

BFH: Hinzurechnung von nichtabziehbaren Betriebsausgaben bei DBA-Schachtelprivileg

Die Hinzurechnung von nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG ist auch bei ausländischen Dividendenerträgen vorzunehmen, die nach dem abkommensrechtlichen Schachtelprivileg von der Besteuerung ausgenommen sind.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, ist mit 100% an einer chinesischen sowie mit knapp 85% an einer türkischen Kapitalgesellschaft beteiligt. Aus den Beteiligungen bezog die Klägerin in den Streitjahren 2009 bis 2011 Dividenden, die sie als nach DBA steuerfreie ausländische Einkünfte behandelte. Das Finanzamt berücksichtigte 5% der jeweiligen Dividenden gemäß § 8b Abs. 5 KStG einkommenserhöhend als nicht abziehbare Betriebsausgaben. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Entscheidung

Das FG habe 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% als Ausgaben gelten, die nach § 8b Abs. 5 KStG nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen.

Nach § 8b Abs. 1 KStG bleiben Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG bei der Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft außer Ansatz. Dies gilt auch für Gewinnausschüttungen ausländischer Gesellschaften an inländische Körperschaften. Die gleiche Rechtsfolge ergibt sich bei Anwendung des sog. abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs. Nach Maßgabe der für die Streitjahre einschlägigen DBA werden "Dividenden" bzw. "Einkünfte aus Dividenden" bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen der jeweiligen Vorschrift von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen.

Es sei somit fraglich, ob die Hinzurechnung von nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG zu unterbleiben habe, weil die von den ausländischen Kapitalgesellschaften gezahlten Dividenden (auch) nach dem sog. abkommensrechtlichen Schachtelprivileg von der Besteuerung auszunehmen seien, mithin § 8b KStG verdrängt werde und damit auch dessen Abs. 5 nicht zur Anwendung komme.

Wie der BFH bereits entschieden habe (vgl. BFH-Urteile vom 14.01.2009 und vom 23.06.2010), stehen das sog. nationale Schachtelprivileg nach § 8b Abs. 1 KStG einerseits und das sog. abkommensrechtliche Schachtelprivileg andererseits im Ausgangspunkt selbständig nebeneinander und schließen einander nicht aus. Gleichwohl laufe die abkommensrechtliche Freistellung in ihrer Wirkung gemeinhin leer. Denn zum einen stelle § 8b Abs. 1 KStG im Grundsatz keine Anforderungen an die Beteiligungsverhältnisse (erst ab dem Veranlagungszeitraum 2013 ergebe sich aus Abs. 4 der Vorschrift die Steuerpflicht für Bezüge aus sog. Streubesitzbeteiligungen), während das abkommensrechtliche Schachtelprivileg in aller Regel einschränkende tatbestandliche Voraussetzungen enthalte. Zum anderen gelange das abkommensrechtliche Schachtelprivileg regelungssystematisch nur dann zur Anwendung, wenn sich die nämliche Rechtsfolge der "Freistellung" nicht bereits aus nationalem Recht ergebe. Die (Tatbestands-)Konkurrenz beider Regelungen sei somit regelmäßig zu Lasten des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs aufzulösen.

Die an die Klägerin ausgeschütteten Gewinnanteile aus den Beteiligungen an der chinesischen und der türkischen Kapitalgesellschaft seien bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb gemäß § 8b Abs. 1 KStG unstreitig außer Ansatz geblieben. Daher erübrigten sich im Streitfall Ausführungen zu der Frage, ob die Hinzurechnung von nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG auch zu erfolgen habe, wenn die unilaterale Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG vom bilateralen Abkommensprivileg verdrängt würde (vgl. hierzu aber bereits BFH-Urteil vom 29.08.2012 zur Rechtslage nach § 8b Abs. 7 KStG a.F.).

Betroffene Norm
§ 8b Abs. 5 KStG
Streitjahre 2009 bis 2011

Anmerkungen

Nicht Gegenstand dieser BFH-Entscheidung und vom BFH bislang nicht geklärt, ist die Frage, ob das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b Abs. 5 KStG auch auf Gewinnausschüttungen anzuwenden ist, die zuvor der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG unterlegen haben (siehe hierzu FG Bremen, Urteil vom 15.10.2015, siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Vorinstanz

Finanzgericht Saarland, Urteil vom 24.03.2015, 1 K 1162/13, EFG 2015, S. 1850

Fundstelle

BFH, Beschluss vom 22.09.2016, [I R 29/15 NV](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 14.01.2009, I R 47/08, BStBl. II 2011, S. 131

BFH, Urteil vom 23.06.2010, I R 71/09, BStBl. II 2011, S. 129, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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

www.deloitte-tax-news.de

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.