausländischen Beteiligungen ebenso wie für Vorabausschüttungen aus inländischen Beteiligungen --und abweichend zu "normalen", das heißt auf Gewinnverteilungsbeschlüssen für bereits abgelaufene Geschäftsjahre beruhenden, offenen Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften-- bereits im Veranlagungszeitraum 2001.
- 32** Nach der Anwendungsbestimmung des § 34 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG i.d.F. des StSenkG ist § 8b KStG i.d.F. jenes Gesetzes erstmals anzuwenden für Bezüge, auf die bei der ausschüttenden Körperschaft das Körperschaftsteuergesetz i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.07.2000 (BGBl I 2000, 1034, BStBl I 2000, 1192) nicht mehr anzuwenden ist. Bei offenen Gewinnausschüttungen von inländischen Gesellschaften ist § 8b Abs. 1 KStG i.d.F. des StSenkG daher erstmals bei Abfließen der Ausschüttung im Jahr 2002 anzuwenden (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 28.04.2003, BStBl I 2003, 292, Rz 61).
- 33** Anders liegt der Fall bei Gewinnausschüttungen ausländischer Beteiligungsgesellschaften. Da die Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG i.d.F. des StSenkG im Grundsatz einen Wegfall der Geltung des "alten" Körperschaftsteuerrechts für die Besteuerung der ausschüttenden Gesellschaft voraussetzt, für ausländische Beteiligungsgesellschaften aber der körperschaftsteuerrechtliche Systemwechsel nicht zum Tragen kommt, enthält die Anwendungsbestimmung in § 34 Abs. 6d KStG i.d.F. dieses Gesetzes für diese Form der Beteiligung keine besondere Bestimmung. Für die erstmalige Anwendung ist vielmehr § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. dieses Gesetzes maßgeblich, der eine erstmalige Anwendung für den Veranlagungszeitraum 2001 anordnet (Senatsurteil vom 06.03.2013 - I R 14/07, BFHE 241, 185, BStBl II 2015, 349; Senatsbeschluss vom 23.11.2021 - I R 5/18, BFHE 275, 219).
- 34** b) Auf Ebene der Gewerbesteuer folgt daraus, dass es sich bei Dividendeneinnahmen aus Auslandsbeteiligungen bereits im Erhebungszeitraum 2001 um "nach § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz bleibende(n) Gewinnanteile (Dividenden)" handelt, die nach § 8 Nr. 5 GewStG der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage wieder hinzuzurechnen sind. Da für Streubesitzbeteiligungen die gewerbsteuerrechtlichen Kürzungsvorschriften des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG nicht zur Anwendung kommen, verbleibt es mithin für den Streitfall dabei, dass infolge der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG die Dividenden der ausländischen Beteiligungsgesellschaften in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterliegen.
- 35** c) Die Ausübung des Blockwahlrechts durch die Klägerin nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG n.F. im Jahr 2004 hat zur Folge gehabt, dass die Dividendenbezüge der Klägerin im Streitjahr rückwirkend nicht mehr in voller Höhe, sondern nur zu 20 % nach § 8b Abs. 1 KStG von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer auszunehmen --und dementsprechend nach § 8 Nr. 5 GewStG für die Ermittlung des Gewerbeertrags wieder hinzuzurechnen-- sind.
- 36** Ursprünglich galten die Vorschriften über die Steuerfreiheit von Beteiligungserträgen nach § 8b Abs. 1 bis 6 KStG i.d.F. des StSenkG einschränkungslos auch für Versicherungsunternehmen; Ausnahmeregelungen waren in § 8b

Abs. 7 KStG i.d.F. dieses Gesetzes lediglich für Unternehmen der Kredit- oder Finanzwirtschaft vorgesehen. Mit dem Korb II-Gesetz vom 22.12.2003 wurde in § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG i.d.F. des § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 1 KStG n.F. eine grundsätzliche Ausnahme von den Regeln des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG auch für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen angeordnet, die von diesen Unternehmen aufgrund des in § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG n.F. vorgesehenen Blockwahlrechts fakultativ für 80 % der Beteiligungserträge rückwirkend schon ab dem Veranlagungszeitraum 2001 zur Anwendung gebracht werden konnte. Hintergrund der Regelung war in erster Linie die Börsenbaisse der Jahre 2002 und 2003, die dazu geführt hatte, dass die notwendig gewordenen Teilwertabschreibungen auf den umfangreichen Beteiligungsbesitz dieser Branche wegen der Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG ansonsten nicht hätten gewinn- und steuermindernd nutzbar gemacht werden können (vgl. näher Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 610 ff.).

