

FG Münster Beschluss v. 20.09.2016 – 9 K 3911/13 F

Gewerbsteuer/Kürzung EuGH-Vorlage: Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit durch § 9 Nr. 7 GewStG?

AStG § 7 ff.; KStG § 8b Abs 1; AEUV Art 63; AEUV Art 64; AEUV Art 65; GewStG 2002 § 9 Nr 7

Es bestehen erhebliche Zweifel, ob § 9 Nr. 7 GewStG, soweit die Kürzung des Gewerbeertrags um Gewinne aus Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften an schärfere Voraussetzungen knüpft als bei inländischen Kapitalgesellschaften, mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist.

FG Münster Beschluss v. 20.09.2016 – 9 K 3911/13 F

BESCHLUSS

In dem Rechtsstreit

hat der 9. Senat in der Besetzung: Vorsitzende Richterin am Finanzgericht ...
Richterin am Finanzgericht ... Richter am Finanzgericht ... ehrenamtlicher Richter ...
ehrenamtliche Richterin ... aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 08.09.2016
am 20.09.2016 beschlossen:

Tatbestand

A. Sachverhalt

Streitig ist die Höhe des der Klägerin als Organträgerin zuzurechnenden Gewerbeertrags einer Organgesellschaft, und zwar bezüglich der Frage, inwieweit bei der Ermittlung des Gewerbeertrags dieser Organgesellschaft eine Kürzung gemäß § 9 Nr. 7 des Gewerbesteuergesetzes 2002 (GewStG 2002) wegen einer Gewinnausschüttung deren australischer Tochtergesellschaft (Enkelgesellschaft der Klägerin) vorzunehmen ist.

Die Klägerin, eine KGaA, ist als ... tätig. Sie ist Muttergesellschaft eines weltweiten Konzerns. Ihre Tochtergesellschaften sind ihrerseits an weiteren Gesellschaften beteiligt.

Seit dem ... ermittelt sie ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1.6. bis zum 31.5. des Folgejahres.

Im Streitjahr 2009 bestand eine ertragsteuerliche Organschaft zwischen der Klägerin als Organträgerin und der A GmbH (A GmbH), der heutigen B, als Organgesellschaft. Die Klägerin ist an der A GmbH zu 100 % beteiligt.

Die A GmbH hielt wiederum 100 % der Anteile an der in Australien ansässigen C Ltd. (C Ltd.), einer Kapitalgesellschaft australischen Rechts. Die C Ltd. war die oberste Holdinggesellschaft für Asien und Australien und hielt als solche weitere Beteiligungen in dieser Region. Wegen der Beteiligungsverhältnisse im Einzelnen wird auf das von der Klägerin eingereichte Konzerndiagramm (Blatt 37 der Gerichtsakte) und das von der Betriebsprüfung erstellte Konzerndiagramm (Blatt 173 der Prüferhandakte I) Bezug genommen.

Von ihrer Tochtergesellschaft D Philippinen Inc. (D Inc.) erhielt die C Ltd. 2009 eine Gewinnausschüttung von ... AUD (=... €).

Die C Ltd. schüttete im selben Jahr einen Betrag von ... AUD (= ...€) an die A GmbH aus. Neben dem von der D Inc. gezahlten Betrag erfolgte die Ausschüttung aus dem Gewinnvortrag, der sich über mehrere Jahre aufgebaut hatte.

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Klägerin behandelte der Beklagte (das Finanzamt –FA–) den Dividendenertrag gemäß § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 (KStG 2002) als steuerfrei. Im Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2009 vom 22.9.2010 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 0 € fest. Den vortragsfähigen Gewerbeverlust stellte es mit ... € fest.

Im Jahre 2012 führte das FA für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E bei der A GmbH bezogen auf die Jahre 2006 bis 2009 eine Betriebsprüfung durch. Die Prüfer vertraten in ihrem Bericht vom 1.6.2012, auf den wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, die Auffassung, die von der A GmbH bezogene Dividende sei auf der Ebene der Klägerin gemäß § 8b Abs. 1 KStG 2002 steuerfrei; 5 % der Erträge würden gemäß § 8b Abs. 5 KStG 2002 pauschal als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben dem Einkommen wieder zugerechnet. Auf der Ebene der Klägerin habe ferner eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG 2002 zu erfolgen. Diese Norm sehe zwar eine Ausnahme von der Hinzurechnung vor, wenn die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 vorlägen. Die Ausschüttung der australischen C Ltd. erfülle jedoch nur zu einem geringen Teil die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG 2002. Die Anforderungen des § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 seien nicht erfüllt. Die C Ltd. sei eine Holdinggesellschaft, die aus eigener Tätigkeit keine aktiven Einkünfte i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz –AStG–) erziele und deshalb keine sog. Funktionsholding i.S. des § 9 Nr. 7 Satz 1 Nr. 2 GewStG 2002 darstelle. Auch könne sie nicht als begünstigte Landesholding i.S. des § 9 Nr. 7 Satz 1 Nr. 1 GewStG 2002 qualifiziert werden, weil sie Beteiligungen an

Tochtergesellschaften in mehreren Ländern außerhalb Australiens halte. Lediglich die durchgeleitete Ausschüttung der D Inc. falle unter § 9 Nr. 7 Satz 4 ff. GewStG 2002 (sog. Enkelprivileg).

Weiterhin könne die abkommensrechtliche Steuerbefreiung nach Art. 22 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Australischen Bund zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei einigen anderen Steuern vom 24.11.1972 (Bundesgesetzblatt –BGBl– II 1972, 338) –DBA-Australien– nicht in Anspruch genommen werden, da das dazu vorliegende Protokoll einen sog. Aktivitätsvorbehalt beinhalte.

Die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 5 GewStG 2002 ermittele sich wie folgt:

Berechnung der Hinzurechnung	Geschäftsjahr 08/09
Dividende der C Ltd. an A GmbH	... AUD
Hiervon abzuziehen	
Dividende der D Inc. an C Ltd.	<u>... AUD</u>
	... AUD
Betrag in €	... €
Ansatz mit 95 %	... €

Das FA folgte den Ausführungen der Prüfer und erließ am 13.11.2012 einen gemäß § 164 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2009, in dem es den Gewerbesteuermessbetrag 2009 mit ... € festsetzte. Gemäß § 35b Abs. 2 GewStG 2002 hob das FA den Bescheid für 2009 über die gesonderte Verlustfeststellung am selben Tag auf.

Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 8.11.2013 als unbegründet zurück.

Daraufhin hat die Klägerin gegen die Änderungsbescheide Klage erhoben und moniert, es sei entweder eine erweiternde Auslegung des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 bzw. eine einschränkende Auslegung des § 8 Nr. 5 i.V.m. § 9 Nr. 7 GewStG 2002 vorzunehmen oder es liege eine diskriminierende Behandlung von Dividenden aus

ausländischen Quellen vor, die unions- wie verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt sei.

§ 9 Nr. 7 GewStG 2002 stelle hinsichtlich der dort aufgestellten Voraussetzungen für eine Kürzung um bezogene Gewinnausschüttungen und im Vergleich mit § 9 Nr. 2a GewStG 2002 eine typisierende Missbrauchsvermeidungsnorm dar. Die normierten Einschränkungen für eine Kürzung hätten aber eine stark überschießende Tendenz, soweit die Ausschüttung von Gewinnen aus einer aktiven Tätigkeit –wie hier– letztlich nur deshalb nicht begünstigt würden, weil eine zwischengeschaltete Holdinggesellschaft nicht die Voraussetzungen einer Funktions- oder Landesholding i.S. des § 9 Nr. 7 Satz 1 Nr. 1 oder 2 GewStG 2002 erfülle und das Enkelprivileg (§ 9 Nr. 7 Satz 4 ff. GewStG 2002) wegen eines mehr als dreistufigen Konzernaufbaus oder mangels eines nahen zeitlichen Zusammenhangs zwischen den Ausschüttungen nicht eingreife. Der Konzernaufbau sei im vorliegenden Fall evident keinem Missbrauchsverdacht ausgesetzt, sondern Folge historisch bedingter Erwerbskonstellationen und betriebswirtschaftlicher Überlegungen. Durch die jeweiligen Gesellschaften solle die Steuerung der Regionalgesellschaften ermöglicht bzw. erleichtert werden. Aufgrund dessen seien die einschränkenden Voraussetzungen in § 9 Nr. 7 GewStG 2002 im vorliegenden Fall teleologisch zu reduzieren.

Auch die Gesetzeshistorie spreche für diese einschränkende Auslegung. Das Körperschaftsteuergesetz und das Außensteuergesetz seien zwar an das Halbeinkünfteverfahren angepasst worden. § 9 Nr. 7 GewStG habe jedoch lediglich eine redaktionelle Änderung erfahren; die bis dahin in § 8 Abs. 2 AStG enthaltenen Regelungen zum Landes- und Funktionsholdingsprivileg seien in § 9 Nr. 7 GewStG implementiert worden. Eine dem § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG entsprechende Bestimmung sei –möglicherweise wegen der Hektik des Gesetzgebungsprozesses– versehentlich unterblieben.

Die Vorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 solle der Gleichbehandlung von Erträgen aus ausländischen Schachtelbeteiligungen einerseits und Erträgen aus im Ausland belegenen Betriebsstätten (§ 9 Nr. 3 GewStG 2002) andererseits dienen. Hintergrund beider Vorschriften sei die Einhaltung des Inlandsprinzips als tragendem Grundgedanken des Gewerbesteuerrechts. Folge sei, dass in beiden Fällen die Erträge, soweit sie nicht in einem im Inland betriebenen Gewerbebetrieb erwirtschaftet worden seien, nicht der Gewerbesteuer unterliegen dürften. Diesem Prinzip entspreche es, aus aktivem Erwerb generierte ausländische Betriebsstättenenerträge von der inländischen Gewerbesteuerbelastung auszunehmen.

Folge man dem auf einfachgesetzlicher Ebene nicht, sei ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union –AEUV–) gegeben. Nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) werde die Kapitalverkehrsfreiheit bei indifferenten Normen, die ungeachtet einer bestimmten Beteiligungshöhe eingriffen, nicht durch die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV)

verdrängt. In Drittstaatenfällen –also auch im vorliegenden Fall– gelte dies unabhängig von der Beteiligungshöhe im konkreten Fall. § 9 Nr. 7 GewStG 2002 setze nur eine Beteiligung an der Tochtergesellschaft in Höhe von 15 % voraus und diese Mindestbeteiligungsgrenze genüge nicht für die Vermittlung eines sicheren Einflusses. Schon deshalb sei insoweit die Kapitalverkehrsfreiheit und nicht die Niederlassungsfreiheit als Prüfungsmaßstab einschlägig.

Das –für die Anwendung der Grundfreiheit– zugrunde zu legende Vergleichspaar sei ein rein inländischer Beteiligungsstrang mit dem eines Drittstaatenbeteiligungsstrangs. Bei einem rein inländischen Sachverhalt greife die Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG 2002, der anders als § 9 Nr. 7 GewStG 2002 keinen Aktivitätsvorbehalt beinhalte. Ein Rechtfertigungsgrund hierfür sei nicht erkennbar. Zwar möge der Zweck des § 9 Nr. 2a GewStG 2002 ein anderer sein (Vermeidung einer Doppelbelastung mit Gewerbesteuer) als der des § 9 Nr. 7 GewStG 2002; dies ändere aber an der unterschiedlichen Belastungswirkung nichts. Wie bereits dargelegt, könne sich ein Rechtfertigungsgrund für die höhere Steuerbelastung insbesondere auch nicht aus dem Ziel der Missbrauchsabwehr ergeben.

Die Stand-still-Klausel (Art. 64 Abs. 1 AEUV) stehe einem Unionsrechtsverstoß nicht entgegen. Die gewerbesteuerlichen Regelungen bestünden nicht seit dem 31.12.1993 weitgehend unverändert. Allein durch die Umstellung vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren sei es zu strukturellen Veränderungen gekommen. Auch wenn zwischenzeitlich während des Klageverfahrens unstreitig geworden sei, dass § 8 Nr. 5 GewStG 2002 in Organschaftsfällen nicht zu Anwendung gelange, falls auf der Ebene der Organgesellschaft eine von § 8b KStG 2002 unabhängige Kürzung/Steuerbefreiung betreffend die Gewinnausschüttungen eingreife, so sei § 8 Nr. 5 GewStG 2002 doch zumindest außerhalb der Organschaft als Verweisungsnorm der Ausgangspunkt auch für die unionsrechtliche Prüfung der Vereinbarkeit des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 mit den Grundfreiheiten. Erst durch § 8 Nr. 5 GewStG 2002 ergebe sich in den letztgenannten Fällen die belastende Wirkung für den Steuerpflichtigen. § 8 Nr. 5 GewStG 2002 habe zum 31.12.1993 noch nicht existiert.

