
Datum: 13.09.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2933/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0913.2K2933.15.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 77/17

Tenor:

Unter Änderung des Freistellungsbescheides vom 22. Januar 2015 und Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30. September 2015 wird der Beklagte verpflichtet, für die am ... 2014 ausgeschüttete Dividende der A AG eine weitere Kapitalertragsteuererstattung i.H.v. ... € und damit in Höhe von insgesamt ... € zu gewähren.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruches der Klägerin abwenden, soweit die Klägerin nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Der Streitwert wird auf ... € festgesetzt.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Klägerin ein Anspruch auf Erstattung von Kapitalertragsteuer zusteht. Dabei ist insbesondere problematisch, wie es sich auswirkt, dass sie die Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft über eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts hält.

1

2

3

Die 2009 gegründete Klägerin ist eine Genossenschaft niederländischen Rechts mit Sitz in Q.	
...	4
Mit privatschriftlichen Verträgen vom ... 2013 wurde das Konsortium A als Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) gegründet. Die Klägerin legte als Gründungsgesellschafterin ihre sämtlichen Aktien an der A AG sowie Bargeld in diese vermögensverwaltende Personengesellschaft ein und erhielt Gesellschafterrechte i.H.v. 33,605 %. Ungeachtet einiger Schwankungen der Beteiligungsquote war die Klägerin seither stets zu mindestens 10 % am Konsortium A beteiligt. Das Konsortium hält seit der Gründung 100 % der Anteile an der A AG. Neben der Klägerin ist an dem Konsortium eine vermögensverwaltende Personengesellschaft beteiligt, deren Gesellschafter fast ausschließlich natürliche Personen sind.	5
Am ... 2014 wurde durch die Hauptversammlung der A AG die Gewinnausschüttung des Jahresergebnisses 2012/2013 beschlossen. Am 2014 wurde durch die A AG eine Gewinnausschüttung an das Konsortium A i.H.v. ... € vorgenommen, welche i.H.v. ... € (= 33,605 %) der Klägerin zustand. Von dieser Gewinnausschüttung wurden zulasten der Klägerin Kapitalertragsteuer i.H.v. ... € (= 25 % der Ausschüttung, die der Klägerin zustand) und Solidaritätszuschlag i.H.v. ... € (= 5,5 % der Kapitalertragsteuer) einbehalten und an das Finanzamt V abgeführt.	6
Am 12. Juni 2014 (Posteingangsdatum) stellte die Klägerin beim Beklagten einen Antrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer nebst SolZ gemäß § 50d Abs. 1 EStG i.V.m. § 43b EStG bzw. dem DBA-NL in Höhe von ... € + ... € = ... €.	7
Mit Bescheid vom 22. Januar 2015 setzte der Beklagte die zu erstattende Steuer auf ... € Kapitalertragsteuer (= 10 % der Ausschüttung) zuzüglich des gesamten Solidaritätszuschlags i.H.v. ... € fest. Der Bescheid berücksichtigte neben der Gewinnausschüttung der A AG an das Konsortium A i.H.v. ... € noch eine weitere Gewinnausschüttung der A AG an das Konsortium i.H.v. ... €, für die eine Erstattung von Kapitalertragsteuer i.H.v. ... € und Solidaritätszuschlag i.H.v. ... € gewährt wurde. Die steuerliche Behandlung dieser zweiten Gewinnausschüttung ist nicht Gegenstand des Streitfalls.	8
Der hiergegen fristgemäß eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 30. September 2015 als unbegründet zurückgewiesen.	9
Zur Begründung ihrer hiergegen fristgemäß erhobene Klage trägt die Klägerin vor, dass ihr im Hinblick auf die im ... 2014 erfolgte Gewinnausschüttung der A AG eine weitergehende Erstattung von Kapitalertragsteuer gemäß § 50d Abs. 1 EStG i.V.m. § 43b EStG in Höhe von ... € zustehe, mindestens aber eine weitergehende Erstattung von Kapitalertragsteuer gemäß § 50d Abs. 1 EStG i.V.m. Art. 13 Abs. 4 DBA-NL i.H.v. ... €.	10
Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 1 EStG i.V.m. § 43b EStG auf vollständige Erstattung der abgeführten Kapitalertragsteuer seien erfüllt. Insbesondere ihre Beteiligung an der A AG sei eine unmittelbare Beteiligung im Sinne des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG und § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG, da eine über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft gehaltene Beteiligung nach steuerrechtlichem Verständnis dem Unmittelbarkeitserfordernis nicht entgegenstehe.	11
Eine Personengesellschaft sei als solche kein (Ertrag-)Steuersubjekt. Der in der Personengesellschaft erwirtschaftete Gewinn werde unmittelbar und ausschließlich deren	12

Gesellschaftern zugerechnet. Persönlich einkommensteuerpflichtig seien nach dem Transparenzprinzip nur die Mitunternehmer der Personengesellschaft.