- 37** d) Das vorstehend zu den Dividenden aus den Direktbeteiligungen der Klägerin Ausgeführte gilt entsprechend für die der Klägerin im Streitjahr zugeflossenen Ausschüttungen der inländischen Investmentfonds, soweit diese Fondsausschüttungen auf Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften an die Fonds beruhen.
- 38** aa) Gemäß § 40 Abs. 2 des bis einschließlich 2003 für die Besteuerung der Erträge inländischer Investmentfonds maßgeblichen Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KAGG) sind § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 1 KStG unter anderem auf ausgeschüttete inländische und ausländische Einnahmen des Wertpapier-Sondervermögens im Sinne des § 38b Abs. 5 KAGG anzuwenden. Die nicht zur Ausschüttung oder Kostendeckung verwendeten Einnahmen und Gewinne gelten nach § 39 Abs. 1 Satz 2 KAGG mit Ablauf des Geschäftsjahrs, in dem sie vereinnahmt worden sind, als zugeflossen. Zu den Einnahmen des Wertpapier-Sondervermögens im Sinne des § 38b Abs. 5 KAGG gehören insbesondere Dividenden von inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften (Senatsurteile vom 03.03.2010 - I R 109/08, BFHE 229, 351; vom 11.08.2021 - I R 38/19, BFH/NV 2022, 334).
- 39** bb) Ist der Anteilsscheininhaber eine Kapitalgesellschaft, folgt aus dem in § 40 Abs. 2 KAGG enthaltenen Verweis auf § 8b Abs. 1 KStG, dass vom Wertpapier-Sondervermögen bezogene Dividenden, die in den Einnahmen im Sinne des § 38b Abs. 5 KAGG enthalten sind, bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft außer Ansatz bleiben.
- 40** Nach der Rechtsprechung des Senats sind solche Bezüge nach § 8 Nr. 5 GewStG zur Ermittlung des Gewerbeertrags dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen. Denn die Erträge aus Anteilsscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen zählen zu den Bezügen und erhaltenen Leistungen aus Anteilen an einer Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, die nach § 8 Nr. 5 GewStG Gewinnanteilen gleichgestellt sind. Das folgt daraus, dass das Wertpapier-Sondervermögen nach § 38 Abs. 1 Satz 1 KAGG als Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG gilt; es ist daher steuerrechtlich als Vermögensmasse anzusehen, an der die Anteilsscheininhaber beteiligt sind. Dem steht nicht entgegen, dass die Anteilsscheine an dem Wertpapier-Sondervermögen zivilrechtlich keine Anteile an einer Vermögensmasse vermitteln, sondern lediglich Miteigentum beziehungsweise Mitgläubigerschaft an den Finanzinstrumenten des Sondervermögens verbriefen (Senatsurteil vom 03.03.2010 - I R 109/08, BFHE 229, 351; zur Zweckvermögenseigenschaft ausländischer Fonds vgl. Senatsurteil vom 11.10.2023 - I R 23/23 (I R 33/17), BFH/NV 2024, 462).
- 41** cc) Zur zeitlichen Zuordnung der steuerfreien Fondsausschüttungen trifft das Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften für betriebliche Anleger keine spezielle Regelung; die zeitliche Erfassung von Fondsausschüttungen auf bilanzierte Anteilsscheine richtet sich daher nach den allgemeinen steuerbilanziellen Grundsätzen (Senatsurteil vom 18.05.1994 - I R 59/93, BFHE 175, 400, BStBl II 1995, 54; Lübbühren in Brinkhaus/Scherer, KAGG/AuslInvestmG, § 39 KAGG Rz 29). Insoweit sind zum Bilanzstichtag bereits zivilrechtlich --auf der Grundlage der Vertragsbedingungen der Fonds-- entstandene Ausschüttungsansprüche beim bilanzierenden Fondsanleger zu aktivieren (Senatsurteile vom 18.05.1994 - I R 59/93, BFHE 175, 400, BStBl II 1995, 54; vom 11.08.2021 - I R 38/19, BFH/NV 2022, 334). Danach hatte die ihren Gewinn gemäß § 8 Abs. 1 KStG, § 4 Abs. 1 EStG ermittelnde Klägerin die unterjährig im Jahr 2001 erhaltenen Fondsausschüttungen im Erhebungszeitraum 2001 zu erfassen.
- 42** dd) Ist der Anteilsscheininhaber --wie vorliegend-- eine Körperschaft, die das Lebens- oder Krankenversicherungsgeschäft betreibt und das Blockwahlrecht nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG n.F. ausgeübt hat, folgt aus dem in § 40 Abs. 2 KAGG enthaltenen Verweis auf § 8b Abs. 1 KStG, dass vom Wertpapier-Sondervermögen bezogene Dividenden, die in den Einnahmen im Sinne des § 38b Abs. 5 KAGG enthalten sind, bei der Ermittlung des Einkommens des Versicherungsunternehmens im Jahr 2001 nach Maßgabe von § 8b Abs. 8

Satz 1 KStG i.d.F. des § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG n.F. zu erfassen sind. Soweit die Ausschüttungen der Fonds auf Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften an die Fonds beruhen, bleiben diese bei der Einkommensermittlung der Anteilsscheininhaber folglich zu 20 % unberücksichtigt. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags werden diese 20 % jedoch gemäß § 8 Nr. 5 GewStG wieder hinzugerechnet.

