

BFH: Nichtanwendbarkeit der Schachtelstrafe bei Drittstaatendividenden

Das pauschale Betriebsausgaben-Abzugsverbot nach § 8b Abs. 7 KStG i.d.F. des StBereinG 1999 ist mit der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit nicht vereinbar und daher auch bei Drittstaatenbeteiligungen nicht anwendbar (Folge aus der neueren EuGH-Rechtsprechung). Das Urteil betrifft nur Altfälle bis VZ 2001.

Sachverhalt

Im Streitfall war eine deutsche GmbH in Höhe von 25,17 v.H. an einer in einem Drittstaat ansässigen Kapitalgesellschaft beteiligt. Die Ausschüttung der ausländischen Tochtergesellschaft war dem Grunde nach in Deutschland steuerfrei, weil die Voraussetzungen des Schachtelprivilegs unstreitig vorlagen. Strittig war dagegen der Ansatz von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 7 KStG i.d.F. des StBereinG 1999 (KStG 1999). Zu klären war dabei, ob aus der neueren EuGH-Rechtsprechung (Urteile vom 03.10.2013, C-282/12 „Itelcar“ und vom 11.09.2014, C-47/12 „Kronos“) die Nichtanwendbarkeit der sog. Schachtelstrafe in Drittstaatenfällen wegen Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit folgt oder ob bei einer gesetzlich qualifizierten Mindestbeteiligungsquote von 10% die Kapitalverkehrsfreiheit von der Niederlassungsfreiheit verdrängt wird?

Entscheidung

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass das Abzugsverbot von fiktiven Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 7 KStG 1999 bei Auslandsbeteiligungen in den Bereich der Kapitalverkehrsfreiheit und nicht denjenigen der Niederlassungsfreiheit fällt. Die Schachtelstrafe ist daher auch bei Drittstaatenbeteiligungen unanwendbar.

Kapitalverkehrsfreiheit oder Niederlassungsfreiheit

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, fällt in den Anwendungsbereich über die Niederlassungsfreiheit. Hingegen sind nationale Regelungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen (EuGH-Urteile vom 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16 „Deister Holding“).

Kein hinreichend "sicherer Einfluss" bei Beteiligung von mindestens 10%

Nach der bisherigen BFH-Rechtsprechung ermöglicht eine unmittelbare Beteiligung an den stimmberechtigten Anteilen einer Tochtergesellschaft von mindestens 10% einen hinreichend "sicheren Einfluss", sodass vorrangig die Niederlassungsfreiheit anwendbar ist (BFH-Urteile vom 06.03.2013, I R 10/11 und vom 29.08.2012, I R 7/12). An dieser Rechtsprechung hält der BFH nun unter Berücksichtigung der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung des EuGH nicht mehr fest.

Nach der Rechtsprechung des EuGH lässt eine Beteiligung von mindestens 10% nicht zwangsläufig den Schluss zu, dass die Gesellschaft, die sie hält, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der ausschüttenden Gesellschaft ausübt (EuGH-Urteile vom 10.06.2015, C-686/13; vom 11.09.2014, C-47/12 „Kronos“; vom 03.10.2013, C-282/12 „Itelcar“; vom 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16 „Deister Holding“ und vom 07.09.2017, C-6/16 „Egiom und Enka“). Demgemäß ist die Regelung des § 8b Abs. 7 KStG 1999 nicht nur auf Dividenden anwendbar, die eine gebietsansässige Gesellschaft auf Grundlage einer Beteiligung hält, die einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der ausschüttenden Gesellschaft verleiht und es ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen, sondern auch auf Dividenden, die auf der Grundlage einer Beteiligung bezogen werden, die keinen solchen Einfluss verleiht.

§ 8b Abs. 7 KStG 1999 fällt unter die Kapitalverkehrsfreiheit

Daher kann sich bei Drittstaaten-Dividenden die in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft unabhängig vom Umfang der Beteiligung im konkreten Fall allein auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen. Insofern bleibt die Höhe der konkreten Beteiligung unberücksichtigt (EuGH-Urteil vom 11.09.2014, C-47/12 „Kronos“; so auch FG Münster, EuGH-Vorlage vom 20.09.2016, 9 K 3911/13 F).

Die Regelung des § 8b Abs. 7 KStG 1999 stellt eine nicht gerechtfertigte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, was zu deren Nichtanwendbarkeit führt (die Gründe ergeben sich aus den EuGH-Urteilen vom 18.09.2003, C-168/01 "Bosal" und vom 23.02.2006, C-471/04 "Keller Holding").

Betroffene Normen

§ 8b Abs. 7 KStG i.d.F. des StBereing 1999, Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV)
Niederlassungsfreiheit, Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) Kapitalverkehrsfreiheit

Streitjahr 2001

Anmerkungen

Die Entscheidung betrifft lediglich Altfälle bis VZ 2001, die noch von der alten Regelung des § 8b Abs. 7 KStG 1999 betroffen sind.

§ 8b Abs. 5 KStG stellt mittlerweile eine Gleichbehandlung hinsichtlich der fingierten Beteiligungsaufwendungen bei Auslands- und Inlandsbeteiligungen sicher.

Vorinstanz

Finanzgericht München, Urteil vom 19.09.2016, 7 K 1118/16, EFG 2016, S. 1991

Fundstelle

BFH, Urteil vom 24.07.2018, I R 75/16, lt. BMF Schreiben vom 24.01.2020 zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 06.03.2013, I R 10/11, BStBl. II 2013, S. 707

BFH, Urteil vom 29.08.2012, I R 7/12, BStBl. II 2013, S. 89, siehe [Deloitte Tax-News](#)

EuGH, Urteil vom 18.09.2003, C-168/01, BFH/NV 2004, S. 13 "Bosal"

EuGH, Urteil vom 23.02.2006, C-471/04, BStBl. II 2008, S. 834 "Keller Holding"

EuGH, Urteil vom 03.10.2013, C-282/12, IStR 2013, S. 871 „Itelcar“

EuGH, Urteil vom 11.09.2014, C-47/12, BFH/NV 2014, S. 1869 „Kronos“, siehe [German Tax and Legal News](#)

EuGH, Urteil vom 10.06.2015, C-686/13, BFH/NV 2015, S. 1229

EuGH, vom 07.09.2017, C-6/16, HFR 2018, S. 175, „Eqiom und Enka“

EuGH, Urteile vom 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, BFH/NV 2018, S. 319 „Deister Holding“, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Finanzgericht Münster, Beschluss vom 20.09.2016, 9 K 3911/13 F, EFG 2017, S. 323, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.