Dieser sei erst mit der Einfügung des Halbeinkünfteverfahrens in das Gesetz gekommen. Außerdem habe der Gesetzgeber seit 2001 einen völlig eigenständigen –von § 8 AStG abweichenden– gewerbesteuerlichen Aktivitätskatalog entwickelt.

Durch Änderungsbescheide vom 6.6.2016 hat das FA den Gewerbesteuermessbetrag 2009 auf 0 € abgesenkt und den vortragsfähigen Gewerbeverlust mit ... € festgestellt. In den Änderungsbescheiden ist das FA davon ausgegangen, dass sich in Folge der Anwendung der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur sog. Bruttomethode (BFH-Urteil vom 17.12.2014 I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052) der Gewinn aus Gewerbebetrieb der Klägerin um ... € erhöhe (95 % der von der A GmbH vereinnahmten Gesamtausschüttungen in Höhe von ... €) und sich die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG um ... € (rund 95 % der mittels der A GmbH

von der C Ltd vereinnahmten Gewinnausschüttungen, ohne die durchgeleiteten Ausschüttungen der D Inc.) mindere. Als steuerfrei nach § 9 Nr. 7 GewStG 2002 hat es bei der A GmbH nur einen Teilbetrag von ... € behandelt (einschließlich der über die C Ltd. durchgeleiteten Ausschüttung der D Inc. an die A GmbH) und insoweit den der Klägerin zuzurechnenden Gewerbeertrag der A GmbH gemindert. Im Ergebnis setzte es somit den Gewerbeertrag der Klägerin aufgrund der Berücksichtigung der Bruttomethode um ... € herab (Gewerbeertrag laut Bescheid vom 13.11.2012: + ... €; Gewerbeertrag laut Bescheid vom 6.6.2016: ./.. €). Dies entspricht 5 % der unstrittigen Schachteldividenden auf der Ebene der A GmbH i.H.v. ... € (von der A GmbH vereinnahmte Gesamtausschüttungen in Höhe von ... € abzüglich der streitgegenständlichen Ausschüttungen in Höhe von ... €).

Das Verfahren hinsichtlich des Gewerbebesteuermessbetrages haben die Beteiligten auf Nachfrage des Berichterstatters übereinstimmend für erledigt erklärt; der Berichterstatter hat daraufhin durch Beschluss vom 1.7.2016 9 K 2067/16 G dem FA die Kosten des Verfahrens auferlegt.

Die Klägerin beantragt nunmehr,

den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 vom 6.6.2016 dahingehend zu ändern, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust auf ... € festgestellt wird,

hilfsweise, eine Entscheidung des EuGH über die Vereinbarkeit der streitgegenständlichen Vorschriften mit primärem Unionsrecht einzuholen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Bei der Beantwortung der Frage, welche unionsrechtliche Grundfreiheit einschlägig sei, verkenne die Klägerin, dass § 8 Nr. 5 GewStG 2002 im vorliegenden Fall gar nicht zur Anwendung gelange. Streitbefangene Norm sei Art. 22 Abs. 2 DBA-Australien i.V.m. dem Protokoll zu Art. 22 DBA-Australien. Aufgrund der nach dem DBA-Australien notwendigen Beteiligungsquote von 25 % werde ein sicherer Einfluss i.S. der EuGHRechtsprechung vermittelt. Deshalb sei im vorliegenden Fall die Niederlassungsfreiheit einschlägig. Diese Sichtweise werde durch die zusätzlichen Tatbestandsmerkmale des Art. 22 DBA-Australien, insbesondere durch seinen Aktivitätsvorbehalt bekräftigt. Da die Niederlassungsfreiheit bei Drittstaatsverhalten nicht einschlägig sei, sei kein Unionsrechtsverstoß gegeben.

Aber auch § 9 Nr. 7 GewStG 2002 stelle auf eine Mindestbeteiligung von 15 % ab. Dieses Quorum sei nach Auffassung des EuGH, der in seiner Rechtsprechung auf

eine Beteiligung von 10 % abstelle, ausreichend. Jedenfalls sei als Hilfskriterium auf die tatsächliche Beteiligung abzustellen. Ein Rechtssatz, dass dieses Kriterium nur für innergemeinschaftliche Sachverhalte gelten solle, existiere nicht.

Zudem sei zu berücksichtigen, dass im vorliegenden Fall eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit jedenfalls wegen der sog. Stand-still-Klausel unbeachtlich sei. Die streitgegenständlichen Vorschriften hätten bereits zum 31.12.1993 bestanden. Zu diesem Zeitpunkt seien die Auslandsdividenden nicht anders als heute behandelt worden. Maßgebend für die Stand-still-Klausel sei der Grundgehalt der Vorschrift. Es sei stets der Wille des Gesetzgebers gewesen, die gewerbsteuerliche Erfassung der fraglichen Auslandsdividenden sicherzustellen.

Gründe

B. Beurteilung nach nationalem Recht

Bei einer Beurteilung allein nach Maßgabe des einfachen Rechts ist die Klage abzuweisen. Die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 ist bei isolierter Zugrundelegung allein nationalen Rechts rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). Entgegen der Auffassung der Klägerin wäre der bislang festgestellte vortragsfähige Verlust nicht um einen Teilbetrag (... €) der von der C Ltd. an die A GmbH ausgeschütteten Dividende zu erhöhen.

I. Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG 2002). Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG 2002). Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG 2002).

Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG 2002). Der Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) 2009 oder des Körperschaftsteuergesetzes 2002 zu ermittelnde Gewinn aus dem 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 (§ 7 Satz 1 GewStG 2002). Der maßgebende Gewerbeertrag wird bis zu einem Betrag in Höhe von 1 Million € um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den §§ 7 bis 10 GewStG 2002 ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. Der 1 Million € übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist bis zu 60 % um nach Satz 1 nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen. Die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge (d.h. des

vortragsfähigen Gewerbeverlustes) ist gesondert festzustellen (§ 10a Abs. 6 GewStG 2002).

Besonderheiten bei der Ermittlung des Gewerbeertrags bestehen bei der gewerbesteuerlichen Organgesellschaft. Ist –wie im vorliegenden Fall die A GmbH– eine Kapitalgesellschaft Organgesellschaft i.S. der §§ 14, 17 oder 18 KStG 2002, so gilt sie als Betriebsstätte des Organträgers –wie hier als Betriebsstätte der Klägerin– (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002). Trotz dieser Fiktion bilden die Organgesellschaft und der Organträger kein einheitliches Unternehmen. Sie bleiben vielmehr selbständige Gewerbebetriebe, die einzeln für sich bilanzieren und deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind. Der Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist so zu ermitteln, als wäre diese Gesellschaft selbständiges Steuersubjekt. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags jedes der Unternehmen sind auf dieser ersten Stufe die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften (§§ 8, 9 GewStG 2002) zu beachten (sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie; ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29.5.1968 I 198/65, BFHE 93, 289, BStBl II 1968, 807; vom 30.7.1969 I R 21/67, BFHE 96, 362, BStBl II 1969, 629; vom 9.10.1974 I R 5/73, BFHE 114, 242, BStBl II 1975, 179; vom 23.10.1974 I R 182/72, BFHE 113, 467, BStBl II 1975, 46; vom 22.4.1998 I R 109/97, BFHE 186, 443, BStBl II 1998, 748; vom 29.8.2000 VIII R 1/00, BFHE 194, 217, BStBl II 2001, 114; vom 30.1.2002 I R 73/01, BFHE 198, 128, BStBl II 2003, 354; in BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052). Erst der selbständig ermittelte Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist sodann –auf einer zweiten Stufe– mit dem für den Organträger selbst ermittelten Gewerbeertrag zusammenzurechnen. Ergeben sich dabei unberechtigte doppelte steuerrechtliche Be- oder Entlastungen, so sind diese auszuscheiden. Grundlage für diese Korrekturen ist § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002 (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 6.11.1985 I R 56/82, BFHE 145, 78, BStBl II 1986, 73; vom 23.1.1992 XI R 47/89, BFHE 167, 158, BStBl II 1992, 630; vom 2.2.1994 I R 10/93, BFHE 173, 426, BStBl II 1994, 768, vom 25.7.1995 VIII R 54/93, BFHE 178, 448, BStBl II 1995, 794; in BFHE 186, 443, BStBl II 1998, 748; vom 30.10.2014 IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227; in BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052).

II. Hiervon ausgehend hat das FA die bei der Klägerin vortragsfähigen Fehlbeträge nach nationalem Recht zutreffend ermittelt und dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts zum 31.12.2009 zugrunde gelegt.

1. Zu Recht ist das FA auf der ersten Stufe –der Ermittlung des Gewerbeertrags der A GmbH als Organgesellschaft– davon ausgegangen, dass die Dividende der C Ltd. an die A GmbH gewinnerhöhend in dem nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes 2002 ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb i.S. des § 7 Satz 1 Halbsatz 1 GewStG 2002 enthalten und nur um den Ausschüttungsbetrag der D Inc. an die C Ltd. nach § 7 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 9 Nr. 7 GewStG 2002 zu kürzen ist.

a) Zu dem nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes 2002 ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb zählen grundsätzlich auch Dividenden (§ 8 Abs. 1, 2 KStG 2002 i.V.m. § 5, § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 8 EStG 2009), jedoch findet in der Regel § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 Anwendung, wonach Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des EStG 2009 (zu denen u.a. Dividenden zählen) bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens und damit auch des Gewinns aus Gewerbebetrieb außer Ansatz zu lassen sind. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 ist allerdings nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Über § 7 Satz 1 GewStG 2002 gilt dies gleichermaßen für die Organgesellschaft einer gewerbesteuerlichen Organschaft (BFH-Urteil in BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052). Im vorliegenden Fall führt dies dazu, dass auch für gewerbesteuerliche Zwecke die gesamte Ausschüttung der C Ltd. von (umgerechnet) ... € in den Gewinn aus Gewerbebetrieb der A GmbH eingeht.

b) Da § 8b Abs. 1 KStG 2002 aufgrund des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 auch mit Wirkung für die Gewerbesteuer bei der Organgesellschaft (hier der A GmbH) unanwendbar ist, kann eine vollständige oder teilweise Hinzurechnung der Dividende nach § 8 Nr. 5 GewStG 2002 auf der Ebene der Organgesellschaft nicht erfolgen. Dieser setzt seinem Wortlaut nach gerade voraus, dass Gewinnanteile u.a. nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 außer Ansatz bleiben, was hier (s. unter a) nicht der Fall ist. Käme es gleichwohl zu einer Hinzurechnung würde sich der hinzugerechnete Betrag doppelt steuererhöhend auswirken.

c) Zur Ermittlung des Gewerbeertrags auf der Ebene der Organgesellschaft (A GmbH) ist deren Gewinn aus Gewerbebetrieb zwar unstreitig nach § 7 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 9 Nr. 7 GewStG 2002 um den Teil der im Gewinn aus Gewerbebetrieb enthaltenen Dividendenausschüttungen der C Ltd. zu mindern, der seinerseits auf einer Ausschüttung der D Inc. an die C Ltd. beruht (umgerechnet rund ... €). Eine darüber hinausgehende (umfassende) Kürzung des Gewinns aus Gewerbebetrieb der A GmbH um die Dividendenausschüttungen der C Ltd. (d.h. um weitere ... €) kommt nach § 9 Nr. 7 GewStG 2002 hingegen nicht in Betracht.

aa) Auf § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 lässt sich eine Kürzung des Gewinns aus Gewerbebetrieb der A GmbH um die vollständigen Dividendenausschüttungen der C Ltd. nicht stützen.