43 III. Unionsrechtliche Beurteilung

44 Die zur verfassungsrechtlichen Prüfung stehende Regelung des § 36 Abs. 4 i.V.m. § 8 Nr. 5 GewStG verstößt nicht gegen Unionsrecht. Aus dem auf das Vorabentscheidungsersuchen des Senats in dieser Sache ergangenen EuGH-Urteil H Lebensversicherung vom 22.06.2023 - C-258/22, EU:C:2023:506 (HFR 2023, 826) folgt, dass die faktisch zeitlich unterschiedliche Inkraftsetzung des § 8b Abs. 1 KStG i.V.m. § 8 Nr. 5 GewStG für "normale" Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften einerseits --erst ab 2002-- und für Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften andererseits --bereits ab 2001-- (oben B.II.1.a) mit der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist. Maßgeblich hierfür ist, dass im Ergebnis sowohl die im Jahr 2001 zugeflossenen "normalen" Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften aus Streubesitzanteilen als auch die im Jahr 2001 zugeflossenen Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften aus Streubesitzanteilen bei Körperschaftsteuersubjekten als Anteilseignern in vollem Umfang gewerbesteuerpflichtig gewesen sind.

45 IV. Verfassungsrechtliche Beurteilung

46 § 36 Abs. 4 GewStG verstößt nach Auffassung des vorlegenden Senats nach den Maßstäben des BVerfG-Beschlusses vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07 (BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932) auch insoweit gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes aus Art. 20 Abs. 3 GG, als er § 8 Nr. 5 GewStG auf Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften für anwendbar erklärt, die von der ausschüttenden Gesellschaft vor dem 12.12.2001 verbindlich beschlossen wurden und die direkt oder mittelbar über ein inländisches Wertpapier-Sondervermögen mit weniger als 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligten Körperschaft vor diesem Zeitpunkt zugeflossen sind.

47 1. Die Regelung des § 36 Abs. 4 GewStG, nach der die Hinzurechnung von Dividenden und gleichgestellten Leistungen zum Gewerbeertrag gemäß § 8 Nr. 5 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2001 anzuwenden ist, führt zu einer sogenannten unechten Rückwirkung (BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932).

48 a) Eine unechte Rückwirkung liegt im Bereich des Steuerrechts vor, wenn eine Norm zwar nicht --wie bei der echten Rückwirkung-- eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert, jedoch auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt und damit zugleich die betroffene Rechtsposition entwertet, so wenn belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung", z.B. BVerfG-Beschluss vom 07.07.2010 - 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76). Für den Bereich des Gewerbesteuerrechts bedeutet dies, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Erhebungszeitraum der Kategorie der unechten Rückwirkung zuzuordnen ist (BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303).

49 b) Der durch das am 24.12.2001 verkündete Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001 neu eingefügte § 8 Nr. 5 GewStG bestimmt, dass dem Gewinn aus Gewerbebetrieb die nach dem Einkommensteuergesetz oder Körperschaftsteuergesetz außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) und die diesen gleichgestellten Bezüge und erhaltenen Leistungen aus Streubesitzbeteiligungen wieder hinzugerechnet werden. Damit hat der Gesetzgeber die Auswirkung des im Zuge des Systemwechsels im Körperschaftsteuerrecht durch das Steuersenkungsgesetz neu gefassten § 8b KStG auf die Gewinnermittlung im Gewerbesteuerrecht korrigiert. Die neue Vorschrift sah bei Anteilen an Kapitalgesellschaften zunächst eine vollständige Freistellung für Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne von der Körperschaftsteuer vor; dies umfasste auch Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne aus Anteilen an ausländischen Gesellschaften (vgl. Senatsurteil vom 06.03.2013 - I R 14/07, BFHE 241, 185, BStBl II 2015, 349). Die Befreiungsvorschrift des § 8b KStG führte über die Verknüpfungsnorm in § 7 Satz 1 GewStG --vorbehaltlich einer im Gesetz zunächst nicht enthaltenen Hinzurechnung nach § 8 GewStG-- im Vergleich zur früheren Rechtslage zu einer entsprechenden Verringerung des Gewerbeertrags. Durch die Einfügung von § 8 Nr. 5 GewStG wurde der Gewerbeertrag in gleichem Umfang wieder erhöht, ohne dass für Dividenden aus Streubesitzbeteiligungen eine Kürzung nach § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG in Betracht kam.

50 2. Die unechte Rückwirkung ist im Steuerrecht nicht grundsätzlich unzulässig. Allerdings können sich aus dem

Grundsatz des Vertrauensschutzes und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip Grenzen der Zulässigkeit ergeben. Der Gesetzgeber muss, soweit er für künftige Rechtsfolgen an bereits ins Werk gesetzte Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 25.03.2021 - 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177). Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss gewahrt sein. Eine unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes daher nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (BVerfG-Beschluss vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14, BVerfGE 165, 103).