Im Gegensatz zu der steuerrechtlichen Sphärentrennung bei Kapitalgesellschaften seien bei Gesamthandsgemeinschaften, zu denen u.a. die GbR zählen würde, die gesamthänderisch gehaltenen Wirtschaftsgüter der Gesamthand nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zuzurechnen, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich sei. Die getrennte Zurechnung im Sinne dieser Vorschrift sei für die Ertragsbesteuerung erforderlich, weil eine Personengesellschaft (= Gesamthand) bei der Ertragsteuer - anders als z.B. bei Umsatz- und Grunderwerbsteuer, die Erwerbsvorgänge der Gesamthandsgemeinschaft als solche besteuern würden - nur insoweit Steuerrechtssubjekt sei, als sie in der gesamthänderischen Verbundenheit ihrer Gesellschafter die Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirkliche, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen seien. 13

Am 2014 habe die A AG eine Gewinnausschüttung an das Konsortium A vorgenommen. Diese Ausschüttung stelle einen ertragsteuerlich relevanten Vorgang dar. Steuerschuldner sei jedoch nicht die Gesamthand als solche, sondern die an der GbR beteiligten Gesellschafter, unter anderem sie, die Klägerin. 14

Für eine Auslegung des Tatbestandsmerkmals der unmittelbaren Beteiligung in dem Sinne, dass Beteiligungen über vermögensverwaltende Personengesellschaften darunterfallen würden, würde auch die durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rs. C-284/09 vom 21. März 2013 (EuGHDivUmsG, BGBl I 2013, Seite 561) erfolgte Neufassung des § 8b Abs. 4 KStG sprechen. 15

Aufgrund der Änderung des § 8b Abs. 4 KStG durch das EuGHDivUmsG werde unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften die Steuerbefreiung von Dividenden gemäß § 8b Abs. 1 KStG verwehrt, wenn die Beteiligungen zu Beginn des Kalenderjahres der Ausschüttung unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen habe. Diese Formulierung beruhe auf einer Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses (vgl. BT-Drucks. 17/12465 vom 26. Februar 2013, Seite 1). Der Vermittlungsausschuss habe die Einführung einer 10 %-Grenze damit begründet, dass sie die Abgrenzungskriterien der Doppelbesteuerungsabkommen und der Mutter-Tochter-Richtlinie berücksichtige (Bericht der Arbeitsgruppe des Vermittlungsausschusses zum Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rs. C-284/09 „Streubesitz“ vom 23. Februar 2013, Seite 4). 16

Bei der Ermittlung der Beteiligungshöhe berücksichtige der neugefasste § 8b Abs. 4 KStG nach Satz 4 auch Beteiligungen über eine Mitunternehmerschaft (Durchgriffsbetrachtung). Regelungstechnisch erfolge dies im Wege einer Fiktion. Nach § 8b Abs. 4 Satz 5 KStG gelte eine dem Mitunternehmer anteilig zugerechnete Beteiligung für die Anwendung dieses Absatzes als unmittelbare Beteiligung. Auf diese Weise gewährleiste der Gesetzgeber, dass im Fall des Dividendenbezugs durch unbeschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaften bei der Ermittlung der erforderlichen Mindestbeteiligungshöhe für eine Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 KStG Beteiligungen an der ausschüttenden Tochtergesellschaft unabhängig davon berücksichtigt würden, ob sie unmittelbar bestehen würden oder mittelbar über eine Mitunternehmerschaft. Vermögensverwaltende Personengesellschaften habe der Gesetzgeber hingegen nicht in den Tatbestand der Fiktion nach § 8b Abs. 4 Satz 5 KStG einzubeziehen brauchen, denn im Fall einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft sei die Beteiligung – wegen der Wirkung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO – ohnehin unmittelbar. 17