aaa) Nach der vorgenannten Norm wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gekürzt um die Gewinne aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs des Gewerbesteuergesetzes, an deren Nennkapital das Unternehmen seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen mindestens zu 15 % beteiligt ist (Tochtergesellschaft) und die ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG fallenden Tätigkeiten und aus Beteiligungen an Gesellschaften bezieht, an deren Nennkapital sie mindestens zu einem Viertel unmittelbar beteiligt ist, wenn die Beteiligungen ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten vor dem für die Ermittlung des Gewinns maßgebenden

Abschlussstichtag bestehen und das Unternehmen nachweist, dass (1) diese Gesellschaften Geschäftsleitung und Sitz in demselben Staat wie die Tochtergesellschaft haben und ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus den unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG fallenden Tätigkeiten beziehen (sog. Landesholding) oder (2) die Tochtergesellschaft die Beteiligungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit eigenen unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG fallenden Tätigkeiten hält und die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus solchen Tätigkeiten bezieht (sog. Funktionsholding), wenn die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns nach § 7 GewStG 2002 angesetzt worden sind (§ 9 Nr. 7 Satz 1 Halbsatz 1 GewStG 2002). Nur für näher bezeichnete EU-Gesellschaften sieht § 9 Nr. 7 Satz 1 Halbsatz 2 GewStG 2002 unter erleichterten Voraussetzungen (Beteiligungsquote in Höhe von 10 % ausreichend; keine einengenden Tätigkeitserfordernisse; vgl. dazu Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz. 306) eine Kürzungsmöglichkeit vor.

bbb) Die australische C Ltd. ist zwar eine Drittstaaten-Tochtergesellschaft der A GmbH i.S. des § 9 Nr. 7 Satz 1 Halbsatz 1 GewStG 2002. Die weiteren Voraussetzungen für eine Kürzung um die Dividendenausschüttungen der C Ltd. sind nach dem Wortlaut dieser Norm jedoch nicht erfüllt.

(1) Die A GmbH als Holdinggesellschaft bezog ihre Bruttoerträge nicht jedenfalls fast ausschließlich aus Tätigkeiten gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG. Ihre Einkünfte fielen vielmehr unter § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG (Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften), der in § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 allerdings nicht genannt wird.

(2) Eine Landesholding i.S. des § 9 Nr. 7 Satz 1 Halbsatz 1 Nr. 1 GewStG 2002 lag schon deshalb nicht vor, weil die C Ltd. und die D Inc. nicht Geschäftsleitung und Sitz in demselben Staat hatten. Die C Ltd. als Tochtergesellschaft hatte ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz in Australien, die D Inc. jedoch auf den Philippinen.

(3) Schließlich stellte die C Ltd. keine sog. Funktionsholding i.S. des § 9 Nr. 7 Satz 1 Halbsatz 1 Nr. 2 GewStG 2002 dar. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die C Ltd. als bloße Holding keine eigenständige Tätigkeit i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG ausübte.

ccc) Der Senat vermag nicht der vereinzelt in der Literatur vertretenen Auffassung zu folgen, der Wortlaut des § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 beruhe auf einem Redaktionsversehen (in diesem Sinne Prinz/Simon, Deutsches Steuerrecht –DStR–2002, 149, 151 f.). Zutreffend ist, dass der Gesetzgeber durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz –UntStFG–) vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3858) einen neuen § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG in das Außensteuergesetz aufgenommen hat, nach dem Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften zu den aktiven Einkünften zählen, die nicht als Zwischeneinkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 7 Abs. 1 AStG unterliegen; es kann jedoch nicht festgestellt werden, dass es der Gesetzgeber „offenbar versehentlich“

unterlassen hätte, dies auch im Tatbestand des § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 nachzuvollziehen (so aber Prinz/Simon, DStR 2002, 149, 152). Insoweit kann dahingestellt bleiben, ob es sinnvoll gewesen wäre, Beträge, die nicht über §§ 7 ff. AStG zur Hinzurechnungsbesteuerung herangezogen werden, spiegelbildlich zur Kürzung zuzulassen und damit Beteiligungserträge aus Gewinnausschüttungen auch in einem mehr als zweistufigen grenzüberschreitenden Konzern bis auf der Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft ohne Steuerbelastung realisieren zu können (so aber Prinz/Simon, a.a.O.). Zweifel an dem Vorliegen eines bloßen Redaktionsversehens entstehen jedenfalls dadurch, dass der Gesetzgeber schon vor Erlass des UntStFG keinen vollständigen Gleichlauf zwischen § 8 Abs. 1 AStG und § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 hergestellt hatte, weil § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG nicht in Bezug genommen worden war. Ein erhebliches Indiz gegen ein bloßes redaktionelles Versehen des Gesetzgebers bei Erlass des UntStFG ist zudem, dass die Frage nunmehr seit 14 Jahren im Raum steht, ohne dass der Gesetzgeber Anlass gesehen hätte, in einem der Steuergesetze § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 entsprechend zu ändern. Erschwerend kommt hinzu, dass auch der Wortlaut des § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 selbst seit 2002 mehrmals geändert worden ist, ohne dass aber der Gesetzgeber den Katalog der aktiven Einkünfte geändert hätte. Ebenso wenig hat der Gesetzgeber Änderungen des Katalogs in § 8 Abs. 1 AStG und schließlich die Einfügung einer neuen Nr. 10 durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 7.12.2006 (SEStEG, BGBl I 2006, 2782) zum Anlass genommen, einen Gleichlauf in § 9 Nr. 7 GewStG 2002 zu gewährleisten oder jedenfalls eingeschränkt den etwaigen Fehler aus dem UntStFG zu beheben.

ddd) Zu keinem anderen Ergebnis führt eine teleologische Auslegung des § 9 Nr. 7 GewStG 2002. Die Vorschrift mag der gewerbesteuerlichen Gleichbehandlung aller Gewerbetreibenden unabhängig von der Rechtsform dienen (hierzu Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz. 288). Dieses teleologische Argument kann jedoch nicht dazu führen, die ausdrücklichen und ausführlichen einschränkenden Merkmale in § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 auszublenden und ihrer ungeachtet eine Kürzung zuzulassen. Der Gesetzgeber hat sich nur für einen eingeschränkten Gleichlauf inländischer (§ 9 Nr. 2a GewStG 2002) und ausländischer Schachtelbeteiligungen sowie ausländischer Schachtelbeteiligungen mit Erträgen aus im Ausland belegenen Betriebsstätten (§ 9 Nr. 3 GewStG 2002) entschieden.

eee) Ebenso wenig ergibt sich unter Berücksichtigung verfassungsrechtlicher Prinzipien ein abweichendes Ergebnis. Zwar wird bereits an den vorstehenden Ausführungen zum Redaktionsversehen (s. unter ccc) und zur teleologischen Auslegung (s. unter ddd) deutlich, dass § 9 Nr. 7 GewStG 2002 gerade eine (wenn auch nur teilweise) Gleichbehandlung gewährleisten will, so dass die Frage einer verfassungskonformen Auslegung des § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 unter Heranziehung des Art. 3 Abs. 1 GG nahe liegen mag. Gleichwohl scheidet diese aus, weil sie als Auslegungskriterium ihre Grenze dort findet, wo sie mit dem Wortlaut der Norm und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzes in Widerspruch

treten würde (Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts –BVerfG– vom 27.3.2012 2 BvR 2258/09, BVerfGE 130, 372, und vom 7.5.2013 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377; BFH-Beschluss vom 10.4.2013 I R 80/12, BFHE 241, 483, BStBl II 2013, 1004). Im Wege der verfassungskonformen Auslegung darf einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigen Gesetz nicht ein entgegengesetzter Sinn verliehen, der normative Gehalt der auszulegenden Vorschrift nicht grundlegend neu bestimmt und das gesetzgeberische Ziel nicht in einem wesentlichen Punkt verfehlt werden (BVerfG-Beschluss vom 26.4.1994 1 BvR 1299/89, 1 BvL 6/90, BVerfGE 90, 263). Gegen diese Schranken der verfassungskonformen Auslegung würde verstoßen, wenn man i.S. einer vollständigen Gleichbehandlung mit der inländischen Schachtelbeteiligung oder den Erträgen aus ausländischen Betriebsstätten die ausdrücklichen beschränkenden Tatbestandsmerkmale unbeachtet ließe. Die Grenzen des Wortlauts würden überschritten und der darin zum Ausdruck kommende klare Wille des Gesetzgebers, die Kürzung von ausdifferenzierten weiteren Tatbestandsmerkmalen abhängig machen zu wollen, missachtet.

bb) § 9 Nr. 7 Satz 4 ff. GewStG 2002 erweitert zwar die Kürzungsmöglichkeit bei Ausschüttungen aktiver Enkelgesellschaften und ermöglicht im Streitfall unstreitig (und vom FA bereits berücksichtigt) eine Kürzung des gewerblichen Gewinns und der Hinzurechnungen bei der A GmbH um die über die Tochtergesellschaft C Ltd. bezogenen Ausschüttungen der Enkelgesellschaft D Inc. Eine weitergehende Kürzung des gewerblichen Gewinns und der Hinzurechnungen bei der A GmbH um die vollständige Ausschüttung der C Ltd. lässt sich jedoch auch aus dieser Regelung nicht ableiten.

aaa) Bezieht ein Unternehmen, das über eine Tochtergesellschaft mindestens zu 15 % an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs des Gewerbesteuergesetzes (Enkelgesellschaft) mittelbar beteiligt ist, in einem Wirtschaftsjahr Gewinne aus Anteilen an der Tochtergesellschaft und schüttet die Enkelgesellschaft zu einem Zeitpunkt, der in dieses Wirtschaftsjahr fällt, Gewinne an die Tochtergesellschaft aus, so erfolgt bei dem Unternehmen eine Kürzung des Gewinns, soweit die Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft auf der Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft beruht (§ 9 Nr. 7 Sätze 4, 5 GewStG 2002). Die Anwendung des § 9 Nr. 7 Satz 4 GewStG 2002 ist nach § 9 Nr. 7 Satz 6 GewStG 2002 weiter daran geknüpft, dass (1) die Enkelgesellschaft in dem Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG fallenden Tätigkeiten oder aus unter § 9 Nr. 7 Satz 1 Nr. 1 GewStG 2002 fallenden Beteiligungen bezieht und (2) die Tochtergesellschaft unter den Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 am Nennkapital der Enkelgesellschaft beteiligt ist. Darüber hinaus muss das Unternehmen alle notwendigen Nachweise dafür erbringen, dass die benannten Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen (im Einzelnen § 9 Nr. 7 Satz 7 GewStG 2002).

bbb) Diese Voraussetzungen liegen im vorliegenden Fall in Höhe der Ausschüttung von (umgerechnet) ... € durch die philippinischen D Inc. (Enkelgesellschaft der A GmbH) an die australische C Ltd. (Tochtergesellschaft der A GmbH) unstreitig vor; die streitige Verlustfeststellung beruht bereits auf dieser übereinstimmenden und zutreffenden Rechtsauffassung der Beteiligten. Weitere Ausführungen sind deshalb insoweit entbehrlich.

ccc) Nicht anzuwenden ist § 9 Nr. 7 Sätze 4 ff. GewStG 2002 hingegen nach dem Gesetzeswortlaut auf die Gewinnausschüttung der C Ltd., soweit diese nicht auf der Ausschüttung der D Inc. beruhte, sondern aus thesaurierten Erträgen erfolgte. Denn die vorgenannte Kürzungsmöglichkeit setzt ausdrücklich eine Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaften in dem Wirtschaftsjahr voraus, in dem das Unternehmen Gewinne aus Anteilen an der Tochtergesellschaft bezieht. An diesem vom Gesetz geforderten zeitlichen Zusammenhang fehlt es im Streitjahr. Darüber hinaus lässt sich nicht ausschließen, dass die Gewinnausschüttung der C Ltd. (Tochtergesellschaft) teilweise nicht auf früheren Ausschüttungen einer ausschließlich oder fast ausschließlich aktiven Enkelgesellschaft beruhte, weil ausgehend von dem Konzerndiagramm auch weitere den Enkelgesellschaften nachgeordnete Gesellschaften vorhanden waren.