- 51** 3. Die sonach durchzuführende Gesamtabwägung führt zu dem Ergebnis, dass § 36 Abs. 4 GewStG mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes auch insoweit unvereinbar ist, als er § 8 Nr. 5 GewStG auf Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften im Erhebungszeitraum 2001 für anwendbar erklärt, die von der ausschüttenden Gesellschaft vor dem 12.12.2001 verbindlich beschlossen wurden und die direkt oder mittelbar über ein inländisches Wertpapier-Sondervermögen mit weniger als 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligten Körperschaft vor diesem Zeitpunkt zugeflossen sind.
- 52** a) Das BVerfG hat in dem Beschluss vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07 (BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932) zum Verstoß des § 36 Abs. 4 GewStG gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes im Hinblick auf Dividendenvorabausschüttungen ausgeführt (Rz 70 f. und Rz 72 ff.):
- 53** " a) Der Vorschlag des Vermittlungsausschusses vom 11. Dezember 2001 zur Einfügung des § 8 Nr. 5 in das Gewerbesteuergesetz, erst recht aber der Beschluss des Deutschen Bundestages hierzu vom 14. Dezember 2001 haben zwar das Vertrauen in den zukünftigen Bestand der bisherigen Rechtslage zur gewerbesteuerlichen Freistellung von Erträgen im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG aus Streubesitzbeteiligungen zerstört. Berechtigtes Vertrauen in den Bestand der Steuerrechtslage für den davor liegenden Zeitraum wird durch diese Vorgänge im Gesetzgebungsverfahren allerdings nicht beseitigt. Dies gilt auch dann, wenn es sich dabei um zurückliegende Zeiten innerhalb des laufenden Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums handelt. Denn die Behandlung steuerlich relevanter Vorgänge als bis zum Ende des Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums noch nicht abgeschlossene Sachverhalte bedeutet lediglich, dass Gesetze, die während, insbesondere gegen Ende eines Veranlagungszeitraums mit Wirkung für den gesamten Zeitraum erlassen werden, nach den für ein Gesetz mit unechter Rückwirkung anzuwendenden verfassungsrechtlichen Maßstäben beurteilt werden. Daraus folgt aber nicht, dass vor dem Gesetzeserlass getätigte Dispositionen des Steuerschuldners deshalb keinen Vertrauensschutz genießen. Hier ist eine Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage nur hinzunehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist (vgl. BVerfGE 127, 1 <20>).
- 54** Vertrauen erwächst in den von der Vorlage des Finanzgerichts angesprochenen Fällen der Vorabausschüttung nicht in erster Linie durch in besonderer Weise schützenswerte Dispositionen des gewerbesteuerpflichtigen, mit weniger als 10 % beteiligten Minderheitsgesellschafters, sondern im Wesentlichen aus der Gewährleistungsfunktion des geltenden Rechts (...). Um Vertrauensschutz gegen rückwirkende Gesetzesänderungen auslösen zu können, bedarf ein Geschäftsvorgang eines erkenn- und belegbaren gesteigerten Grades der Abgeschlossenheit. Diese liegt nicht allein in dem Gesellschafterbeschluss über die Vorabausschüttung. Da er keinen besonderen Formbindungen unterliegt und deshalb weder hinsichtlich seines Inhalts noch hinsichtlich des Beschlusszeitpunktes ohne Weiteres objektiv gesichert ist, vermittelt er allein hier noch keine Rechtsbeständigkeit gegenüber einer Gesetzesänderung. Erst der in Umsetzung des Gesellschafterbeschlusses erfolgte Zufluss der Ausschüttung beim Empfänger verschafft dem Sachverhalt einen gesteigerten Grad an Abgeschlossenheit, der Schutz gegen eine rückwirkende Änderung der Rechtslage bietet (vgl. BVerfGE 127, 31 <59>). Die Anknüpfung an den Zufluss der Ausschüttung gewährleistet zudem eine einheitliche Handhabung solcher Rückwirkungsfälle unabhängig von der Geltung des Zu- und Abflussprinzips (vgl. § 4 Abs. 3, § 11 EStG), das heißt unabhängig von der Methode der Einkünfteermittlung und insbesondere auch unabhängig von einer etwaigen im Fall der Bilanzierung erfolgenden Aktivierung des Anspruchs auf die Vorabausschüttung schon im Zeitpunkt der Beschlussfassung der ausschüttenden Gesellschaft.
- 55** b) Besondere Gründe, welche die nachträgliche Belastung vor dem 12. Dezember 2001 beschlossener und ausgezahlter Vorabausschüttungen mit einer höheren Gewerbesteuer rechtfertigen könnten, sind nicht erkennbar.

