Beschluss vom 22. September 2016, I R 29/15

Hinzurechnung von nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG - Freistellung nach nationalem Recht und nach Abkommensrecht

ECLI:DE:BFH:2016:B.220916.IR29.15.0

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 1, DBA CHN Art 24 Abs 2 Buchst a S 3, DBA TUR Art 23 Abs 1 Buchst a S 2, DBA TUR 2011 Art 22 Abs 2 Buchst a S 2, KStG VZ 2009 , KStG VZ 2010 , KStG VZ 2011 , KStG § 8b Abs 5

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 23. März 2015, Az: 1 K 1162/13

Leitsätze

1. NV: Das sog. nationale Schachtelprivileg des § 8b Abs. 1 KStG einerseits und das sog. abkommensrechtliche Schachtelprivileg andererseits stehen im Ausgangspunkt selbständig nebeneinander und schließen einander nicht aus (vgl. Senatsrechtsprechung). Die (Tatbestands-)Konkurrenz beider Regelungen ist regelmäßig zu Lasten des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs aufzulösen.

2. NV: Die Frage, ob die Hinzurechnung von nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG zu unterbleiben hat, weil die von den ausländischen (hier: chinesischen und türkischen) Kapitalgesellschaften gezahlten Dividenden (auch) nach dem sog. abkommensrechtlichen Schachtelprivileg von der Besteuerung auszunehmen sind, mithin § 8b KStG verdrängt wird und damit auch dessen Abs. 5 nicht zur Anwendung kommt, ist daher zu verneinen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 24. März 2015 1 K 1162/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist mit 100 v.H. an einer chinesischen sowie mit knapp 85 v.H. an einer türkischen Kapitalgesellschaft beteiligt. Aus den Beteiligungen bezog die Klägerin in den Streitjahren (2009 bis 2011) Dividenden, die sie in ihren Steuererklärungen als nach den Bestimmungen der einschlägigen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) steuerfreie ausländische Einkünfte behandelte.

2 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) dem zunächst für die Streitjahre 2009 und 2010 gefolgt war und entsprechende Körperschaftsteuerbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen hatte, wich er im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung für das Streitjahr 2011 von der Erklärung ab und berücksichtigte 5 v.H. der jeweiligen Dividenden gemäß § 8b Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (KStG) einkommenserhöhend als nicht abziehbare Betriebsausgaben. Entsprechend änderte er auch die Körperschaftsteuerbescheide für 2009 und 2010 ab.

3 Die Klägerin war dagegen weiterhin der Auffassung, dass die Dividenden zu 100 v.H. von der deutschen Besteuerung auszunehmen seien. Dies ergebe sich aus dem jeweiligen DBA; § 8b Abs. 5 KStG komme insoweit nicht zur Anwendung. Die gegen die streitgegenständlichen Bescheide gerichtete Klage blieb erfolglos, das Finanzgericht (FG) des Saarlandes wies sie mit Urteil vom 24. März 2015 1 K 1162/13 (veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 1850) als unbegründet ab.

4 Ihre Revision stützt die Klägerin auf eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die Körperschaftsteuerbescheide für 2009 bis 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahin zu ändern, dass § 8b Abs. 5 KStG nicht auf Dividenden, die aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften erzielt werden, angewandt wird.

5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

6 Der Senatsvorsitzende hat durch Verfügung vom 10. August 2016 auf das Ergebnis einer Beratung in der Sache und auf § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) hingewiesen. Die Beteiligten haben diesem Verfahren zugestimmt.

Entscheidungsgründe

7 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass von den nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz gebliebenen Gewinnanteilen aus Anteilen an ausländischen (hier: chinesischen und türkischen) Kapitalgesellschaften 5 v.H. als Ausgaben gelten, die nach § 8b Abs. 5 KStG nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen.

8 1. Nach § 8b Abs. 1 KStG bleiben Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) bei der Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft außer Ansatz. Das Gesetz unterscheidet dabei nicht, ob diese Bezüge von inländischen oder ausländischen Körperschaften geleistet werden. Voraussetzung ist lediglich, dass es sich um solche i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG handelt. Damit gilt § 8b Abs. 1 KStG auch für Gewinnausschüttungen ausländischer Gesellschaften an inländische Körperschaften. Die gleiche Rechtsfolge ergibt sich bei Anwendung des sog. abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs. Nach Maßgabe von Art. 24 Abs. 2 Buchst. a Satz 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 10. Juni 1985 (BGBl II 1986, 447, BStBl I 1986, 330) --DBA-China-- (i.V.m. dem dazu ergangenen Zustimmungsgesetz vom 6. Februar 1986, BGBl II 1986, 446, BStBl I 1986, 329) sowie von Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Türkei zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 16. April 1985 (BGBl II 1989, 867, BStBl I 1989, 472) --DBA-Türkei 1985-- (i.V.m. dem dazu ergangenen Zustimmungsgesetz vom 27. November 1989, BGBl II 1989, 866, BStBl I 1989, 471) bzw. --für das Streitjahr 2011-- von Art. 22 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Türkei zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 19. September 2011 (BGBl II 2012, 527, BStBl I 2013, 374) --DBA-Türkei 2011-- (i.V.m. dem dazu ergangenen Zustimmungsgesetz vom 24. Mai 2012, BGBl II 2012, 526, BStBl I 2013, 373) werden "Dividenden" bzw. "Einkünfte aus Dividenden" bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen der jeweiligen Vorschrift von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen.