Eine vom eindeutigen Gesetzeswortlaut abweichende Auslegung ist auch hinsichtlich der Sätze 4 ff. des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 nicht möglich. Insoweit gelten die obigen Ausführungen unter den Gliederungspunkten aa, ccc bis eee zum Satz 1 der Norm entsprechend.

d) Eine über das Enkelprivileg (s. unter bb, aaa) hinausgehende Kürzung ist auch nicht durch § 9 Nr. 8 GewStG 2002 geboten.

Hiernach ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen zu kürzen um die Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unter der Voraussetzung einer Mindestbeteiligung von der Gewerbesteuer befreit sind, wenn die Beteiligung mindestens 15 % beträgt und die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns i.S. des § 7 GewStG 2002 angesetzt worden sind; ist in dem einschlägigen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine niedrigere Mindestbeteiligungsgrenze vereinbart, ist diese maßgebend (§ 9 Nr. 8 Satz 1 GewStG 2002).

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt, weil die Einkünfte durch das DBA-Australien im vorliegenden Fall nicht freigestellt sind. Zwar werden nach Art. 22 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Australien von der deutschen Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer grundsätzlich die Einkünfte aus Quellen innerhalb Australiens ausgenommen. Diese Vorschrift gilt aber für die von einer Gesellschaft gezahlten Dividenden nach Buchst. (d) des Protokolls (10) zu Art. 22 DBA-Australien nur dann, wenn die Einkünfte der Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich stammen (1) aus sich innerhalb Australiens vollziehender Herstellung, Bearbeitung oder Verarbeitung von Gütern oder

ähnlicher Tätigkeiten, Aufsuchung und Gewinnung von Mineralien und deren Aufbereitung, Betrieb eines Steinbruchs, Grundstoffproduktion, Bau- und Montagearbeiten, Beförderungsleistungen, Lagerung oder Fernmeldeverkehr, Beratung oder Dienstleistungen, Vermietung oder Verpachtung, Bank-, Teilzahlungs-, Kredit- oder Versicherungsgeschäften, aus dem Verkauf von Gütern oder Waren innerhalb Australiens oder von Australien aus oder aus solchen sonstigen Tätigkeiten, die die Vertragsstaaten in einem zu diesem Zwecke vorzunehmenden Briefwechsel vereinbaren; oder (2) aus Dividenden, die von einer oder mehreren in Australien ansässigen Gesellschaften gezahlt werden, deren stimmberechtigte oder insgesamt ausgegebene Anteile zu mindestens 25 % der erstgenannten Gesellschaft gehören und die ihre Einkünfte wiederum ausschließlich oder fast ausschließlich aus den unter (1) genannten Tätigkeiten beziehen. Weder stammen die Einkünfte der C Ltd. im vorliegenden Fall ausschließlich oder fast ausschließlich aus den im Protokoll genannten aktiven Tätigkeiten, da es sich um eine ausschließliche Holdinggesellschaft handelt, noch beruhen ihre Einkünfte jedenfalls fast ausschließlich auf Dividenden in Australien ansässiger Gesellschaften. Vielmehr ist die C Ltd. die Holding für den gesamten australisch-asiatischen Raum und bezieht Dividenden von diversen im gesamten asiatisch-pazifischen Raum ansässigen Tochtergesellschaften.

2. Der durch die unterbliebene Kürzung eingetretene Belastungseffekt wird auch auf der zweiten Stufe, der Zurechnung des von der A GmbH als Organgesellschaft erzielten Gewerbeertrags bei der Klägerin als Organträgerin, nicht beseitigt.

a) Soweit die Ausschüttung der C Ltd. an die A GmbH im Gewerbeertrag der A GmbH in Höhe eines Teilbetrags von ... € enthalten ist, weil diese Ausschüttung zum Gewinn aus Gewerbebetrieb zählte und insoweit keine Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG 2002 erfolgte, kommt es zunächst zu einer 95 %-igen Steuerfreiheit dieses Ausschüttungsteilbetrages bei der Klägerin als Organträgerin (§ 8b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG 2002). Dem steht § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 hier nicht entgegen. Dieser bestimmt allein, dass § 8b Abs. 1 bis 6 KStG 2002 bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden ist. Demgegenüber sieht § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG 2002 ausdrücklich vor, dass § 8b KStG 2002 gilt, wenn in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 1 bis 3 KStG 2002 enthalten sind. Hieraus folgt, dass das zuzurechnende Organeinkommen u.a. um die nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 steuerfreien inländischen oder ausländischen Dividendenerträge zu kürzen ist, wenn die Organträgerin eine Körperschaft ist (Dallwitz in Schnitger/Fehrenbacher, § 15 KStG Rz. 110; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 15 Rz. 25). So liegt der Fall auch hier.

Soweit das FA in der mündlichen Verhandlung die Auffassung vertreten hat, § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 sei nicht anzuwenden, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Zwar verweist das FA insoweit auf das BFH-Urteil in BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052, in dem der BFH für den konkreten Fall dargelegt hat, dass die

Dividende bei der Organträgerin nicht nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 außer Ansatz bleiben kann und andererseits eine Hinzurechnung von 5 % der Dividenden als Ausgaben, die nicht nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 als Betriebsausgaben abgezogen werden können, nicht in Betracht kommt. Diese Ausführungen beruhen indes auf den Besonderheiten des vom BFH entschiedenen Falls. Dort war der Kürzungstatbestand des § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 auf der ersten Stufe einschlägig, so dass in dem Hinzurechnungsbetrag an den Organträger die Dividende nicht mehr enthalten war (Heurung/Bresgen/Fröhr, Betriebs-Berater 2015, 1431, 1434, mit Parallelerwägungen zur Körperschaftsteuer). Im Streitfall gilt Entsprechendes nur für den Teil der Dividende der C Ltd., die auf der Gewinnausschüttung der H Inc. beruht, nicht aber für die restliche Dividende der C Ltd., auf die § 9 Nr. 7 Sätze 1, 4 GewStG 2002 gerade –wie dargelegt– keine Anwendung findet.

b) Die durch § 8b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 bei der Organträgerin im Ergebnis eintretende Entlastung des Gewinns aus Gewerbebetrieb in Höhe von 95 % der über die Zurechnung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft bei der Organträgerin erfassten Dividenden (95 % von ... € = ... €) wird aber gewerbesteuerlich durch § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG 2002 wieder beseitigt.

Nach § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG 2002 werden die nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile, soweit sie nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG 2002 erfüllen, nach Abzug der mit ihnen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben, soweit sie nach § 8b Abs. 5 KStG 2002 unberücksichtigt bleiben, dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet. Da bezogen auf den vorliegend streitbehafteten Teil der Gewinnausschüttungen der C Ltd. (... €) weder die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG 2002 vorliegen (weil es sich bei dieser nicht um eine inländische Kapitalgesellschaft handelt) noch –wie dargelegt–insoweit die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 gegeben sind, hat die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG 2002 auf der Ebene der Klägerin als Organträgerin zu erfolgen. Dies bedeutet für den vorliegenden Fall, dass der zu 95 % als steuerfrei behandelte Betrag für Zwecke der Gewerbesteuer wieder hinzuzurechnen ist und damit die körperschaftsteuerliche Befreiung rückgängig gemacht wird. Dem entspricht im Ergebnis auch die derzeitige Verlustfeststellung, wenngleich das FA in dem gegenüber der Klägerin ergangenen Bescheid vom 6.6.2016 zwar richtigerweise den Gewerbeertrag der Organgesellschaft um ... € gemindert hat, der Gewinn aus Gewerbebetrieb der Klägerin jedoch nur um... € (d.h. um 95 % von ...€ statt um ...€) zu erhöhen gewesen wäre und andererseits keine Kürzung der Hinzurechnung um ... € hätte erfolgen dürfen. Lediglich im Ergebnis hat das FA den Gewerbeertrag der Klägerin im Jahr 2009 somit ausgehend vom nationalen Recht zutreffend aufgrund der Anwendung der Bruttomethode (nur) um ...€ gemindert.

C. Unionsrechtliche Beurteilung

Der Senat hat erhebliche Zweifel, ob § 9 Nr. 7 GewStG im Kontext der dargestellten deutschen Rechtslage mit der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63

AEUV in Einklang steht (im Ergebnis ebenso: Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 7 Rz. 20a; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 7 Rz. 4; Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz. 297; Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz. 201; Ernst, Die Unternehmensbesteuerung 2010, 494, 499, 501; Kraft/Hohage, FinanzRundschau 2014, 419, 420).

I. Der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ist eröffnet. Verboten sind hiernach alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern (Art. 63 Abs. 1 AEUV).

1. Namentlich fällt das wirtschaftliche Engagement der A GmbH in ausländische Tochtergesellschaften unter den Begriff des Kapitalverkehrs i.S. des Art. 63 Abs. 1 AEUV. Um dem Ziel und Zweck der Kapitalverkehrsfreiheit, den möglichst effizienten Einsatz von Kapital als Produktionsfaktor zu gewährleisten und die Investitionsfinanzierung zu sichern, gerecht zu werden, muss der Begriff des Kapitalverkehrs möglichst weit gefasst werden (Sedlaczek/Züger in Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 63 AEUV Rz. 20). Nach ständiger Rechtsprechung gehören deshalb zu den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die in diesem Mitgliedstaat Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (EuGH-Urteile vom 22.11.2012 C-600/10, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2012:737, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung –HFR– 2013, 75, Rz. 14; vom 2.6.2016 C-252/14, Pensioenfonds Metaal en Techniek, ECLI:EU:C:2016:402, Rz. 27). Hiervon ausgehend wird auch die kapitalmäßige Beteiligung eines Unternehmens an anderen Kapitalgesellschaften vom Begriff des Kapitalverkehrs umfasst (vgl. EuGH-Urteil vom 3.10.2013 C-282/12, Itecar, ECLI:EU:C:2013:629, Internationales Steuerrecht –IStR– 2013, 871, Rz. 16, 18).

2. Dass es sich vorliegend um ein wirtschaftliches Engagement in Australien handelt, ist für die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit unerheblich, da diese ihrem Wortlaut nach auch Beschränkungen des Kapitalverkehrs mit Drittstaaten „dritten Ländern“) untersagt.

3. Die Kapitalverkehrsfreiheit wird im Streitfall nicht durch die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV) verdrängt, die in Drittstaatsverhältnissen keinen Schutz bieten würde (zu Letzterem vgl. statt aller EuGH-Urteil Itecar, Rz. 16 f.).

a) Nach der Rechtsprechung des EuGH kann die steuerliche Behandlung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und die aus ihnen folgenden Ausschüttungen unter Art. 49 AEUV betreffend die Niederlassungsfreiheit und unter Art. 63 AEUV betreffend den freien Kapitalverkehr fallen. Bei der Antwort auf die Frage, ob eine nationale Regelung der einen oder der anderen Verkehrsfreiheit unterliegt, ist auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen (EuGH-Urteil vom 10.4.2014 C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, ECLI:EU:C:2014:249, IStR 2014, 333, Rz. 25). So fällt eine nationale

Regelung, die nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV (EuGH-Urteile vom 13.11.2012 C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ECLI:EU:C:2012:707, IStR 2012, 924, Rz. 91; vom 10.6.2015 C-686/13, X, ECLI:EU:C:2015:375, IStR 2015, 557, Rz. 18). Demgegenüber soll eine Vorschrift über die steuerliche Behandlung von Dividenden aus einem Drittstaat, die nicht ausschließlich für Situationen gilt, in denen die Muttergesellschaft entscheidenden Einfluss auf die Gesellschaft ausübt, die die Dividenden ausschüttet, nach Art. 63 AEUV zu beurteilen sein. Eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft kann sich daher unabhängig vom Umfang der Beteiligung, die sie an der in einem Drittstaat niedergelassenen Dividenden ausschüttenden Gesellschaft hält, auf diese Bestimmung berufen, um die Rechtmäßigkeit einer solchen Regelung in Frage zu stellen (EuGH-Urteile *Itelcar*, Rz. 18; vom 11.9.2014 C-47/12, *Kronos*, ECLI:EU:C:2014:2200, IStR 2014, 724, Rz. 38 ff.).