- 56** Die allgemeinen Ziele der Umgestaltung des Steuerrechts und der Erhöhung des Steueraufkommens rechtfertigen die rückwirkende Steuerbelastung nicht (vgl. BVerfGE 127, 1 <26>; 127, 31 <59>).
- 57** Ein spürbarer Ankündigungs- oder Mitnahmeeffekt mit Blick auf die drohende Erhöhung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer, der durch die Rückwirkung verhindert werden sollte, ist - zumal für die Zeit bis zum 11. Dezember 2001 - nicht erkennbar. Eine rein steuerlich motivierte Vorabausschüttung zu Gunsten einer mit weniger als 10 % beteiligten Minderheitsgesellschafterin erscheint zudem generell eher ungewöhnlich. Es ist ferner nicht unüblich, dass Vorabausschüttungen kurz vor Jahresende beschlossen und durchgeführt werden. Auch das vorliegende Finanzgericht hat im konkreten Fall festgestellt, dass bei der Körperschaft, an der die Klägerin des Ausgangsverfahrens beteiligt war, in den Vorjahren regelmäßig Vorabausschüttungen erfolgt waren.
- 58** Der im Jahr 2001 vollzogene Systemwechsel im Körperschaftsteuerrecht (...) bietet ebenfalls keinen Rechtfertigungsgrund für das rückwirkende Inkraftsetzen des § 8 Nr. 5 GewStG. Insbesondere war die sich vor Einfügung des § 8 Nr. 5 GewStG ergebende Rechtslage nicht systemwidrig. Die unmittelbare Auswirkung der körperschaftsteuerlichen Freistellung von Beteiligungserträgen und Veräußerungsgewinnen nach § 8b KStG auf das Gewerbesteuerrecht war und ist eine systemgerechte Folge aus der Übernahme der einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlungsregelungen in das Gewerbesteuerrecht (§ 7 Satz 1 GewStG). Um dies zu ändern, bedurfte es einer ausdrücklichen Korrektur durch den Gesetzgeber, wie sie durch den neuen § 8 Nr. 5 GewStG für Erträge aus Streubesitzbeteiligungen dann auch erfolgt ist. Die zwischenzeitlich im Jahr 2001 geltende Rechtslage war damit keineswegs offensichtlich so ungerecht oder auch nur im Hinblick auf das Gewerbesteuerrecht so systemwidrig, dass eine rückwirkende Änderung durch den Gesetzgeber als unabweisbar hätte erscheinen müssen. Die Bundesregierung hat in ihrer Gegenäußerung auf den Vorschlag des Bundesrates vom 27. September 2001, die Hinzurechnung von Bezügen und Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG und von Bezügen und Gewinnen nach § 8b KStG zum Gewerbeertrag ausdrücklich zu regeln (vgl. BTDrucks 14/7084, S. 4 f.), ihre Ablehnung damit begründet, dass die Umsetzung des Vorschlags die Wiedereinführung der mit dem Steuersenkungsgesetz gerade abgeschafften Doppelbelastung von Streubesitz mit Gewerbesteuer bedeuten würde (vgl. BTDrucks 14/7084, S. 8). Die neue Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG war daher keine überfällige Fehlerkorrektur, mit der Steuerpflichtige ohne Weiteres hätten rechnen müssen, sondern eine bewusst die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer abweichend von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer gestaltende Entscheidung des Gesetzgebers.
- 59** Liegen keine Gründe vor, welche die Rückwirkung der Regelung für bis einschließlich 11. Dezember 2001 erfolgte Vorabausschüttungen rechtfertigen könnten, erübrigt sich die Prüfung, ob eine darauf gestützte Rückwirkungsanordnung verhältnismäßig wäre. Eine Interessenabwägung kommt nicht in Betracht, wenn verfassungsrechtlich bereits kein für die Rückwirkung sprechendes öffentliches Interesse anzuerkennen ist."
- 60** b) Diese Erwägungen des BVerfG zu Vorabausschüttungen lassen sich im Ergebnis auf die im Streitfall in Rede stehenden ("normalen") Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften, die ebenfalls bereits im Jahr 2001 dem neuen Körperschaftsteuersystem unterlagen, übertragen.
- 61** aa) In nicht geringerem Maße als bei einer Vorabausschüttung verschaffen ein Beschluss über die offene Ausschüttung des im abgelaufenen Geschäftsjahr einer (auch ausländischen) Kapitalgesellschaft entstandenen Gewinns und der Zufluss des Ausschüttungsbetrags bei dem Gesellschafter dem Sachverhalt einen gesteigerten Grad an Abgeschlossenheit, der Schutz gegen eine rückwirkende Änderung der Rechtslage bietet. Derartige offene Gewinnverteilungsbeschlüsse erfolgen periodisch in zeitlichem Zusammenhang mit dem Ablauf des jeweiligen Geschäftsjahrs der Kapitalgesellschaft und begründen noch weniger als die flexibleren Vorabausschüttungsbeschlüsse die Gefahr von Ankündigungs- oder Mitnahmeeffekten, die eine rückwirkende Steuerbelastung rechtfertigen könnten.
- 62** bb) Der Umstand, dass "normale" Gewinnausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften aus Streubesitzanteilen, die den Gesellschaftern im Jahr 2001 zugeflossen sind, noch entsprechend der "alten" Rechtslage gewerbesteuerpflichtig waren, schmälert den Vertrauensschutz hinsichtlich der Gewerbesteuerfreiheit für im Jahr 2001 bis zur Einfügung des § 8 Nr. 5 GewStG abgeschlossene Ausschüttungen aus ausländischem Anteilsbesitz nicht. Die unterschiedliche Behandlung der in- und ausländischen Ausschüttungen ist nicht systemwidrig, sondern beruht auf der Entscheidung des Gesetzgebers, das neue Körperschaftsteuersystem mit der Steuerfreiheit von Beteiligungserträgen nach Maßgabe von § 8b KStG für normale Gewinnausschüttungen aus inländischem Anteilsbesitz erst für das Jahr 2002 einzuführen, während dieses System hinsichtlich Ausschüttungen aus