Mittels der Änderung des § 8b Abs. 4 KStG durch das EuGHDivUmsG habe der Gesetzgeber gerade den europarechtskonformen Zustand herstellen wollen und dies in der Form zu erreichen gesucht, dass er inländischen Anteilseignern eine 10 %-ige Mindestbeteiligung abverlange, ohne die die Steuerbefreiung für Dividenden nach § 8b Abs. 1 KStG nicht mehr gewährt werde. Vor diesem Hintergrund wäre es nicht zu erklären, wenn er durch dasselbe Änderungsgesetz eine neue Ausländerdiskriminierung dadurch geschaffen hätte, dass bei inländischen Körperschaften die nach § 8b Abs. 4 KStG erforderliche Mindestbeteiligung an der ausschüttenden Körperschaft unter Berücksichtigung derjenigen Beteiligungen berechnet würde, die über vermögensverwaltende Personengesellschaften gehalten würden, während von ausländischen Körperschaften gefordert werde, dass sie die Mindestbeteiligung nach § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG ohne Beteiligungen über vermögensverwaltende Personengesellschaften erfüllen würden. Die Neufassung des § 8b Abs. 4 KStG zeige gerade, dass der Gesetzgeber auch die Vorschrift des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG so verstehe, dass über vermögensverwaltende Personengesellschaften gehaltene Beteiligungen das Tatbestandsmerkmal „unmittelbar“ erfüllen würden.	
Hilfsweise sei eine richtlinienkonforme Auslegung des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG geboten. Diese führe zu dem Ergebnis, dass eine über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft gehaltene Beteiligung im Hinblick auf das tatbestandliche Unmittelbarkeitserfordernis unschädlich sei.	19
Die Mutter-Tochter-Richtlinie enthalte in ihrem Art. 3 Buchst. a Ziffer i nicht den Begriff „unmittelbar“. Der europäische Richtliniengeber habe bei der Schaffung der Mutter-Tochter-Richtlinie im Jahre 1990 auf dieses Tatbestandserfordernis verzichtet und es seither auch nicht nachträglich in den Richtlinien text aufgenommen.	20
Die Mutter-Tochter-Richtlinie bezwecke die Vermeidung der Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats und damit die Erleichterung des Zusammenschlusses von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene (vgl. dritten Erwägungsgrund der Richtlinie und EuGH-Urteile vom 17. Oktober 1996, C-283, 291, 292/94, Denkavit International BV u.a., Rn. 22; vom 24. Juni 2010, Rs. C-338/08, P. Ferrero eC SpA und C-339/08, General Beverage Europe BV, Rn. 23). Dieses Ziel beschränke den Blick nicht auf eine im zivilrechtlichen Sinne „unmittelbare“ Beteiligung der Muttergesellschaft.	21
Hilfsweise sei ihr, der Klägerin, gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. Art. 13 Abs. 4 DBA-NL (1959) ein Freistellungsbescheid mit dem Inhalt zu erteilen, dass die Kapitalertragsteuer um weitere 5 % auf 10 % der Dividende reduziert werde.	22
Denn sie, die Klägerin, sei eine Kapitalgesellschaft mit Wohnsitz im anderen Vertragsstaat Niederlande (im Sinne des Art. 3 Abs. 5 DBA-NL), der im Zeitpunkt der hier betroffenen Gewinnausschüttung mindestens 25 % der stimmberechtigten Anteile an der A AG gehört hätten. Bei der Anwendung von abkommensrechtlichen Schachtelprivilegien seien aus deutscher Sicht über Personengesellschaften gehaltene Anteile in die Berechnung der Beteiligungsquote einzubeziehen.	23
Die Klägerin beantragt,	24
1.) den Beklagten unter Änderung des Freistellungsbescheides vom 22. Januar 2015 und Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30. September 2015 zu verpflichten, für die am ... 2014 ausgeschüttete Dividende der A ... AG eine weitere Kapitalertragsteuererstattung i.H.v. ... € und damit in Höhe von insgesamt ... € zu gewähren;	25

2.) hilfsweise den Beklagten unter Änderung des Freistellungsbescheides vom 22. Januar 2015 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30. September 2015 zu verpflichten, für die am 2014 ausgeschüttete Dividende der A AG eine weitere Kapitalertragsteuererstattung i.H.v. ... € und damit in Höhe von insgesamt ... € zu gewähren;	26
3.) hilfsweise die Revision zuzulassen.	27
Der Beklagte beantragt,	28
die Klage abzuweisen.	29
Der Beklagte trägt vor, dass die Klägerin nicht die Voraussetzungen des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG erfülle.	30
Der eindeutige Wortlaut des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG verlange eine unmittelbare Beteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft. Eine unmittelbare Beteiligung im Sinne des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG liege bei einer Beteiligung unter Zwischenschaltung einer Personengesellschaft nicht vor. Nach deutschem Recht stelle eine Personengesellschaft an eigenes Wirtschafts- und Gewinnerzielungsobjekt dar. Deshalb halte hier die GbR die unmittelbare Beteiligung an der AG.	31
Sinn und Zweck der Mutter-Tochter-Richtlinie sei die Verhinderung einer Mehrfach-belastung von Gewinnausschüttungen innerhalb einer Wertschöpfungskette geschachtelter, in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten ansässiger Kapitalgesellschaften mit Körperschaftsteuern. Dies werde erreicht, indem alle dem ursprünglichen Wertschöpfungsvorgang nachfolgenden Gewinnausschüttungen zwischen Gliedern einer Kette von Kapitalgesellschaften von Körperschaftsteuer freigestellt würden. Eine abschließende Besteuerung erfolge dann lediglich auf Ebene der Einkommensteuer durch den Wohnsitzstaat der natürlichen Person, welche Gesellschafter der letzten Körperschaft in der Kette sei.	32
Im Ergebnis beschränke diese Bestimmung ihrem Sinn entsprechend die Möglichkeit der Freistellung auf Fälle der Hintereinanderschaltung juristischer Personen, da nur solche in der einschlägigen Anlage zur Mutter-Tochter-Richtlinie und zum EStG aufgeführt seien. Regelungstechnisch finde diese Zielsetzung ihren Niederschlag in der Bestimmung, dass die Gesellschaft und die ihr nachgeordneten Gesellschaften auf jeder Stufe die Bedingungen gemäß Art. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie und Art. 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllen müssten (vgl. Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie). Danach müsse die übergeordnete Gesellschaft mindestens zu 10 % an der untergeordneten Gesellschaft beteiligt sein (Art. 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie). Alle Beteiligten müssten eine vom Ansässigkeitsstaat abhängige, in einer Anlage abschließend aufgeführte Rechtsform aufweisen (Art. 2 Abs. 1 Buchst. a Mutter-Tochter-Richtlinie) und in ihrem Ansässigkeitsstaat einer der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden Besteuerung unterfallen (Art. 2 Abs. 1 Buchst. b und c der Mutter-Tochter-Richtlinie).	33
Der deutsche Gesetzgeber habe die Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem § 43b EStG in nationales Steuerrecht überführt. Der Umsetzung des Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie, wonach alle Voraussetzungen einer Freistellung auf allen Stufen von allen beteiligten Gesellschaften erfüllt sein müssten, sei der deutsche Gesetzgeber nachgekommen, indem er bestimme, dass die übergeordnete Gesellschaft zum Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer gemäß § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG nachweislich mindestens zu 10 % unmittelbar am Kapital der ausschüttenden untergeordneten Gesellschaft/Tochtergesellschaft beteiligt sein müsse (§ 43b Abs. 2 Satz 1 EStG).	34

