

# Urteil vom 24. Juli 2018, I R 75/16

**Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit bei gesetzlicher Mindestbeteiligungsquote von 10 v.H.**

ECLI:DE:BFH:2018:U.240718.IR75.16.0

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 5, KStG § 8b Abs 7, KStG § 34 Abs 1a, DBA IND Art 10 Abs 3, DBA IND Art 23 Abs 1 Buchst a S 1, DBA IND Art 23 Abs 1 Buchst a S 3, EG Art 43, EG Art 56, AEUV Art 49, AEUV Art 63, EWGRL 435/90 Art 4 Abs 2

vorgehend FG München, 18. September 2016, Az: 7 K 1118/16

## Leitsätze

1. Das pauschale Betriebsausgaben-Abzugsverbot des § 8b Abs. 7 KStG 1999 (i.d.F. des StBereinG 1999) verstößt gegen die unionsrechtliche Grundfreiheit des freien Kapitalverkehrs nach Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) und bleibt deswegen auch bei Drittstaatenbeteiligungen unanwendbar .

2. § 8b Abs. 7 KStG 1999 (i.d.F. des StBereinG 1999) verlangt --i.V.m. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 und 3 DBA-Indien 1995 als maßgebende Bezugsnorm-- eine unmittelbare Beteiligung an einer in Indien ansässigen Gesellschaft von mindestens 10 v.H. der stimmberechtigten Anteile und damit eine Mindestbeteiligung, welche bei typisierender Betrachtung nicht geeignet ist, nach der Spruchpraxis des EuGH "einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Beteiligungsgesellschaft zu ermöglichen" (entgegen Senatsurteile vom 6. März 2013 I R 10/11, BFHE 241, 157, BStBl II 2013, 707, und vom 29. August 2012 I R 7/12, BFHE 239, 45, BStBl II 2013, 89) .

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 19. September 2016 7 K 1118/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über den Ansatz von nicht abziehbaren Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 i.d.F. des Gesetzes zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften (Steuerbereinigungsgesetz 1999 --StBereinG 1999--) vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) --KStG 1999 n.F.--.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH mit abweichendem Wirtschaftsjahr vom 1. Oktober 2000 bis 30. September 2001, war im Jahr 2001 (Streitjahr) zu 25,17 v.H. an der SNI Indien, einer indischen Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in der Republik Indien (Indien), beteiligt. Im Streitjahr erzielte sie aus dieser Beteiligung eine Brutto-Dividende in Höhe von ... DM. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) nahm die Dividende nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a i.V.m. Art. 10 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 19. Juni 1995 (BGBl II 1996, 707, BStBl I 1996, 600) --DBA-Indien 1995-- von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer aus, berücksichtigte jedoch nach § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. 5 v.H. der Brutto-Dividende --und somit ... DM-- als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Die Körperschaftsteuer für 2001 wurde mit im Anschluss an eine Außenprüfung nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Körperschaftsteuerbescheid vom 29. Mai 2006 auf 0 € festgesetzt. Weitere Änderungen des Bescheids --zuletzt mit

Änderungsbescheid vom 10. Juli 2014-- sind für den vorliegenden Rechtsstreit ohne Bedeutung. Ein verbleibender Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2001 wurde mit Bescheid vom 10. Juli 2014 in Höhe von ... DM gesondert festgestellt.

- 3 Den Einspruch gegen den Bescheid vom 29. Mai 2006 wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 18. März 2016 zurück. Die Klage hatte Erfolg (Finanzgericht --FG-- München, Urteil vom 19. September 2016 7 K 1118/16, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1991). Das FG änderte den Körperschaftsteuerbescheid 2001 dahingehend ab, dass das zu versteuernde Einkommen, der steuerliche Verlust und das Einkommen i.S. des § 47 Abs. 2 Nr. 3 KStG jeweils auf ... DM festgestellt werden.
- 4 Gegen das Urteil richtet sich die Revision des FA. Es rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 5 Die Klägerin beantragt,
  1. die Revision des FA zurückzuweisen,
  2. hilfsweise das Verfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auszusetzen, bis der Gerichtshof der Europäischen Union --früher: Europäischer Gerichtshof-- (EuGH) über die Vorlage des FG Münster vom 20. September 2016 (9 K 3911/13 F) entschieden hat.

## Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 7 1. Das FG ist zutreffend von der Steuerfreistellung gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG 1999 n.F. der an die Klägerin ausgeschütteten Dividenden ausgegangen.
- 8 a) Zu Recht hat das FA angenommen, dass § 8b KStG 1999 n.F. im Streitjahr anzuwenden ist. Nach § 34 Abs. 1a KStG i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz --StSenkG--) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) ist das Körperschaftsteuergesetz i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren erstmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden, wenn das erste im Veranlagungszeitraum 2001 endende Wirtschaftsjahr vor dem 1. Januar 2001 beginnt. Das erste im Veranlagungszeitraum 2001 endende Wirtschaftsjahr der Klägerin begann bereits am 1. Oktober 2000, so dass für die Klägerin im Streitjahr (2001) weiterhin das Körperschaftsteuergesetz i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 anzuwenden ist.
- 9 b) Nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG 1999 n.F. bleiben Dividenden i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997), die eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1999 n.F. von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft erhält, bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz, soweit dafür der Teilbetrag i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG 1999 a.F. als verwendet gilt. Die Verwendung des Teilbetrages muss durch eine Steuerbescheinigung nach § 44 oder § 45 KStG 1999 n.F. nachgewiesen werden (§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG 1999 n.F.). Teilbeträge i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG 1999 a.F. --das sog. EK 01-- sind Vermögensmehrungen, die der Körperschaftsteuer nicht unterliegen und hierbei Eigenkapitalteile, die in nach dem 31. Dezember 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahren aus ausländischen Einkünften entstanden sind, sowie die nach § 8b Abs. 1 KStG 1999 n.F. bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibenden Beträge. Es handelt sich sonach um steuerfreie ausländische Einkünfte, deren steuerfreie Weiterausschüttung durch § 8b KStG 1999 n.F. ermöglicht wird.
- 10 c) Einkünfte aus Dividenden sind nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 und 3 i.V.m. Art. 10 Abs. 3 DBA-Indien 1995 aus der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer auszunehmen, soweit es sich hierbei um nach dem Recht Indiens steuerpflichtige Gewinnausschüttungen auf Anteile an Kapitalgesellschaften handelt, die von einer in Indien ansässigen Gesellschaft an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 10 v.H. unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört. Das korrespondiert, was die Mindestbeteiligungsquote von 10 v.H. anbelangt, mit § 8b Abs. 5 KStG 1999 n.F., wonach die abkommensrechtliche Steuerbefreiung für Gewinnanteile, die von einer ausländischen Gesellschaft ausgeschüttet werden, ungeachtet der im Abkommen vereinbarten Mindestbeteiligung auch dann gilt, wenn die Beteiligung mindestens ein Zehntel beträgt.