ausländischem Anteilsbesitz (ebenso wie für Vorabausschüttungen aus inländischem Anteilsbesitz) bereits für den Veranlagungszeitraum/Erhebungszeitraum 2001 in Kraft gesetzt worden ist (oben B.II.1.a).

- 63** cc) Dass die Klägerin im Jahr 2004 das Blockwahlrecht ausgeübt hat, beeinträchtigt den Vertrauensschutz nach der Überzeugung des vorlegenden Senats nicht. Die Klägerin durfte nach den vorstehenden Maßstäben bis zum 11.12.2001 darauf vertrauen, dass die bis dahin empfangenen Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften vollständig von der Gewerbesteuer befreit sind. Mit der späteren Ausübung des Blockwahlrechts hat die Klägerin aus eigenem Entschluss die Gewerbesteuerfreiheit für das Streitjahr rückwirkend auf 20 % reduziert. Für diese jetzt noch im Raum stehenden 20 % hat sich jedoch an den ursprünglichen Vertrauensschutzerwägungen nichts geändert.
- 64** c) Die zu den Dividenden aus den Direktbeteiligungen der Klägerin an ausländischen Kapitalgesellschaften dargestellten Vertrauensschutzerwägungen können auf die Ausschüttungen der Investmentfonds übertragen werden, soweit diese auf Dividenden aus Beteiligungen der Fonds an ausländischen Kapitalgesellschaften beruhen.
- 65** aa) Die Besteuerung von Investmentfonds und deren Anlegern nach dem Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften und dem diesem nachfolgenden Investmentsteuergesetz vom 15.12.2003 (BGBl I 2003, 2676, BStBl I 2004, 5) beruhte bis zur grundlegenden Neustrukturierung durch das Investmentsteuerreformgesetz vom 19.07.2016 (BGBl I 2016, 1730, BStBl I 2016, 731) auf dem Leitbild des sogenannten eingeschränkten Transparenzprinzips: Die (inländischen) Fonds selbst waren von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit (§ 38 Abs. 1 Satz 2 KAGG), während die Fondserträge beim jeweiligen Anleger der Besteuerung unterworfen wurden (§§ 39 ff. KAGG). Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte der Anleger grundsätzlich so besteuert werden, als habe er die im Rahmen des Fonds angefallenen Erträge selbst erzielt. Das Transparenzprinzip ist allerdings nicht als Grundsatz ausdrücklich normiert, sondern gilt nur insoweit, als es im Einzelfall gesetzlich geregelt ist; eine Durchsetzung als allgemeines teleologisches Leitprinzip über den Gesetzeswortlaut hinaus ist nicht zulässig (Senatsurteile vom 03.03.2010 - I R 109/08, BFHE 229, 351; vom 11.10.2000 - I R 99/96, BFHE 193, 330, BStBl II 2001, 22; Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.10.2019 - XI R 43/18, BFHE 266, 533, BStBl II 2020, 281 [Aktenzeichen des BVerfG: 2 BvL 2/20]; BFH-Urteile vom 04.03.1980 - VIII R 48/76, BFHE 130, 287, BStBl II 1980, 453; vom 07.04.1992 - VIII R 79/88, BFHE 168, 111, BStBl II 1992, 786; Lübbehüsen in Brinkhaus/Scherer, KAGG/AuslInvestmG, vor §§ 37n ff. KAGG Rz 13).
- 66** bb) Im Hinblick auf in Erträgen eines Wertpapier-Sondervermögens enthaltene Dividenden in- oder ausländischer Kapitalgesellschaften ist das Transparenzprinzip durch die in § 40 Abs. 2 KAGG auf Anlegerebene angeordnete Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG und des § 8b Abs. 1 KStG verwirklicht worden (Senatsurteile vom 03.03.2010 - I R 109/08, BFHE 229, 351; vom 11.08.2021 - I R 38/19, BFH/NV 2022, 334; zu verbliebenen Unterschieden im Vergleich zur Besteuerung eines Direktanlegers vgl. Lübbehüsen in Brinkhaus/Scherer, KAGG/AuslInvestmG, § 40 KAGG Rz 59). Wie bei einem Direktanleger waren danach die in den Fondserträgen enthaltenen Dividendenausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften bei Körperschaftsteuersubjekten als Anlegern nach § 8b Abs. 1 KStG von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer auszunehmen und bei der Ermittlung des Gewerbeertrags gemäß § 8 Nr. 5 GewStG wieder hinzuzurechnen.
- 67** Die weitgehende steuerrechtliche Gleichstellung des Fondsanlegers mit dem Direktanleger gebietet aus Sicht des vorlegenden Senats im Hinblick auf die rückwirkende Einfügung des § 8 Nr. 5 GewStG für den Erhebungszeitraum 2001 eine übereinstimmende Beurteilung der Reichweite des Vertrauensschutzgrundsatzes.
- 68** d) Soweit die Beteiligten darüber streiten, ob hinsichtlich der nach den Maßgaben des BVerfG-Beschlusses vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07 (BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932) erforderlichen Abgeschlossenheit des Ausschüttungsvorgangs zum Vertrauensschutzstichtag 11.12.2001 neben dem Ausschüttungsbeschluss auf Fondsebene auch ein Zufluss beim Anleger erforderlich ist oder ein früherer Zeitpunkt in Betracht kommt, hält der vorlegende Senat die erstgenannte (vom FA vertretene) Auffassung für zutreffend.
- 69** aa) Die Frage ist im Streitfall für die Ausschüttung des Y-Fonds vom 12.12.2001 entscheidungserheblich. Nach dem übereinstimmenden Vorbringen der Beteiligten handelte es sich bei der Ausschüttung vom 12.12.2001 um den auf die Anteilsscheine der Klägerin entfallenden Teil der Vollausschüttung des ordentlichen Nettoertrags des Y-Fonds aus dem zum 30.11.2001 endenden Fonds-Geschäftsjahr 2000/2001. Die Ausschüttung ist vor dem 12.12.2001 von der Kapitalanlagegesellschaft des Fonds beschlossen worden und der Klägerin am 12.12.2001 zugeflossen. Zum Teilbetrag von ... DM ist die Ausschüttung auf dem Fonds im Geschäftsjahr 2000/2001 zugeflossene Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften zurückzuführen.