Tochtergesellschaft im Sinne des Absatzes 1 sowie des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG sei jede unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft, die die in der Anl. 2 zum EStG und in Art. 3 Abs. 1 Buchst. b der Mutter-Tochter-Richtlinie bezeichneten Voraussetzungen erfülle (§ 43b Abs. 2 Satz 3 EStG).

Die so gefasste Norm des § 43b EStG berücksichtige die laufende höchstrichterliche Rechtsprechung, wonach eine natürliche oder juristische Person nur dann unmittelbar am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft beteiligt sei, wenn sie zivilrechtlich deren Gesellschafter sei. Dies gelte ungeachtet der Frage, ob es sich um eine gewerbliche, gewerblich geprägte oder um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft handle. Im Ergebnis sei also ein Durchgriff gesperrt, mit dessen Hilfe ansonsten eine Zurechnung von Kapitalgesellschaftsanteilen aus dem Gesamthandsvermögen auf die Gesellschafter der Personengesellschaft erfolgen könnte. Insoweit finde § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO keine Anwendung. 35

Im Rahmen des § 50d Abs. 1 i.V.m. § 43b EStG sei es für die Besteuerung nicht erforderlich, die Anteile von Kapitalgesellschaften, die sich im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft befinden würden, den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen; denn diese Vorschrift sei nur dann anwendbar, wenn die Muttergesellschaft am Nennkapital der Tochter-Kapitalgesellschaft unmittelbar beteiligt sei. 36

Zivilrechtlich besitze eine Personenhandelsgesellschaft (OHG oder KG) als Träger von Rechten und Pflichten eigene Rechtssubjektivität und könne durch eigene Organe handeln. Sie könne daher auch Gesellschafterin einer anderen Personenhandelsgesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft sein. In diesem Fall sei nur die Personenhandelsgesellschaft, nicht deren Gesellschafter Mitglied und damit Gesellschafter der Untergesellschaft (BFH-Beschluss vom 25. Februar 1991 – GrS 7/89, BStBl II 1991, 691, unter C.III.1). Gleiches gelte für die GbR (BGH-Beschluss vom 16. Juli 2001 – II ZB 23/00, BGHZ 148, 291, unter III.2.). Das gelte auch für Beteiligungen an Personengesellschaften, die im ertragsteuerlichen Sinn kein Betriebsvermögen, sondern Privatvermögen hätten. 37

Eine Freistellung erfordere nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 43b EStG neben weiteren Voraussetzungen das Halten eines Mindestanteils von 10 % am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft. Es genüge in diesem Zusammenhang nicht, wenn ein Anteil an einer Personengesellschaft erworben werde, die ihrerseits Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft sei, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob die Personengesellschaft ertragssteuerrechtlich Privatvermögen oder Betriebsvermögen habe. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut, dem Sinn und Zweck der Entstehungsgeschichte der Mutter-Tochter-Richtlinie. 38

Nach dem Wortlaut der Mutter-Tochter-Richtlinie bzw. des § 43b EStG müsse Gegenstand der Freistellung eine Gewinnausschüttung sein, die aus dem Anteil an einer Kapitalgesellschaft erwachse. Bereits dies spreche dagegen, dass es auch genüge, wenn als Quelle einer Gewinnausschüttung der Anteil an einer Personengesellschaft fungiere, die ihrerseits Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft sei. Diese Tatbestandsvoraussetzung finde ihren Niederschlag in § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG. 39

Die Vorschrift knüpfe nicht an ertragsteuerliche, sondern an zivilrechtliche Merkmale an. Die jeweils antragstellende Mutter-Kapitalgesellschaft müsse selbst Gesellschafterin der ausschüttenden Tochter-Kapitalgesellschaft sein. 40

Etwas anderes folge auch nicht aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Diese Regelung gelte nur soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich sei. Im Streitfall sei eine getrennte Zurechnung indes nicht erforderlich. Sowohl die Steuerabzugsverpflichtung nach 41

§§ 43 ff. EStG als auch ein Entlastungsanspruch nach Art. 13 Abs. 1-3 DBA-NL seien gegeben. Der Entlastungsanspruch sei durch Bescheid vom 22. Januar 2015 festgesetzt worden. Das Fehlen einer unmittelbaren Beteiligung führe zur Versagung des Anspruchs nach § 43b EStG und des Schachtelprivilegs nach dem DBA und nicht zu dem Erfordernis anderweitiger Zurechnung.