Insoweit ist die Abgrenzung zwischen den beiden Grundfreiheiten gegenüber innergemeinschaftlichen Sachverhalten leicht verschoben (so auch Unger, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* 2015, 67 f.). Bei Letzteren kommt es darauf an, ob Beteiligungen in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll. Ist dies der Fall, ist die Regelung ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen. Ist dies nicht der Fall, wird aber auch nicht allein an Beteiligungen angeknüpft, die einen sicheren Einfluss auf die Geschicke des Unternehmens einräumen sollen, ist ausgehend von den tatsächlichen Gegebenheiten des konkreten Falles zu bestimmen, von welcher dieser Bestimmungen die dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Situation erfasst wird (EuGH-Urteile *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rz. 92 ff.; X, Rz. 22 f.; *Kronos*, Rz. 40). Diese Betrachtung der tatsächlichen Umstände des konkreten Falls spielt für die Abgrenzung bei Drittstaatsachverhalten hingegen keine Rolle.

b) Von diesen Maßgaben ausgehend ist die Niederlassungsfreiheit aufgrund der Normstruktur des streitgegenständlichen § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 nicht vorrangig einschlägig und deshalb in Drittstaaten-Sachverhalten nicht in der Lage, die Kapitalverkehrsfreiheit zu verdrängen. Die vorgenannte nationale Norm stellt auf eine Mindestbeteiligungsquote von 15 % ab, die nach Auffassung des Senats nicht für einen sicheren Einfluss auf die Geschicke der Tochtergesellschaft ausreicht. Zwar mag zutreffend sein, dass der EuGH bislang nicht abschließend entschieden hat, wann ein beherrschender Einfluss angenommen werden darf und insoweit lediglich zum Ausdruck gebracht hat, dass eine Beteiligung von 10 % nicht ausreichend sein kann, um für die Niederlassungsfreiheit relevant zu sein (EuGH-Urteile vom 12.12.2006 C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ECLI:EU:C:2006:774, Slg. 2006, I-11753, Rz. 58; *Itelcar*, Rz. 22; *Kronos*, Rz. 33 f.). Der vorlegende Senat ist jedoch der Ansicht, dass der Rechtsprechung des EuGH mit hinreichender Sicherheit die Auffassung entnommen werden kann, dass

es für die Beurteilung der Wesentlichkeit auf die mitgliedstaatliche Rechtsordnung ankommt (zum niederländischen Recht EuGH-Urteil vom 13.4.2000 C-251/98, Baars, ECLI:EU:C:2000:205, Slg. 2000, I-2728, Rz. 20; zum deutschen Recht EuGH-Urteil vom 19.7.2012 C-31/11, Scheunemann, ECLI:EU:C:2012:481, DStR 2012, 1508, Rz. 24 ff.). Dann kann jedoch unter Zugrundelegung des deutschen Rechts allenfalls ab einer Beteiligungshöhe von 25 % von einer beherrschenden Beteiligung ausgegangen werden (Reimer in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.97; Patzner/Nagler, IStR 2014, 731; vgl. auch Wünsche, IStR 2012, 785, 786; Gosch/Schönfeld, IStR 2015, 755, 758), weil das GmbH-Recht bzw. das Recht der Aktiengesellschaft an diese Beteiligungshöhe substantielle Einwirkungsmöglichkeiten auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft knüpft (vgl. § 53 Abs. 2 Satz 1, § 60 Abs. 1 Nr. 2 und gegebenenfalls § 52 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung –GmbHG–; § 103 Abs. 1 Satz 2, § 111 Abs. 4 Satz 4, § 179 Abs. 2, § 182 Abs. 1 des Aktiengesetzes –AktG–; vgl. auch §§ 20, 21 AktG). Eine Beteiligung von 15 % mag demgegenüber ggf. einen gewissen Einfluss auf die Geschicke einer Gesellschaft gewähren. Nach Auffassung des Senats lässt sich allerdings nicht von einem sicheren bzw. entscheidenden Einfluss sprechen, da die Einflussmöglichkeiten nur leicht über die Möglichkeit zur Geltendmachung von Minderheitenrechten (vgl. § 50 GmbHG, § 122 AktG), die an eine Beteiligung von mindestens 5 % bzw. 10 % anknüpfen, hinausgehen.

Der Senat übersieht nicht, dass § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 für die Privilegierung von Landes- und Funktionsholdingstrukturen an eine Beteiligung von mindestens 25 % der Tochter- an nachgeordneten Enkelgesellschaften anknüpft. Diese Beteiligungshöhe ist seiner Meinung nach für die Frage der anzuwendenden Grundfreiheit jedoch nicht maßgebend. Denn es handelt sich um ein nachgeordnetes Quorum für mehrstufige Beteiligungsstrukturen. Für die grundsätzliche Anwendbarkeit des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 kommt es auf die Höhe der Beteiligung des Gewerbesteuerpflichtigen an der Tochtergesellschaft an, die nur bei mindestens 15 % liegen muss.

c) Die Kapitalverkehrsfreiheit wird ausgehend von dieser Rechtsauffassung und entgegen der Ansicht des FA nicht deshalb durch die Niederlassungsfreiheit verdrängt, weil Art. 22 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 DBA-Australien an eine Beteiligungsquote von mindestens 25 % anknüpft. Der Senat prüft vorliegend nicht die Vereinbarkeit des § 9 Nr. 8 GewStG 2002 mit dem Unionsrecht. Maßgebend ist allein die Konformität des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 mit den Grundfreiheiten. Dessen Voraussetzungen weisen aber keinen Bezug zu DBA auf.

II. Durch § 9 Nr. 7 GewStG 2002 wird die Kapitalverkehrsfreiheit beschränkt.

1. Nach ständiger Rechtsprechung fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese müssen jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben (EuGH-Urteile vom 10.5.2012 C-338/11 bis C-347/11, Santander Asset Management SGIIC u.a., ECLI:EU:C:2012:286, IStR 2012, 432, Rz. 14; Itelcar, Rz. 26). Wie bereits dargelegt (vgl. C.I.1.), gehören zu

den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn grenzüberschreitende Sachverhalte gegenüber inländischen Sachverhalten benachteiligt werden, indem erstere einer höheren steuerlichen Belastung unterliegen (EuGH-Urteile vom 17.10.2013 C-181/12, Welte, ECLI:EU:C:2013:662, HFR 2013, 1070, Rz. 25; vom 4.9.2014 C-211/13, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2014:2148, DStR 2014, 1818, Rz. 28 f.; Pensionsfonds Metaal en Techniek, Rz. 28; vom 30.6.2016 C-123/15, Feilen, ECLI:EU:C:2016:496, IStR 2016, 631, Rz.19).

Zu der –vorliegend nicht einschlägigen Niederlassungsfreiheit– hat der EuGH ferner in Bezug auf die Behandlung im Aufnahmestaat entschieden, dass diese den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit belässt, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen und diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden darf (EuGH-Urteil vom 23.2.2006 C-253/03, CLT-UFA, ECLI:EU:C:2006:129, Slg. 2006, I-1831; EuGH-Beschluss vom 4.6.2009 C-439/07 und C-499/07, KBC Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, Slg. 2009, I-4446, IStR 2009, 949, Rz. 76 ff.). Bezüglich der Besteuerung im Herkunftsmitgliedstaat verbieten es die Bestimmungen des AEUV über die Niederlassungsfreiheit, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (EuGH-Beschluss KBC Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, Rz. 79 m.w.N.). Dies bedeutet nach dem gegenwärtigen Stand der Harmonisierung des gemeinschaftlichen Steuerrechts, dass die Mitgliedstaaten Bedingungen und Höhe der Besteuerung der verschiedenen Niederlassungsformen von im Ausland tätigen inländischen Gesellschaften festlegen können, soweit sie ihnen eine Behandlung gewähren, die gegenüber vergleichbaren inländischen Niederlassungen nicht diskriminierend ist (EuGH-Urteil vom 6.12.2007 C-298/05, Columbus Container Services, ECLI:EU:C:2007:754, Slg. 2007-10451; EuGH-Beschluss KBC Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, Rz. 80).

In seinem Urteil Columbus Container Services (Rz. 56) hat der EuGH außerdem eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs sinngemäß mit dem Hinweis verneint, eine solche liege nicht vor, wenn im Rahmen der Besteuerung im Herkunftsmitgliedstaat der Grundsatz gewahrt werde, dass die Besteuerung der verschiedenen Niederlassungsformen von im Ausland tätigen inländischen Gesellschaften im Vergleich zur Besteuerung vergleichbarer inländischer Niederlassungen nicht diskriminierend sei (vgl. allgemein auch Reimer in Schaumburg/Englisch, a.a.O., Rz. 7.171 f.).

2. Übertragen auf den Streitfall erkennt der Senat unter zwei Gesichtspunkten Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs. Zum einen unterliegen Gewinne aus Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften im Vergleich zu § 9 Nr. 7 GewStG 2002 unter erheblich einfacheren Voraussetzungen der Kürzung, so dass

Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften steuerrechtlich weniger attraktiv sind. Zum anderen ist es unter dem Gesichtspunkt der Kürzung auch sinnvoller ein Unternehmen über eine ausländische Betriebsstätte und nicht über eine ausländische Tochtergesellschaft zu strukturieren.

a) Die gewerbesteuerliche Kürzung setzt bei Beteiligungen an steuerpflichtigen inländischen Kapitalgesellschaften allein eine Mindestbeteiligungshöhe von 15 % zu Beginn des Erhebungszeitraums und den Ansatz des durch sie erzielten Gewinns bei der Gewinnermittlung voraus (§ 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG 2002). § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 ist hier deutlich restriktiver, indem darüber hinausgehend verlangt wird, dass die Bruttoerträge aus bestimmten aktiven Einkünften stammen (nämlich nur aus denen gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG) oder nachgewiesen wird, dass es sich um Einkünfte von Enkelgesellschaften handelt, an denen die Tochtergesellschaft zu mindestens 25 % beteiligt ist, die Tochtergesellschaft eine Landes- oder Funktionsholding darstellt und die Enkelgesellschaft jedenfalls fast ausschließlich ihre Bruttoerträge aus aktiven Tätigkeiten i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG erzielt (vgl. zu den Einzelheiten bereits unter B.II.1.c.aa). § 9 Nr. 7 Sätze 4 ff. GewStG 2002 (Enkelprivileg) mag zwar die vorgenannten einschränkenden Voraussetzung für eine Kürzung abmildern, ist aber (ohne Organschaft) auf einen maximal dreistufigen Konzernaufbau beschränkt und verlangt außerdem einen engen zeitlichen Zusammenhang zwischen der Ausschüttung der Tochtergesellschaft und einer Ausschüttung der Enkelgesellschaft (vgl. zu den Einzelheiten bereits unter B.II.1.c.bb). Vielstufige internationale Konzernstrukturen, in die Holdinggesellschaften eingeflochten sind, fallen hiernach –wie auch im vorliegenden Fall– häufig nicht unter die Tatbestände des § 9 Nr. 7 GewStG 2002, mit der Folge, dass eine Kürzung um die Gewinnanteile der Tochtergesellschaften nach nationalem Recht nicht erfolgen darf. Dies gilt selbst dann, wenn letztlich aktive Tätigkeiten ausgeübt, diese jedoch durch eine staatenübergreifende Holdinggesellschaft gesteuert werden und entweder ein mehr als dreistufiger Konzernaufbau vorliegt oder die Tochtergesellschaft die Ausschüttungen der Enkelgesellschaft nicht zeitnah weiterausschüttet. Handelte es sich indes um einen identisch aufgebauten, aber rein inländischen Konzern käme es zu einer gewerbesteuerlichen Kürzung um die Gewinnanteile der Tochtergesellschaften nach § 9 Nr. 2a GewStG 2002.

b) Im Vergleich zu einer Betätigung im Ausland mittels einer dort belegenen ausländischen Betriebsstätte steht sich die A GmbH (und entsprechend nachfolgend die Klägerin) mit ihrer Betätigung über ihre ausländische Tochtergesellschaft deshalb schlechter, weil auch § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002 die restriktiven Merkmale des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 nicht beinhaltet. Gekürzt wird ohne weitere Voraussetzungen der Teil des Gewerbeertrags, der auf eine ausländische Betriebsstätte entfällt. Die in § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002 vorgesehene Kürzung des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland betriebene Betriebsstätte entfällt, wiederholt in diesem Sinne nur deklaratorisch die Begrenzung, die sich aus dem Steuergegenstand in § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG bereits ergibt (BFH-Urteil vom

6.7.2005 VIII R 72/02, BFHE 221, 235, BStBl II 2010, 828; Zwischenurteil des Senats vom 4.2.2016 9 K 1472/13 G, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG– 2016, 925 –Az. des BFH: I R 28/16–; Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz. 212).