- 70** Die Klägerin hält es im Hinblick auf das Kriterium der Abgeschlossenheit des Ausschüttungsvorgangs für ausreichend, dass zum Stichtag 11.12.2001 die Dividenden der ausländischen Kapitalgesellschaft dem Y-Fonds zugeflossen waren und das Geschäftsjahr 2000/2001 des Fonds abgelaufen war. Das FA verlangt demgegenüber neben einem Ausschüttungsbeschluss des Fonds auch noch den Zufluss der Fonds-Ausschüttung beim Anleger, der hier erst nach dem Stichtag erfolgt ist.
- 71** bb) Jedenfalls nicht ausreichend für das Abgeschlossenheitskriterium wäre der Zufluss der Dividenden in das Sondervermögen des Fonds. Für die Anlegerbesteuerung löst dieser Zufluss keine unmittelbaren Folgen aus. Aus dem Prinzip der eingeschränkten Transparenz ergibt sich nichts Gegenteiliges. Die Transparenz besteht --wie ausgeführt-- nur im Rahmen des positiven Gesetzesrechts (des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften), welches jedoch den Zufluss in das Sondervermögen nicht mit einem Zufluss beim Anteilsscheininhaber gleichsetzt. Auch ist es nicht maßgeblich, ob und inwieweit die Anteilsscheininhaber eines Fonds, je nach der gewählten Vertragskonstruktion, zivilrechtliches Miteigentum beziehungsweise die Mitgläubigerschaft an den Finanzinstrumenten des Sondervermögens haben (hierzu z.B. Senatsurteil vom 03.03.2010 - I R 109/08, BFHE 229, 351). Aus steuerrechtlicher Sicht handelt es sich bei dem Sondervermögen um ein vom Vermögen der Anteilsscheininhaber getrenntes, eigenständiges Steuersubjekt (Zweckvermögen gemäß § 38 Abs. 1 Satz 1 KAGG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG). Das für die Besteuerung nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) maßgebliche wirtschaftliche Eigentum an den Gegenständen des Sondervermögens steht den Anteilsscheininhabern weder im Falle der sogenannten Miteigentumlösung noch im Falle der sogenannten Treuhandlösung zu (Senatsurteil vom 11.10.2023 - I R 23/23 (I R 33/17), BFH/NV 2024, 462).
- 72** Dass der Zeitpunkt des Zuflusses der Dividenden auf Fondsebene nicht maßgeblich sein kann, ergibt sich überdies aus dem Umstand, dass im Falle einer unterjährigen Veräußerung der Anteilsscheine die bis dahin im Fonds aufgelaufenen Dividenden nicht dem Veräußerer, sondern dem Erwerber zugerechnet und bei diesem besteuert werden. Maßgeblich für die persönliche Zurechnung ist, welcher Person die Anteilsscheine im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses des Fonds nach den Grundsätzen des § 39 AO zuzurechnen sind (vgl. Lübbehüsen in Brinkhaus/Scherer, KAGG/AuslInvestmG, § 39 KAGG Rz 25).
- 73** cc) Eine Abgeschlossenheit des Ausschüttungsvorgangs vor dem tatsächlichen Zufluss beim Anteilsscheininhaber lässt sich nach Auffassung des vorlegenden Senats --entgegen der Sichtweise der Klägerin-- nicht auf die Ausschüttungsfiktion des § 39 Abs. 1 Satz 2 KAGG stützen. Nach dieser Bestimmung gelten bei Wertpapier-Sondervermögen die nicht zur Kostendeckung oder Ausschüttung verwendeten Einnahmen und Gewinne im Sinne des § 20 EStG außer in den --hier nicht einschlägigen-- Fällen des § 22 Nr. 5 EStG mit Ablauf des Geschäftsjahrs, in dem sie vereinnahmt worden sind, als zugeflossen. Die Klägerin leitet hieraus ab, der ordentliche Ertrag eines abgelaufenen Geschäftsjahrs --über dessen Ausschüttung naturgemäß jeweils erst nach Ablauf des betreffenden Geschäftsjahrs entschieden werden kann-- gehöre zu den "nicht zur Kostendeckung oder Ausschüttung verwendeten Einnahmen" im Sinne des § 39 Abs. 1 Satz 2 KAGG --und unterfalle demnach der Ausschüttungsfiktion--, weil zum Zeitpunkt des Ablaufs des betreffenden Geschäftsjahrs noch kein diesbezüglicher Ausschüttungsbeschluss gefasst worden sein könne.
- 74** Dem ist nicht zu folgen. Die Ausschüttungsfiktion des § 39 Abs. 1 Satz 2 KAGG unterscheidet zwischen den zur Kostendeckung oder Ausschüttung verwendeten und den nicht für diese Zwecke verwendeten --mithin im Sondervermögen thesaurierten, aber gleichwohl steuerpflichtigen-- Einnahmen und Gewinnen. Die Ausschüttungsfiktion zielt auf die im Sondervermögen thesaurierten Erträge ab (vgl. Lübbehüsen in Brinkhaus/Scherer, KAGG/AuslInvestmG, § 39 KAGG Rz 32) und erstreckt sich nicht auf diejenigen Erträge des Geschäftsjahrs, die Gegenstand der zeitnah nach Ablauf des Geschäftsjahrs beschlossenen Jahresausschüttung des Fonds sind.
- 75** Die Klägerin trägt im Übrigen vor, dass diese Sichtweise der seinerzeitigen tatsächlichen Praxis der Finanzverwaltung entsprochen habe. Auch wenn die Verwaltungspraxis für die Auslegung des Gesetzesrechts nicht maßgeblich ist, kann sie bei der Beurteilung der Reichweite des Vertrauensschutzprinzips von Bedeutung sein.
- 76** V. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage
- 77** Für die Entscheidung des vorlegenden Senats kommt es auf die Anwendbarkeit des § 36 Nr. 4 i.V.m. § 8 Nr. 5 GewStG auf bis zum 11.12.2001 zugeflossene Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften in Streubesitz an.
- 78** Wäre die Vorschrift insoweit verfassungskonform, wäre die Revision des FA im vollen Umfang begründet. Die Klage