Eine vermögensverwaltende GbR sei nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen Subjekt der Einkünftequalifikation, -erzielung und -ermittlung. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO betreffe lediglich die Zurechnung von Wirtschaftsgütern bzw. Vermögen, nicht aber die Zurechnung von hiermit generierten Einkünften, so dass die GbR selbst in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit die Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erziele und diese dementsprechend auch ihr selbst im Sinne des § 43b Abs. 1 EStG zufließen würden.

42

Die durch das EuGHDivUmsG eingeführte Neuregelung des § 8b Abs. 4 KStG führe ebenfalls nicht dazu, dass § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG so zu verstehen sei, dass eine Beteiligung über eine Personengesellschaft zu einer unmittelbaren Beteiligung führe. Bei § 8b KStG handele es sich um eine Einkommensermittlungsvorschrift, die den Fall der mittelbaren Beteiligung über eine Mitunternehmerschaft regle. Nach § 8b Abs. 4 Satz 4 KStG gelte § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sinngemäß. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG stelle jedoch eindeutig klar, dass eine Beteiligung über eine Personengesellschaft nur mittelbar sei und lediglich nach § 8b Abs. 4 Satz 5 KStG als unmittelbare Beteiligung fingiert werde. Diese Fiktion gelte ausschließlich für die Anwendung von § 8b Abs. 4 KStG und hierbei auch nur für Mitunternehmerschaften. Durch § 8b Abs. 4 Satz 5 KStG werde die unmittelbare Beteiligung fingiert. Hätte der Gesetzgeber im Rahmen des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG ebenfalls eine mittelbare Beteiligung ausreichen lassen wollen, hätte er dies durch eine Ergänzung des Einkommensteuergesetzes regeln können. Dies gelte insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber bei der Neufassung des § 8b Abs. 4 KStG die Regelung zur Mutter-Tochter-Richtlinie im Blick gehabt habe. Das Fehlen einer entsprechenden Fiktion lasse nur den Schluss zu, dass der Gesetzgeber insoweit eine Beteiligung über eine Mitunternehmerschaft für nicht ausreichend erachtet habe.

43

Dabei handele es sich entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht um eine unzulässige Diskriminierung ausländischer Gesellschaften. Nach Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie stehe die Richtlinie einer einzelstaatlichen Bestimmung zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbrauch nicht entgegen. Aufgrund der hohen Missbrauchsanfälligkeit von zwischengeschalteten Personengesellschaften bei internationalen Sachverhalten sei es zulässig, wenn der Gesetzgeber bei der Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft eine unmittelbare Beteiligung verlange, während er für inländische Körperschaften eine mittelbare Beteiligung genügen lasse.

44

Eine richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts sei nicht erforderlich, weil § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG den Anforderungen der Mutter-Tochter-Richtlinie entspreche.

45

Ein Erstattungsanspruch ergebe sich auch nicht aus der Mutter-Tochter-Richtlinie. Auch wenn die Mutter-Tochter-Richtlinie den Begriff „unmittelbar“ nicht ausdrücklich verwende, folge aus Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie, dass eine mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft nicht ausreiche.

46

Nach dem Wortlaut der Mutter-Tochter-Richtlinie müssten die Anteile am Kapital der Tochtergesellschaft von der Muttergesellschaft selbst gehalten werden. Gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie gelte als Muttergesellschaft wenigstens eine Gesellschaft, die die Bedingungen des Art. 2 erfülle und die einen Anteil von wenigstens 10

47

% am Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates halte, die die gleichen Bedingungen erfülle. Tochtergesellschaft sei gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. b der Mutter-Tochter-Richtlinie die Gesellschaft, an deren Kapital eine andere Gesellschaft den in Buchst. a genannten Anteil halte. Anteile an der AG halte nicht die Klägerin, sondern die GbR, welche ein eigenes Wirtschafts- und Gewinnerzielungsobjekt sei. Mit ihrer Beteiligung an der GbR halte die Klägerin dagegen keine Beteiligung an einer Gesellschaft, die die gleichen Bedingungen im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Buchst. a erfülle.

Der Hilfsantrag sei unbegründet. Art. 13 Abs. 4 DBA-NL verlange für eine Begrenzung des Steuerabzugs auf 10 %, dass die Dividenden von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem der Vertragsstaaten an eine Kapitalgesellschaft mit Ansässigkeit in dem anderen Staat gezahlt würden, der mindestens 25 % der stimmberechtigten Anteile der erstgenannten Gesellschaft gehören. Auch nach dem DBA-NL sei damit eine grenzüberschreitende Zahlung von einer Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft erforderlich. Daran fehle es jedoch im Streitfall, da die Zahlung der AG nicht an die Klägerin, sondern an die GbR erfolgt sei. 48

Entscheidungsgründe 49

Die Klage ist begründet. 50

Der Freistellungsbescheid vom 22. Januar 2015 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 30. September 2015 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Die Klägerin hat einen Anspruch auf die von ihr begehrte Erstattung von Kapitalertragsteuer für das Jahr 2014 in voller Höhe gemäß ihres Hauptantrages, da sie die Voraussetzungen des § 50d Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 43b EStG erfüllt. Insbesondere steht die Beteiligung über eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts dem nicht entgegen. 51