Zwar mag es dem Gesetzgeber des Herkunftsstaates nach der EuGH-Rechtsprechung nicht verwehrt sein, ausländische Tochtergesellschaften und ausländische Betriebsstätten ungleich zu behandeln, wenn und soweit sich dies als Konsequenz einer unterschiedlichen Besteuerung inländischer Kapitalgesellschaften im Vergleich zu inländischen Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften darstellt. Letzteres lässt sich im vorliegenden Zusammenhang jedoch gerade nicht feststellen. Denn durch § 9 Nr. 2a und § 9 Nr. 3 GewStG 2002 werden inländische Tochtergesellschaften und ausländische Betriebsstätten gleich behandelt, während für Gewinnanteile ausländischer Tochtergesellschaften eine gewerbsteuerliche Kürzung nur unter den strengeren Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 zugelassen wird.

3. Die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit kann nach Auffassung des Senats nicht mit dem Argument verneint werden, die Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft sei im Hinblick auf die gewerbsteuerliche Kürzung mit Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften oder ausländischen Betriebsstätten nicht vergleichbar. Der Senat verkennt zwar nicht, dass § 9 Nr. 2a GewStG 2002 ggf. eine Doppelbelastung mit Gewerbesteuer im Inland vermeiden will (Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 9 Nr. 2a Rz. 1) und § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002 den systematischen Ansatz des Gewerbsteuerrechts nachvollzieht, nur inländische Erträge eines Gewerbebetriebs der Gewerbesteuer zu unterwerfen (Zwischenurteil des Senats in EFG 2016, 925 –Az. des BFH: I R 28/16–; Blümich/Gosch, a.a.O.). Im Hinblick darauf, dass die Kapitalverkehrsfreiheit insgesamt Diskriminierungen grenzüberschreitender Investitionen unterbinden will, ist nach Auffassung des Senats jedoch die Vergleichbarkeit gegeben. Ob der Gesetzgeber in der vorgenommenen Weise differenzieren durfte, ist nach Auffassung des Senats allein ein Problem der Rechtfertigung (s. unter IV.).

III. Die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit ist nicht aufgrund von Ausnahmebestimmungen des AEUV unbeachtlich.

1. Die Prüfung der Kapitalverkehrsfreiheit ist nicht wegen Art. 64 Abs. 1 AEUV entbehrlich.

a) Nach dieser Norm berührt die Kapitalverkehrsfreiheit nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen, auf Drittländer, die am 31.12.1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen (Art. 64 Abs. 1 Satz 1 AEUV). Die Vorschrift ist nicht so zu verstehen, dass die Stand-still-Klausel allein deshalb nicht greift, weil die im Streitfall anzuwendende Norm nach dem 31.12.1993 erlassen worden ist (EuGH-Urteil C-446/04 Test Claimants in the FII

Group Litigation, Rz. 192). Diese Voraussetzungen der sog. Stand-still-Klausel sind auch dann erfüllt, wenn eine nach diesem Zeitpunkt erlassene nationale Regelung Bestimmungen enthält, die im Wesentlichen mit einer zu diesem Zeitpunkt bestehenden früheren Regelung übereinstimmt. Nicht erfüllt sind die Voraussetzungen demgegenüber, wenn die nach diesem Zeitpunkt erlassenen Bestimmungen auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht beruhen und neue Verfahren einführen (EuGH-Urteile vom 24.5.2007 C-157/05, Holböck, ECLI:EU:C:2007:297, Slg. 2007, I-4051, Rz. 41; vom 11.2.2010 C-541/08, Fokus Invest, ECLI:EU:C:2010:74, Slg. 2010, I-1025, Rz. 42).

b) Übertragen auf den Streitfall führt dies aus mehreren Gründen dazu, dass die Standstill-Klausel nicht einschlägig sein kann.

aa) Bereits nach seinem Wortlaut wurde § 9 Nr. 7 GewStG nach dem 31.12.1993 so wesentlich verändert, dass die Stand-still-Klausel keine Anwendung finden kann.

Zum 31.12.1993 galt § 9 Nr. 7 GewStG 1991 in der Fassung des Gesetzes über Maßnahmen zur Bewältigung der finanziellen Erblasten im Zusammenhang mit der Herstellung der Einheit Deutschlands, zur langfristigen Sicherung des Aufbaus in den neuen Ländern, zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und zur Entlastung der öffentlichen Haushalte –Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms –FKPG– vom 23.6.1993 (BGBl I 1993, 944). Die damalige Bezugnahme in § 9 Nr. 7 GewStG auf § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 und § 8 Nr. 2 AStG sowie auf § 26 Abs. 5 KStG a.F. wurde später dadurch ersetzt, dass der Inhalt der vorgenannten Regelungen des Außensteuergesetzes sowie des Körperschaftsteuergesetzes a.F. nunmehr direkt (ohne Verweis) in § 9 Nr. 7 GewStG 2002 aufgenommen wurde. Das Jahressteuergesetz 2006 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2879) verringerte im Ergebnis den Kürzungsumfang um den Beteiligungsaufwand (vgl. Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz. 287). Außerdem setzte der Gesetzgeber durch das Unternehmensteuerreformgesetz vom 14.8.2007 (BGBl I 2007, 1912) die für eine Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG erforderliche Beteiligungsquote von 10 % auf 15 % herauf.

Zwar mag die vorgenannte erste Wortlautänderung im Kern nur redaktioneller Art gewesen sein, und die spätere Verminderung des Kürzungsumfangs könnte eventuell als eher unwesentliche Änderung angesehen werden. Die Erhöhung der maßgebenden Beteiligungsquote schränkte den Anwendungsbereich der Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG jedoch in erheblicher Weise ein und schließt eine Berufung auf die Stand-still-Klausel aus. Der Senat hält es insoweit für unerheblich, dass die gesetzgeberische Modifikation der Beteiligungshöhe für den konkreten Streitfall nicht von Bedeutung ist. Er übersieht hierbei nicht, dass der Blick der Grundfreiheiten auf das nationale Recht stets auf den Einzelfall bezogen ist und nur im konkreten Fall zu einem Anwendungsvorrang führt. Schon der Wortlaut des Art. 64 Abs. 1 Satz 1 und 2 AEUV legt demgegenüber nahe, für die Frage der Stand-still-Klausel abstrakt die materielle Rechtslage zu betrachten. Den Mitgliedstaaten wird durch die Stand-still-Klausel ein Bestandsschutz für beschränkende

Vorschriften gewährt, der, bezogen auf die konkrete Norm, die beschränkende Wirkung entfaltet, nur einheitlich gesehen werden kann.

bb) Ungeachtet dessen ist bei der Beurteilung der Frage, ob die Stand-still-Klausel einschlägig ist, der gesamte Regelungszusammenhang zu berücksichtigen, in den die Vorschrift eingebettet ist (in diesem Sinne Bröhmer in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 64 AEUV Rz. 7; Gosch/Schönfeld, IStR 2015, 755, 759). Dies ist auch im vorliegenden Fall relevant, weil § 9 Nr. 7 GewStG im Zusammenhang mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG) vom 23.10.2000 (BGBl I 2000, 1433) eine neue Bedeutung erlangt hat.

Während im gewerblichen Bereich bezogene Dividenden vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens grundsätzlich steuerpflichtig waren und die Schachtelprivilegien des § 9 Nr. 2a, 7 GewStG 1999 davon zugunsten der Steuerpflichtigen eine Ausnahme machten, wurden durch das Halbeinkünfteverfahren sämtliche Dividenden auch für Zwecke der Gewerbesteuer im Ergebnis vollständig (für Körperschaften) bzw. zu 50 % (für natürliche Personen) von der Steuer freigestellt (§ 7 Satz 1 GewStG 1999 i.d.F. des StSenkG i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG). D.h., bezogen auf Kapitalgesellschaften bedurfte es der Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG 1999 i.d.F. des StSenkG nicht mehr (vgl. Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz. 287, 289). Für die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb verblieb es auch nach dem UntStFG grundsätzlich bei der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG 1999; nur in den Fällen einer gewerbesteuerlichen Organschaft wurde die Anwendung des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG durch § 15 Nr. 2 KStG 1999 i.d.F. des UntStFG auf der Ebene der Organgesellschaft ausgeschlossen und auf die Ebene der Organträgerin verlagert (sog. Bruttomethode). Außerdem wurde durch das UntStFG § 8 Nr. 5 GewStG 1999 eingefügt und damit in den Fällen ohne gewerbesteuerliche Organschaft die hälftige Steuerfreiheit gemäß § 3 Nr. 40 EStG 1997/2002 und die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG 1999/2002 gewerbesteuerlich durch eine entsprechende Hinzurechnung im Ergebnis rückgängig gemacht, es sei denn, die Voraussetzungen für eine Schachtelprivilegierung nach § 9 Nr. 2a, 7 GewStG 1999/2002 sind erfüllt. Sofern eine gewerbesteuerliche Organschaft besteht, findet hingegen § 9 Nr. 2a, 7 GewStG 1999/2002 auf der Ebene der Organgesellschaft direkt Anwendung, weil § 8b Abs. 1 KStG 1999/2002 und damit auch § 8 Nr. 5 GewStG 1999/2002 wegen der von § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999/2002 vorgegebenen Bruttomethode dort nicht gilt.

Während § 9 Nr. 2a, 7 GewStG 1991 zum 31.12.1993 somit eine Ausnahme von der Steuerpflicht der Dividenden regelte, verhindert die Anwendung dieser Bestimmungen nunmehr außerhalb der gewerbesteuerlichen Organschaft die Rückgängigmachung der Steuerbefreiung nach § 7 Satz 1 GewStG 2002 i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG 2002 durch § 8 Nr. 5 GewStG 2002. Darüber hinaus bestand im Jahr 2001 die Sondersituation, dass § 9 Nr. 7 GewStG 1999 für Dividendenausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften keine Bedeutung

mehr zukam. Diese waren im Jahr 2001 bereits gemäß § 7 Satz 1 GewStG1999 i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG 1999 steuerbefreit und die vom Gesetzgeber angeordnete rückwirkende Geltung des § 8 Nr. 5 GewStG 1999 (§ 36 Abs. 4 GewStG 1999 i.d.F. des UntStFG) verstieß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (BFH-Urteil vom 6.3.2013 I R 14/07, BFHE 241, 185, BStBl II 2015, 349).

Zwar ließe sich erwägen, ob die kurzfristige und aus Sicht des Gesetzgebers planwidrige Bedeutungslosigkeit des § 9 Nr. 7 GewStG 1999/2002 für Gewinnausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften (zumindest außerhalb einer gewerbsteuerlichen Organschaft) für die Stand-still-Klausel irrelevant ist und ob im Übrigen der Übergang zum Halbeinkünfteverfahren gewerbsteuerlich nur zu einer technischen und nicht zu einer inhaltlichen Änderung geführt hat (gewerbsteuerliche Erfassung der Dividenden nach dem Rechtsstand zum 31.12.2003 gemäß § 7 Satz 1 GewStG2002 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002; gewerbsteuerliche Erfassung der Dividenden nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens über § 8 Nr. 5 GewStG 2002; im Ergebnis gewerbsteuerliche Befreiung der Dividenden sowohl vor als auch nach dem 31.12.2003 nur unter den Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a, 7 GewStG 2002). Eine derartige Betrachtung ließe aber zu Unrecht unberücksichtigt, dass die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens einen vollständigen Systemwechsel darstellte, der nicht nur die Besteuerung der Dividenden, sondern auch der Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen betraf (vgl. § 7 Satz 1 GewStG2002 i.V.m. § 8b Abs. 2, 3 KStG 2002) und eine geänderte Konzeption des Außensteuergesetzes (Einfügung des § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG, s. dazu nachfolgend unter IV.2.) zur Folge hatte. § 8 Nr. 5 i.V.m. § 9 Nr. 2a, 7 GewStG 2002 können deshalb nicht als bloße Fortführung der bisherigen Rechtslage verstanden werden, sondern sind Teil einer vollständigen Neuregelung der Besteuerung von Dividenden und Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften.