gegen den angefochtenen Bescheid, in dem sämtliche der Klägerin im Erhebungszeitraum 2001 direkt oder mittelbar über ein Wertpapier-Sondervermögen zugeflossenen Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften aus Streubesitz, die nach § 8b Abs. 1 KStG die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage gemindert haben, für die Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 8 Nr. 5 GewStG wieder hinzuzugerechnet worden sind, wäre als unbegründet abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 79** Würde § 36 Abs. 4 GewStG hingegen gegen Art. 20 Abs. 3 GG verstoßen, soweit er § 8 Nr. 5 GewStG auf Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften für anwendbar erklärt, die von der ausschüttenden Gesellschaft vor dem 12.12.2001 verbindlich beschlossen wurden und die der direkt oder mittelbar über ein inländisches Wertpapier-Sondervermögen mit weniger als 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligten Körperschaft vor diesem Zeitpunkt zugeflossen sind, wäre die Revision teilweise --ausgenommen die erst nach dem 11.12.2001 zugeflossenen Ausschüttungen der X und die in der Ausschüttung des Y-Fonds enthaltenen Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften-- als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 80** Da Gegenstand der Vorlage die Verfassungsmäßigkeit einer rückwirkenden Gesetzesanordnung ist, ist nicht damit zu rechnen, dass im Falle einer Unvereinbarkeitserklärung das BVerfG gemäß § 35 BVerfGG die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordnen könnte. Vielmehr wäre im Falle einer Unvereinbarkeit mit der Verfassung davon auszugehen, dass das BVerfG entsprechend der Vorgehensweise in dem Beschluss vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07 (BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932) § 36 Abs. 4 GewStG im Umfang des Verfassungsverstoßes für nichtig erklärt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de