I. Können Einkünfte, die dem Steuerabzug u.a. vom Kapitalertrag unterliegen, nach § 43b EStG oder nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind gemäß § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Kapitalerträge ungeachtet der § 43b EStG sowie des Abkommens anzuwenden. Unberührt bleibt nach 50d Abs. 1 Satz 2 EStG der Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge auf Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer. Die Erstattung erfolgt gemäß § 50d Abs. 1 Satz 3 EStG auf Antrag des Gläubigers der Kapitalerträge. 52

Verfahrensrechtliche Grundlage der Steuererstattung ist der Freistellungsbescheid i. S. des § 155 Abs. 1 Satz 3 AO, in dem über die Höhe des unbesteuert bleibenden Teils der Vergütung - und damit zugleich des Erstattungsanspruchs - entschieden wird (vgl. BFH-Urteil vom 11. Oktober 2000 - I R 34/99, BStBl II 2001, 291). 53

Dieser Freistellungsbescheid ist zu erteilen, wenn die bezeichneten Einkünfte nach einem DBA oder § 43b EStG nicht (bzw. nur nach einem niedrigeren Steuersatz) besteuert werden. 54

II. Im Streitfall sind die Voraussetzungen des § 43b EStG erfüllt. Die Klägerin war im streitigen Zeitraum eine Muttergesellschaft i.S.d. § 43b Abs. 2 EStG. Ihre Gesellschaftsform erfüllt die in Anlage 2 zum EStG, Nr. 1 Buchst. s bezeichneten Voraussetzungen. Sie hatte weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland (§ 43b Abs. 1 EStG). Die Gewinnausschüttungen der im Inland ansässigen A AG, an der sie über das Konsortium A (GbR) beteiligt war, stellen Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar, mit denen 55

die Klägerin gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5a EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Die A AG als Tochtergesellschaft hat die hierauf entfallende Kapitalertragsteuer im Wege des Quellensteuerabzugs gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG einbehalten und abgeführt. Die Klägerin war im Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer nach § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG über das inländische Konsortium A als Gesellschaft bürgerlichen Rechts und 100 %ige Anteilseignerin an der im Inland ansässigen A AG zu mehr als 10 % an der A AG beteiligt. Damit erfüllte die Klägerin die gesetzliche Mindestbeteiligungsquote gemäß § 43b Abs. 2 Sätze 1, 2 EStG i.H.v. 10 %. Die Beteiligung bestand nachweislich ununterbrochen 12 Monate (§ 43b Abs. 2 Satz 4 EStG). Die A AG erfüllt die Voraussetzungen einer Tochtergesellschaft gemäß § 43b Abs. 2 Satz 3 EStG i.V.m. der Anlage 2 zum EStG, Nr. 1 Buchst. f. Schließlich hat die Klägerin beim Beklagten auch den Antrag gestellt, die bei der Gewinnausschüttung einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer zu erstatten (§§ 43b Abs. 1, 50d Abs. 1 Satz 2 EStG).	
III. Entgegen der Auffassung des Beklagten war die Klägerin auch „unmittelbar“ an der A AG i.S.d. § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG beteiligt.	56
Die Beteiligung über das Konsortium A als Gesellschaft bürgerlichen Rechts steht dem nicht entgegen.	57
1. Dies ergibt sich aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Hiernach werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt.	58
a. Als allgemeine Zurechnungsvorschrift gilt § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht nur für die Besteuerung von natürlichen Personen, sondern auch für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften, die an einer anderen Kapitalgesellschaft über eine Gesamthandsgemeinschaft beteiligt sind (vgl. Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 39 AO, Tz. 84).	59
Steuerrechtlich wird die Gesamthandsgemeinschaft dann als Bruchteilsgemeinschaft angesehen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Mai 2004 - IX R 83/00, BStBl II 2004, 898 m.w.N.d. Rspr.). Ist danach der Anteil am Gesellschaftsvermögen steuerrechtlich ebenso ein „eigener“ Anteil wie der Anteil am Gemeinschaftsvermögen, liegt in der Nutzung dieses Anteils am Gesamthandsvermögen die Nutzung eines „eigenen“ Rechts (vgl. BFH-Urteil vom 18. Mai 2004 - IX R 83/00, BStBl II 2004, 898 m.w.N.d. Rspr.).	60
b. Das Konsortium A als Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist eine Gesamthandsgemeinschaft (§ 719 Abs. 1 BGB).	61
c. Die getrennte Zurechnung ist für die Besteuerung erforderlich.	62
aa. Eine Zurechnung des Gesamthandsvermögens zu den einzelnen Beteiligten ist erforderlich, soweit nicht die Gesamthand Steuerschuldner ist (vgl. Schmieszek, in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 39 AO, Rn. 134). Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, bestimmt sich nach den einzelnen Steuergesetzen (vgl. BFH-Urteil vom 4. Oktober 1990 – X R 148/88, BStBl II 1992, 211; Beschluss vom 22. Februar 2001 - II B 39/00, BStBl II 2001, 476). Erforderlich ist die anteilige Zurechnung insbesondere im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. In diesen Rechtsbereichen ist nicht die Gesamthandsgemeinschaft (die Gesellschaft), sondern sind die Gesellschafter Steuersubjekt. Für sie sind die Einkünfte gemäß § 179 Abs. 1 und 2 Satz 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO gesondert festzustellen.	63