2. Ebenso führt Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV nicht zu dem Schluss, dass die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit unbeachtlich ist. Dieser berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Die Vorschrift hat einen allein deklaratorischen Charakter (Englisch in Schaumburg/Englisch, a.a.O., Rz. 7.201; Schönfeld, Steuer und Wirtschaft 2005, 158, 163), der einer Unionsrechtswidrigkeit des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 nicht entgegenstehen kann. Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV ist, da er eine Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs darstellt, eng auszulegen. Daher kann er nicht dahin verstanden werden, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach ihrem Wohnort oder nach dem Mitgliedstaat ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne Weiteres mit dem AEUV vereinbar wäre. Die in Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV vorgesehene Ausnahme wird ihrerseits vielmehr durch Art. 65 Abs. 3 AEUV eingeschränkt, wonach die in Abs. 1 dieses Artikels genannten nationalen Vorschriften „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 [AEUV] darstellen [dürfen]“ (EuGH-

Urteile vom 10.2.2011 C-436/08 und C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, ECLI:EU:C:2011:61, Slg. 2011, I-305, Rz. 56 f.; vom 10.4.2014 C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, ECLI:EU:C:2014:249, IStR 2014, 333, Rz. 55 f; Pensioenfonds Metaal en Techniek, Rz. 46). Die nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV zulässigen Ungleichbehandlungen müssen daher von den nach Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotenen Diskriminierungen unterschieden werden. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren streitige aber nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die von ihr vorgesehene Ungleichbehandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (EuGH-Urteile vom 6.6.2000 C-35/98, Verkooijen, ECLI:EU:C:2000:294, Slg. 2000, I-4071, Rz. 43; vom 19.11.2009 C-540/07, Kommission/Italien, ECLI:EU:C:2009:717, Slg. 2009, I-10983, Rz. 49; Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Rz. 58; Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, Rz. 57). Beides ist vorliegend nicht der Fall. Eine objektive Vergleichbarkeit der gebildeten Fallgruppen liegt vor (s. C.II.3.); der Senat vermag auch keine geeignete sachliche Rechtfertigung für die Differenzierungen des Gesetzgebers zu erkennen (dazu sogleich unter IV. und V.).

IV. § 9 Nr. 7 GewStG 2002 ist insbesondere nicht durch das Ziel einer wirksamen Missbrauchsbekämpfung gerechtfertigt.

1. Die Bekämpfung von missbräuchlichen Gestaltungen kann nur dann als Rechtfertigungsgrund angeführt werden, wenn sie auf rein künstliche Gestaltungen abzielt, die auf eine Umgehung des Steuerrechts gerichtet sind, was jede allgemeine Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs ausschließt (EuGH-Urteile vom 12.9.2006 C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Slg. 2006, I-7995, Rz. 75; vom 28.10.2010 C-72/09, Établissements Rimbaud, ECLI:EU:C:2010:645, Slg. 2010, I-10659, Rz. 34; vom 6.6.2013 C-383/13, Kommission/Belgien, ECLI:EU:C:2013:364, Rz. 64).

2. Die in § 9 Nr. 7 GewStG 2002 aufgestellten, über eine bestimmte Beteiligungsquote hinausgehenden und insoweit von § 9 Nr. 2a GewStG 2002 abweichenden Voraussetzungen stellen eine unzulässige Missbrauchstypisierung dar. Sie sind schon mangels Einbeziehung der ausländischen Steuerbelastung nicht geeignet, um auf einen Missbrauch hinzuweisen. Aus diesem Grund hat der Senat Zweifel, ob es zur Herstellung der Vereinbarkeit mit dem AEUV ausreichend wäre –ggf. im Wege einer geltungserhaltenden Reduktion–, die von § 9 Nr. 7 GewStG 2002 vorgenommene Typisierung dem Grunde nach beizubehalten und dem Steuerpflichtigen lediglich die Möglichkeit zu eröffnen, seinerseits einen fehlenden Missbrauch nachzuweisen. Unabhängig davon erscheinen die in § 9 Nr. 7 GewStG 2002 normierten Voraussetzungen auch nicht in vollem Umfang sachgerecht, um aktive Tätigkeiten von (missbrauchsanfälligen) passiven Tätigkeiten abzugrenzen.

a) Es stellt sich bereits die Frage, welchen typischerweise missbräuchlichen Fall der Gesetzgeber im Auge gehabt haben sollte. Diesen mag man in Anlehnung an die –ebenfalls missbrauchstypisierende (BFH-Urteile vom 21.10.2009 I R 114/08, BFHE 227, 64, BStBl II 2010, 774; vom 11.3.2015 I R 10/14, BFHE 249, 241, BStBl II 2015, 1049; Gosch, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. (DStJG) 36 (2013), 201, 211; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 10.21)– Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 ff. AStG, an die § 9 Nr. 7 GewStG 2002 hinsichtlich des Katalogs der aktiven Einkünfte (teilweise) anknüpft, darin sehen, dass durch Zwischenschaltung ausländischer Kapitalgesellschaften eine Besteuerung im Inland vermieden und eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung im Ausland erreicht werden soll. Hiervon ausgehend knüpft die Hinzurechnungsbesteuerung aber auch ausdrücklich an eine im Ausland erfolgende niedrige Besteuerung (d.h. an eine niedrige Ertragsteuerbelastung durch Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer oder andere Ertragsteuern, vgl. Anwendungsschreiben des Bundesministeriums der Finanzen –BMF– zum AStG vom 14.5.2004, BStBl I 2004, Sondernummer 1/2014; Reiche in Haase, AStG/DBA, 2. Aufl. 2012, § 8 AStG Rz. 177 f.; Blümich/Vogt, § 8 AStG Rz. 181, 183) der (passiven) Einkünfte aus Zwischengesellschaften (§ 8 Abs. 1 und 3 AStG) an. Gerade dieses entscheidende Merkmal, das eine unbedenkliche Einschaltung ausländischer Gesellschaften zum Missbrauchsfall machen kann, enthält der Tatbestand des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 nicht. Selbst wenn der Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft eine hohe Ertragsteuerbelastung durch Körperschaftsteuer und/oder Gewerbesteuer kennen würde, reichte dies nicht aus, um in den Genuss einer Kürzung zu gelangen.

Es verbleibt neben der Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft allein eine Anknüpfung an bestimmte, als schädlich empfundene Einkunftsarten. Außerdem wird Tochtergesellschaften, die eine Holdingfunktion ausüben, eine auf die Art der Tätigkeit der nachfolgenden Gesellschaften durchgreifende Betrachtung durch verschiedene zusätzliche Voraussetzungen erschwert (Notwendigkeit einer Funktionsoder Landesholding, andernfalls nur eine durchgreifende Betrachtung bei einem maximal dreistufigen Konzernaufbau nebst zeitlichen Anforderungen an die Ausschüttung der Enkelgesellschaft; vgl. dazu bereits unter B.II.1.c). Insoweit ergibt sich das seltsame und nicht begründbare Ergebnis, dass das Außensteuerrecht wesentlich zielgenauer auf die Art der Betätigung im Ausland abstellt als das Gewerbesteuerrecht. Denn nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG werden Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften nicht mehr als passive (missbrauchsverdächtige) Tätigkeit angesehen, sondern die auf nachfolgenden Stufen des Konzerns anfallenden Einkünfte werden nach § 14 AStG daraufhin überprüft, ob insoweit niedrig besteuerte passive Einkünfte vorliegen, die der übergeordneten Gesellschaft für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung nach Maßgabe der Beteiligungsquote zuzurechnen sind.

Das Vorliegen aktiver Einkünfte ist dabei vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Soweit allerdings im Schrifttum vertreten wird, die einschränkenden Voraussetzungen in § 9 Nr. 7 GewStG 2002 seien im Hinblick auf die

Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG zur Missbrauchsbekämpfung nicht erforderlich (vgl. Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz. 297; Bier, DStJG 35 (2012), 235, 239; Haas, IStR 2011, 353), ist dies aus Gründen des nationalen Rechts zweifelhaft. Denn ein Hinzurechnungsbetrag (§ 10 AStG) erhöht zwar den Gewinn aus Gewerbebetrieb i.S. des § 7 Satz 1 GewStG 2002 (vgl. BFH-Urteil vom 21.12.2005 I R 4/05, BFHE 212, 226, BStBl II 2006, 555), doch soll nach der BFH-Rechtsprechung in derselben Höhe eine Kürzung nach § 9 Abs. 3 Satz 1 GewStG 2002 geboten sein (BFH-Urteil in BFHE 249, 241, BStBl II 2015, 1049; a.A. die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 14.12.2015, BStBl I 2015, 1090), so dass sich ausgehend von der umstrittenen BFH-Rechtsprechung der Hinzurechnungsbetrag per Saldo gewerbsteuerlich nicht auswirken würde.

b) Darüber hinaus gehen die einschränkenden Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Kürzung um Gewinnausschüttungen nach § 9 Nr. 7 GewStG 2002 über eine zulässige Missbrauchstypisierung auch deshalb erkennbar hinaus, weil die darin enthaltene Missbrauchsvermutung unwiderlegbar ist. Es ist nicht möglich, die Kürzung stets bereits dann in Anspruch zu nehmen, wenn nachgewiesen wird, dass die in einem anderen Staat ansässige Holdinggesellschaft lediglich an nachgeordneten Gesellschaften beteiligt ist, die einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen und deshalb gerade nicht für eine missbräuchliche Einkünfteverlagerung eingesetzt werden. Allerdings hat der Senat –wie bereits dargelegt– weitergehend Bedenken, ob es zur Herstellung der Vereinbarkeit mit dem AEUV genügt, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Nachweises eines fehlenden Missbrauchs einzuräumen, wenn die Missbrauchstypisierung –wie hier– ihrerseits bereits nicht hinreichend zielgenau ist.

aa) Die Notwendigkeit wirksamer Steuerkontrollen erlaubt es, verfahrensrechtliche Instrumente vorzusehen, die eine effektive Verifikation steuerlich erheblicher Umstände erlauben (EuGH-Urteile vom 15.5.1997 C-250/95, Futura Participations und Singer, ECLI:EU:C:1997:239, Slg. 1997, 2471, Rz. 31; vom 28.10.1999 C-55/98, Vestergaard, ECLI:EU:C:1999:533, Slg. 1999, I-7641, Rz. 25). Sie ermöglicht es nach der Rechtsprechung des EuGH aber nicht, hinsichtlich der Ausübung der Verkehrsfreiheiten innerhalb der Gemeinschaft materiell-rechtliche Differenzierungen zu Lasten einzelner Steuerpflichtiger einzuführen, durch die der Ermittlungsaufwand gar nicht erst entsteht (EuGH-Urteile Vestergaard, Rz. 25; vom 18.7.1999 C-254/97, Baxter, ECLI:EU:C:1999:368, Slg. 1999, I-4809, Rz. 18; vom 29.3.2007 C-347/04, Rewe Zentralfinanz, ECLI:EU:C:2007:194, Slg. 2007, I-2647, Rz. 55).

Auch der BFH hält gerade den Motivtest für das entscheidende Instrument, um dem Vorwurf mangelnder Erforderlichkeit der Missbrauchstypisierung aus unionsrechtlicher Sicht zu entgehen. Bei der Prüfung des § 20 Abs. 2 AStG in der Fassung des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz –StVergAbG–) vom 16.5.2003 (BGBl I 2003, 660) –AStG a.F.–, der zu einem Switch over von der

Freistellungs- zur Anrechnungsmethode bei Einkünften aus ausländischen Betriebsstätten eines unbeschränkt Steuerpflichtigen führt, hielt es der BFH im Rahmen einer Prüfung der gemeinschaftsrechtlich verbürgten Niederlassungsfreiheit für notwendig, zur Wahrung der unionsrechtlichen Anforderungen an eine Missbrauchstypisierung die Merkmale des Motivtests in den Tatbestand des § 20 Abs. 2 AStG a.F. hineinzulesen (BFH-Urteil in BFHE 227, 64, BStBl II 2010, 774).