9 2. Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits ist somit die Frage, ob die Hinzurechnung von nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG zu unterbleiben hat, weil die von den ausländischen Kapitalgesellschaften gezahlten Dividenden (auch) nach dem sog. abkommensrechtlichen Schachtelprivileg von der Besteuerung auszunehmen sind, mithin § 8b KStG verdrängt wird und damit auch dessen Abs. 5 nicht zur Anwendung kommt. Dies ist indes zu verneinen.

10 a) Wie der Senat in seinen Urteilen vom 14. Januar 2009 I R 47/08 (BFHE 224, 126, BStBl II 2011, 131) und vom 23. Juni 2010 I R 71/09 (BFHE 230, 177, BStBl II 2011, 129) entschieden hat, stehen das sog. nationale Schachtelprivileg des § 8b Abs. 1 KStG einerseits und das sog. abkommensrechtliche Schachtelprivileg andererseits im Ausgangspunkt selbständig nebeneinander und schließen einander nicht aus. Gleichwohl läuft die abkommensrechtliche Freistellung in ihrer Wirkung gemeinhin leer. Denn zum einen stellt § 8b Abs. 1 KStG im Grundsatz keine Anforderungen an die Beteiligungsverhältnisse (erst ab dem Veranlagungszeitraum 2013 ergibt sich aus Abs. 4 der Vorschrift die Steuerpflicht für Bezüge aus sog. Streubesitzbeteiligungen), während das abkommensrechtliche Schachtelprivileg in aller Regel einschränkende tatbestandliche Voraussetzungen, im Falle des DBA-China sowie des DBA-Türkei 1985 eine Mindestbeteiligungsquote von 10 v.H. des Kapitals bzw. der stimmberechtigten Anteile, im Falle des DBA-Türkei 2011 neben weiteren einschränkenden Voraussetzungen eine Mindestbeteiligungsquote von 25 v.H. des Kapitals, enthält. Zum anderen gelangt das abkommensrechtliche Schachtelprivileg regelungssystematisch nur dann zur Anwendung, wenn sich die nämliche Rechtsfolge der "Freistellung" nicht bereits aus nationalem Recht ergibt. Die (Tatbestands-)Konkurrenz beider Regelungen ist somit

regelmäßig zu Lasten des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs aufzulösen (Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8b Rz 40; derselbe in Kessler/Förster/Watrin [Hrsg.], Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzig, 2010, S. 63, 86; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8b KStG Rz 70; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rz 78 f.; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rz 19; Schnitger in Schnitger/ Fehrenbacher, KStG, § 8b Rz 77, 181; Watermeyer in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 30; Bruschke, Deutsche Steuer-Zeitung 2012, 813; a.A. Hageböke, Internationales Steuerrecht 2009, 473, 477 --unter Berufung auf einen Grundsatz der "völkerrechtsfreundlichen" Auslegung--; Kraft/Gebhardt/Quilitzsch, Finanz-Rundschau 2011, 593, 595).

11 b) In diesem Sinne ist auch im Streitfall zu entscheiden. Die an die Klägerin ausgeschütteten Gewinnanteile aus den Beteiligungen an der chinesischen und der türkischen Kapitalgesellschaft sind bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb gemäß § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz geblieben. Dessen Tatbestandsvoraussetzungen sind --was unter den Beteiligten unstreitig ist-- erfüllt.

12 c) Ausführungen des Senats zu der --von der Revision (weiter) aufgeworfenen-- Frage, ob die Hinzurechnung von nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG auch zu erfolgen hat, wenn die unilaterale Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG vom bilateralen Abkommensprivileg verdrängt würde, erübrigen sich demnach im Streitfall (vgl. hierzu aber bereits Senatsurteil vom 29. August 2012 I R 7/12, BFHE 239, 45, BStBl II 2013, 89, zur vergleichbaren Rechtslage nach § 8b Abs. 7 KStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999).

13 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de