- Dabei ist § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO insbesondere auch auf die vermögensverwaltende Personengesellschaft, die z.B. – wie im Streitfall – Anteile an einer Kapitalgesellschaft hält, anzuwenden (vgl. BFH-Urteile vom 27. Juli 2004 - IX R 20/03, BStBl II 2005, 33; vom 6. Oktober 2004 - IX R 68/01, BStBl II 205, 324; vom 2. April 2008 - IX R 18/06, BStBl II 2008, 679). 64
- Die getrennte Zurechnung ist im Sinne dieser Vorschrift für die Besteuerung erforderlich, weil eine vermögensverwaltende Personengesellschaft bei der Ertragsteuer - anders als z.B. bei Umsatz- und Grunderwerbsteuer, die die Erwerbsvorgänge der Gesamthandsgemeinschaft als solcher besteuern - nur insoweit Steuerrechtssubjekt (partielle Steuerrechtsfähigkeit) ist, als sie in der gesamthänderischen Verbundenheit ihrer Gesellschafter die Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind (vgl. BFH-Urteil vom 2. April 2008 - IX R 18/06, BStBl II 2008, 679). Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird auch nicht - wie bei einer mitunternehmerischen Personengesellschaft - durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 1 EStG verdrängt (vgl. BFH-Urteil vom 2. April 2008 – IX R 18/06, BStBl II 2008, 679). 65
- § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ist insbesondere auch bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG anzuwenden, wenn die Anteile von einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gehalten werden. Folglich sind die Anteilsrechte für Zwecke der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen den Gesellschaftern anteilig, d.h. so zuzurechnen, als ob sie an den Anteilsrechten zu Bruchteilen berechtigt wären (vgl. BFH-Urteil vom 13. Juli 1999 - VIII R 72/98, BStBl II 1999, 820). Es wird also durch die vermögensverwaltende Personengesellschaft „durchgegriffen“. 66
- Die sog. Bruchteilsbetrachtung hat nicht nur zur Folge, dass sämtliche Größen, die den Veräußerungsgewinn bestimmen, anteilig den Gesellschaftern zuzurechnen sind; aus ihr ergibt sich ferner, dass sowohl die Veräußerung des Anteils an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft als auch die entgeltliche Übertragung der Anteilsrechte durch die Gesamthand ertragsteuerrechtlich als anteilige Veräußerung der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft durch die Gesellschafter der Personengesellschaft zu werten ist (vgl. BFH-Urteil vom 13. Juli 1999 - VIII R 72/98, BStBl II 1999, 820). 67
- bb. Vor diesem Hintergrund führt § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO im Streitfall dazu, dass die Beteiligung der Klägerin an der A AG über das Konsortium A als Gesellschaft bürgerlichen Rechts als unmittelbare Beteiligung i.S.d. § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG anzusehen ist. 68
- Gegenstand des Streitfalls ist die Frage der Erstattung von Kapitalertragsteuer. Schuldner der Kapitalertragsteuer i.S.d. § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG ist im Streitfall nicht das Konsortium A als Gesellschaft bürgerlichen Rechts, sondern deren Gesellschafter, also u.a. die Klägerin als Kapitalgesellschaft. Diese ist nämlich der Gläubiger der Kapitalerträge. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen einer Kapitalgesellschaft, die diese über eine Personengesellschaft, insbesondere Gesellschaft bürgerlichen Rechts erzielt, werden einheitlich und gesondert festgestellt. 69
- Für die Frage der Steuererstattung gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 43b EStG gilt nichts anderes. 70
- Dies gilt insbesondere auch für die Voraussetzungen für die Nicht-Erhebung von Kapitalertragsteuer gemäß § 43b EStG auf der Grundlage der Mutter-Tochter-Richtlinie (vom 23. Juli 1990, EG 90/435/EWG, Abl EG Nr. L 225/6 v. 20.8.1990, geändert durch die Richtlinie 2003/123/EG, Abl EU Nr. L 157 vom 26.06.2003 und die Richtlinie 2011/96/EU des 71

Ausgehend von den zuvor dargelegten Grundsätzen der Bruchteilsbetrachtung ist auch hinsichtlich der Beteiligung i.S.d. § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als vermögensverwaltende Personengesellschaft im Wege der Bruchteilsbetrachtung als „transparent“ zu behandeln, so dass für die Beurteilung der Beteiligung durch sie „durchgegriffen“ wird. Dies entspricht der Systematik der zuvor dargelegten Grundsätze. 72