Die vorgenannten Grundsätze können allerdings nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern übertragen werden. Wenn die Regelung eines Mitgliedstaates die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Verpflichtungen abhängig macht, deren Einhaltung nur in der Weise nachgeprüft werden kann, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittlandes eingeholt werden, ist es vielmehr grundsätzlich gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlandes zur Vorlage der Informationen, als unmöglich erweist, die Auskünfte von diesem Land zu erhalten (EuGH-Urteil vom 18.12.2007 C-101/05, A, ECLI:EU:C:2007:804, Slg. 2007, I-11531, Rz. 63).

Die sehr grobe, nicht widerlegbare Typisierung eines als missbräuchlich empfundenen Tatbestands kann somit aber jedenfalls dann nicht durch die Notwendigkeit wirksamer Steuerkontrollen gerechtfertigt werden, wenn und soweit die Angaben des Steuerpflichtigen zu den entsprechenden Auslandssachverhalten durch Auskünfte des betreffenden ausländischen Staates oder anderweitig – etwa durch entsprechende Dokumentations- oder Nachweispflichten des Steuerpflichtigen – hinreichend zuverlässig überprüft werden können.

bb) Bezogen auf den hier in Rede stehenden § 9 Nr. 7 GewStG 2002 hat der Gesetzgeber für Drittstaaten-Sachverhalte keine Möglichkeit eröffnet, die (möglicherweise) beabsichtigte Missbrauchstypisierung zu widerlegen. Insbesondere gelten die die Kürzungsmöglichkeit einschränkenden Voraussetzungen in Bezug auf die Tätigkeit der Tochtergesellschaft bzw. hinsichtlich des zeitlichen Zusammenhangs bei Ausschüttungen von aktiven Einzelgesellschaften auch dann, wenn gegenüber dem Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft ein vertraglicher Auskunftsanspruch besteht. Der Senat verkennt dabei nicht, dass im Einzelfall ein vertraglicher Auskunftsanspruch gegenüber der Tochtergesellschaft zur Sachverhaltsaufklärung nicht ausreichend sein könnte, weil der Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft unter Umständen nicht über die erforderlichen Informationen verfügt, um die Art der Tätigkeit sowie die Steuerbelastung bei der Einzelgesellschaft hinreichend sicher beurteilen zu können. Denn die letztgenannten Probleme könnten allenfalls die Frage aufwerfen, ob zur Vorbedingung einer Steuerbegünstigung nicht nur ein Auskunftsanspruch gegenüber dem Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft, sondern auch Auskunftsansprüche gegen die Ansässigkeitsstaaten der der Tochtergesellschaft nachgeordneten Gesellschaften bestehen müssen.

Im Streitfall sind die vorgenannten Fragen auch relevant. Zum einen erscheint es bereits denkbar, dass die Klägerin unabhängig von etwaigen Auskünften der Drittstaaten die Annahme missbräuchlicher Einkünfteverlagerungen widerlegen kann. Zum anderen hat die inländische Finanzverwaltung hier auch vertragliche Ansprüche gegenüber mehreren der hier in Rede stehenden Drittstaaten. Die Tochtergesellschaft (C Ltd.) der inländischen A GmbH (deren Gewerbeertrag der Klägerin als Organträgerin zugerechnet wird) ist in Australien ansässig. Das DBA-Australien betrifft auch die Gewerbesteuer (Art. 2 Abs. 1 Buchst. b DBA-Australien) und sieht in Art. 24 einen umfassenden Auskunftsaustausch betreffend die Steuern im Sinne des Abkommens vor (sog. große Auskunftsklausel, vgl. BMF-Schreiben vom 25.1.2006, BStBl I 2006, 1.5.1 i.V.m. Anlage 1; Rosenthal in Wassermeyer, DBA, Australien, Art. 24 Rz. 2; Engelschalk in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 26 Rz. 66 f.). Selbst wenn sich auch Auskünfte betreffend der Tochtergesellschaft nachgeordnete Gesellschaften als erforderlich erweisen sollten, bestünde zumindest in Bezug auf die Enkelgesellschaften F, G und C sowie hinsichtlich der Urenkelgesellschaften Hund I eine sog. große Auskunftsklausel (vgl. BMF-Schreiben vom 25.1.2006, BStBl I 2006, 26, Anlage 1).

V. Ebenfalls scheidet als Argument für eine Rechtfertigung die gerechte Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse aus.

In seiner jüngeren Rechtsprechung hat der EuGH die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse als Rechtfertigungsgrund für eine Beschränkung der Grundfreiheiten in Betracht gezogen (EuGH-Urteile vom 7.11.2013 C-322/11, K, ECLI:EU:C:2013:716, DStR 2013, 2441, Rz. 50; vom 8.6.2016 C-479/14, Hünnebeck, ECLI:EU:C:2016:412, DStR 2016, 1360, Rz. 65). Inhalt dieses Ziels ist es, wie der EuGH festgestellt hat, die Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen, zu wahren (EuGH-Urteil vom 6.9.2012 C-18/11, Philips Electronics UK, ECLI:EU:C:2012:532, IStR 2012, 847 Rz. 24).

Da das Unionsrecht bei seinem gegenwärtigen Stand keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Union vorschreibt, kann jeder Mitgliedstaat sein System für die Besteuerung ausgeschütteter Dividenden frei gestalten, solange das in Rede stehende System keine durch den Vertrag verbotenen Diskriminierungen enthält (EuGH-Urteile Kronos, Rz. 68; vom 17.9.2015 C-10/14, C-14/14 und C-17/14, Miljoen u.a., ECLI:EU:C:2015:608, IStR 2015, 921, Rz. 76). Unabhängig davon, welcher Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Besteuerung oder wirtschaftlichen Doppelbelastung eingesetzt wird (Befreiungsmethode oder Anrechnungsverfahren), verstößt es gegen die im Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten, wenn ein Mitgliedstaat Dividenden ausländischen Ursprungs ungünstiger behandelt als Dividenden inländischen Ursprungs, es sei denn, diese Ungleichbehandlung betrifft Situationen, die objektiv nicht vergleichbar sind, oder ist durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt (EuGH-Urteil Kronos, Rz. 69; vgl. auch EuGH-

Urteile vom 13.3.2014 C-375/12, Bouanich, ECLI:EU:C:2014:138, DStRE 2014, 1115; vom 2.9.2015 C-386/14, Groupe Steria, ECLI:EU:C:2015:524, DStR 2015, 2125, Rz. 29). Diese Sachverhaltskonstellation ist insoweit nicht mit derjenigen vergleichbar, in der die unterschiedliche Besteuerung auf der Anwendung unterschiedlicher DBA mit verschiedenem Inhalt beruht (vgl. dazu EuGH-Urteil vom 30.6.2016 C-176/15, Riskin und Timmermans, ECLI:EU:C:2016:488, IStR 2016, 732, Rz. 19, 30 ff.).

Im vorliegenden Streitfall weist das DBA-Australien das Besteuerungsrecht für die Dividendenausschüttungen der C Ltd. Deutschland zu. Für Zwecke der Gewerbesteuer ist kein Anrechnungsverfahren vorgesehen. Selbst wenn man dementsprechend trotz des in § 2 Abs. 1 GewStG 2002 zum Ausdruck kommenden speziellen Inlandsbezugs der Gewerbesteuer davon ausgehen wollte, dass Dividenden einer im Ausland tätigen Kapitalgesellschaft einen hinreichenden Inlandsbezug aufweisen und deshalb als inländischer Gewerbeertrag besteuert werden dürfen, wäre nach den vorgenannten Grundsätzen des AEUV im Ansatz eine Gleichbehandlung mit Dividenden inländischen Ursprungs geboten. Eine derartige Gleichbehandlung sieht § 9 GewStG 2002 jedoch –wie dargelegt– nicht vor, weil im Falle einer Beteiligungsquote von mindestens 15 % die Dividendenausschüttungen einer inländischen Kapitalgesellschaft zu einer Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG 2002 führen, während für Dividendenausschüttungen einer ausländischen Kapitalgesellschaft insoweit die strengeren Kürzungsvoraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 gelten. Der Senat vermag nicht zu erkennen, aus welchen Gründen dies unter dem Gesichtspunkt einer gerechten Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gerechtfertigt sein sollte. Insbesondere genügt dafür nicht der Hinweis, dass die inländischen ausschüttenden Gesellschaften der Gewerbesteuer unterliegen, während dies bei ausländischen ausschüttenden Gesellschaften häufig nicht der Fall sein wird. Zum einen vermag nach der Rechtsprechung des EuGH eine steuerliche Benachteiligung, die gegen eine Grundfreiheit verstößt, nicht wegen des etwaigen Bestehens anderer Vorteile als mit dem Unionsrecht vereinbar angesehen werden (vgl. EuGH-Urteile vom 26.10.1999 C-294/97, Eurowings, ECLI:EU:C:1999:524, Slg. 1999, I-7447, Rz. 43 f.; vom 20.10.2011 C-284/09, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2011:670, Slg. 2011, I-9879, DStR 2011, 2038, Rz. 71). Zum anderen ist keinesfalls gesichert, dass derartige Vorteile bei der ausschüttenden ausländischen Kapitalgesellschaft überhaupt bestehen. Denn die für diese geltende ausländische Ertragsteuerbelastung (etwa allein aufgrund einer Körperschaftsteuerbelastung) mag genauso hoch sein wie die aus der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer bestehende inländische Ertragsteuerbelastung (vgl. auch die Maßgeblichkeit der Ertragsteuerbelastung im Rahmen des § 8 AStG und dazu unter IV.2.a).

D. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage

Der Senat übersieht nicht, dass eine Vorlage nach Art. 267 Abs. 2 AEUV nur zulässig ist, wenn das vorlegende Gericht eine Entscheidung des EuGH über die an diesen gerichtete Frage zum Erlass seines Urteils für erforderlich hält (hierzu

Wegener in Calliess/Ruffert, a.a.O., Art. 267 AEUV Rz. 22 ff.). Die Entscheidungserheblichkeit der unter C. aufgearbeiteten Fragestellungen entfällt nicht, weil sich zugleich die Frage der Verfassungskonformität des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 im Lichte des Art. 3 Abs. 1 GG stellt (hierzu bereits unter B.II.1.c, aa, eee). Zwar gibt es aus verfassungsrechtlicher Sicht in den Fällen, in denen die Unionsrechts- und Verfassungswidrigkeit ungeklärt sind, keine feste Rangfolge der Verfahren vor dem EuGH oder dem BVerfG, so dass auch eine Vorlage an das BVerfG möglich wäre (BVerfG-Urteil vom 17.12.2002 1 BvL 28/95, 1 BvL 29/95, 1 BvL 30/95, BVerfGE 106, 275; BVerfG-Beschluss vom 11.7.2006 1 BvL 4/00, BVerfGE 116, 202). Es besteht damit aber auch kein Vorrang einer Vorlage an das BVerfG. Dieser ergibt sich nach Auffassung des Senats auch nicht aus Art. 267 AEUV. Dies gilt insbesondere eingedenk des Geistes der Zusammenarbeit des EuGH mit den nationalen Gerichten (vgl. EuGH-Urteil vom 8.11.1990 C-231/89, Gmurzynska-Bscher, ECLI:EU:C:1990:386, Slg. 1990, I-4003 Rz. 18 ff.; Wegener in Calliess/Ruffert, a.a.O., Art. 267 AEUV Rz. 23), wie er in der genannten Bestimmung zum Ausdruck kommt.

E. Aussetzung des Verfahrens

Das Klageverfahren war bis zur Bekanntgabe der Vorabentscheidung des EuGH über die vorgelegten Rechtsfragen auszusetzen. Nach der Rechtsprechung des BFH handelt es sich hierbei nicht um eine Aussetzung nach § 74 FGO, sondern um einen unselbständigen Teil der Vorlage (BFH-Beschluss vom 27.1.1981 VII B 56/80, BFHE 132, 217, BStBl II 1981, 324).

F. Unanfechtbarkeit des Beschlusses

Hinsichtlich der Unanfechtbarkeit des Vorlagebeschlusses verweist der Senat auf die ständige Rechtsprechung des BFH (BFH-Beschlüsse in BFHE 132, 217, BStBl II 1981, 324; vom 25.7.1995 VII B 96/95, BFH/NV 1996, 163; BFH-Urteil vom 2.4.1996 VII R 119/94, BFHE 180, 231, BFH/NV 1996, 306).