Insbesondere würde der Senat einen Systembruch darin sehen, wenn die Kapitalerträge zwar der Klägerin zugerechnet werden, sie Schuldner der Kapitalertragsteuer ist und sie den Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer zu stellen hat, bezüglich der Qualifizierung der Beteiligung jedoch – wie vom Beklagten vertreten – auf die Gesellschaft bürgerlichen Rechts abgestellt würde. Vielmehr ist auch insoweit eine Bruchteilsbetrachtung vorzunehmen. 73

cc. Die Bruchteilsbetrachtung führt im Streitfall auch dazu, dass die Beteiligung der Klägerin an der A AG die Mindestbeteiligungsquote i.H.v. 10 % überschreitet. Denn die Verteilung der Wirtschaftsgüter einer Personengesellschaft, die den Gesellschaftern zur gesamten Hand zustehen, erfolgt nach dem Verhältnis, in dem die Mitgliedschaftsrechte der einzelnen Beteiligten in allen ihren vermögensrechtlichen Beziehungen zu den Mitgliedschaftsrechten der anderen Beteiligten stehen (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 2012 - IV R 44/09, BStBl II 2013, 142). 74

2. Entgegen der Auffassung des Beklagten ergibt sich nichts anderes unter Hinzuziehung des Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie. Denn Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie betrifft nicht die streitige Sachverhaltskonstellation. Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie regelt die Besteuerung der Muttergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat und damit nicht die im Streitfall relevante Konstellation der Quellenbesteuerung im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft. Diese ist vielmehr Gegenstand der Regelung des Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie. 75

Hinzu kommt, dass Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie – ungeachtet der hier nicht einschlägigen Konstellation - zwar verlangt, dass die Gesellschaft und die ihr nachgeordnete Gesellschaft i.S.v. Art. 2 auf jeder Stufe die Bedingungen gemäß Art. 3 erfüllen. Unberührt bleiben hiervon jedoch Gesellschaften, die nach dem nationalen Recht als steuerlich „transparent“ zu betrachten sind. Dies ergibt sich aus Art. 4 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie. Diese Regelung betrifft zwar nicht die „Zwischenschaltung“ einer transparenten Gesellschaft zwischen zwei Kapitalgesellschaften, sondern lediglich den Fall der Beteiligung einer Muttergesellschaft an einer transparenten Tochtergesellschaft. Jedoch zeigt sich hieran, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie die nach nationalem Recht „transparenten“ Gesellschaften ebenfalls als „transparent“ anerkennt. Angesichts dessen ist die Zwischenschaltung einer nach deutschem Recht gegründeten Gesellschaft bürgerlichen Rechts – wie im Streitfall – für die Steuerfreiheit nach der Mutter-Tochter-Richtlinie unschädlich, da durch sie nach nationalem Recht „durchgegriffen“ wird und sie folglich als „transparent“ behandelt wird. 76

3. Soweit der Beklagte geltend macht, dass die Gesellschaft bürgerlichen Rechts zivilrechtlich Gesellschafter der Kapitalgesellschaft sei, vermag dies kein anderes Ergebnis zu begründen. Denn § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO geht für die Besteuerung den allgemeinen Vorschriften des bürgerlichen Rechts vor (vgl. BFH-Urteil vom 25. September 1970 - VI R 101/67, BStBl II 1971, 130, 132; Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 39 AO, Tz. 85). 77

4. Nicht überzeugend ist auch der Einwand des Beklagten, dass die von ihm vertretene Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG auf Fälle 78

der unmittelbaren Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft ohne „Einschaltung“ einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen diene. Im Bereich der Kapitalertragsteuererstattung gemäß § 50d Abs. 1 EStG hat der Gesetzgeber mit § 50d Abs. 3 EStG eine eigene, spezielle Missbrauchsvorschrift geschaffen, in denen er die Fälle des Gestaltungsmissbrauchs typisierend von einer Steuererstattung ausschließt. Die bloße Einschaltung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts hat der Gesetzgeber dabei nicht als rechtsmissbräuchlich erachtet. Für den Senat ist auch im Übrigen nicht ersichtlich, inwieweit allein die Einschaltung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts einen Gestaltungsmissbrauch zu begründen vermag.

5. Der Senat sieht sich in seiner Auffassung auch – wie von der Klägerin vorgetragen – aufgrund der Regelung des § 8b Abs. 4 KStG bestätigt. Vermögensverwaltende Personengesellschaften mussten nicht in den Tatbestand des § 8b Abs. 4 Satz 5 KStG einbezogen werden, weil die Beteiligung im Falle ihrer Einschaltung gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ohnehin als unmittelbar zu behandeln ist. Dies muss mit Blick auf die europäischen Grundfreiheiten auch bei Beteiligungen von im EU-Ausland ansässigen Kapitalgesellschaften gelten, da es anderenfalls – worauf die Klägerin zu Recht hinweist - zu einer unzulässigen Diskriminierung kommen würde. Entgegen der Auffassung des Beklagten wäre diese Diskriminierung auch nicht gerechtfertigt. Die vom Beklagten insoweit zur Rechtfertigung angeführte Verhinderung von Rechtsmissbrauch ist – wie bereits dargelegt - nicht einschlägig. 79
- IV. Da der Senat dem Hauptantrag der Klägerin stattgibt, ist eine Entscheidung bezüglich des Hilfsantrags entbehrlich. 80
- V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 81
- VI. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO, §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 82
- VII. Die Revision wird zugelassen. Der Rechtssache kommt insbesondere grundlegende Bedeutung i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu. 83
- VIII. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 GKG. 84