- 11** d) Die Voraussetzungen des hiernach gewährten sog. Schachtelprivilegs sind für die im Streitjahr von der SNI Indien an die Klägerin ausgeschütteten Beträge erfüllt. Insbesondere ist die Ausschüttung in Indien nach Art. 10 Abs. 2 DBA-Indien 1995 steuerpflichtig und die Klägerin hält mit 25,17 v.H. unmittelbar mindestens 10 v.H. der Anteile an der SNI Indien als einer in Indien ansässigen Gesellschaft. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.
- 12** 2. Im Ergebnis ebenfalls zutreffend hat das FG davon abgesehen, 5 v.H. der vereinnahmten Dividende der SNI Indien nach § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. als fiktive nichtabzugsfähige Betriebsausgaben anzusetzen.
- 13** a) Von den Dividenden aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft, die (u.a.) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder nach § 8b Abs. 5 KStG 1999 n.F. von der Körperschaftsteuer befreit sind, gelten nach § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. 5 v.H. als Betriebsausgaben, die mit den Dividenden in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Daraus folgt nach Auffassung der Verwaltung (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 10. Januar 2000, BStBl I 2000, 71), dass der hieraus zu errechnende Betrag gemäß § 3c EStG 1997 (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1999 a.F.) nicht abgezogen werden darf; die Fiktion ist danach nicht davon abhängig, ob und in welcher Höhe der Obergesellschaft tatsächlich Betriebsausgaben entstanden sind (ebenso z.B. Krabbe, Internationales Steuerrecht --IStR-- 1999, 365; Berndt/Wiesch, Betriebs-Berater --BB-- 1999, 2325). Die Gegenmeinung vermisst, um diese Rechtswirkung eines Abzugsverbots auslösen zu können, die ausdrückliche tatbestandliche Bezugnahme auf § 3c EStG 1997 und den darin angeordneten Abzugsausschluss für die betreffenden Betriebsausgaben, wie sie noch in der vorherigen Fassung des § 8b Abs. 7 KStG 1999 a.F. enthalten war; mittels des bloßen Hinweises auf den "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang" mit den betreffenden steuerfreien Einnahmen lasse sich dieses Manko nicht substituieren (z.B. Scheipers, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2000, 89, 92 unter Bezugnahme auf Füger/Rieger, IStR 1999, 257). Dem ist indes nicht zu folgen. Bei verständiger Auslegung ist die Betriebsausgabenfiktion in § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. in den Kontext zu § 3c EStG 1997 zu stellen; beide Vorschriften sind deshalb im Zusammenhang zu lesen. Es genügt die gesetzliche Festlegung, dass die mit 5 v.H. quantifizierten fiktiven Betriebsausgaben solche sind, die "in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang" mit den steuerfreien Einnahmen stehen; sowohl Rechtsvoraussetzung als auch Rechtsfolge von § 3c EStG 1997 werden damit tatbestandlich mit hinreichender Deutlichkeit aufgegriffen (so bereits Senatsurteil vom 29. August 2012 I R 7/12, BFHE 239, 45, BStBl II 2013, 89).
- 14** b) Die vorgenannte Fiktion und das daraus abzuleitende Abzugsverbot sind jedoch auf den im Streitfall zu beurteilenden Sachverhalt nicht anzuwenden. Die Fiktion ebenso wie die Nichtabziehbarkeit von Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. verstoßen im Zusammenwirken gegen die gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheit des freien Kapitalverkehrs nach Art. 56 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- 1997, Nr. C 340, 1), jetzt Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2008, Nr. C 115, 47), und damit gegen primäres Gemeinschaftsrecht.
- 15** aa) Die Regelung des § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. ist am Maßstab des Primärrechts, insbesondere also auch an den Grundfreiheiten, zu messen.
- 16** Dies wäre allenfalls dann zu verneinen, wenn die Regelung zu einem Bereich gehören würde, der auf Unionsebene abschließend harmonisiert worden ist. Denn nach ständiger Rechtsprechung des EuGH wäre sie in einem solchen Fall nicht anhand der Bestimmungen des Primärrechts zu beurteilen, sondern nur anhand der Harmonisierungsmaßnahme (EuGH-Urteile Deister Holding vom 20. Dezember 2017 C-504/16 und C-613/16, EU:C:2017:1009, BFH/NV 2018, 319; Eqiom und Enka vom 7. September 2017 C-6/16, EU:C:2017:641, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2018, 175; Euro Park Service vom 8. März 2017 C-14/16, EU:C:2017:177, IStR 2017, 409; Visnapuu vom 12. November 2015 C-198/14, EU:C:2015:751, ABIEU 2016, Nr. C 16, 8; jeweils m.w.N.).
- 17** Die Regelung des § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. beruht auf der Umsetzung von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten --Mutter/Tochter-Richtlinie-- (ABIEG 1990, Nr. L 225, 6, ber. ABIEG 1990, Nr. L 266, 20). Daher ist es erforderlich zu bestimmen, ob durch Art. 4 Abs. 2 der Mutter/Tochter-Richtlinie eine solche Harmonisierung bewirkt worden ist.
- 18** Dies ist jedoch nach der Rechtsprechung des EuGH zu verneinen, da Art. 4 Abs. 2 der Mutter/Tochter-Richtlinie

bereits nach seinem Wortlaut den Mitgliedstaaten "nur eine Möglichkeit" einräumt, die nicht abzusetzenden Verwaltungskosten pauschal mit bis zu 5 v.H. anzusetzen. Es steht somit im Ermessen der Mitgliedstaaten, ob und in welchem Umfang --von 0 v.H. bis zu 5 v.H.-- die nicht abzusetzenden Verwaltungskosten pauschal angesetzt werden. Wie der EuGH ferner bereits entschieden hat, dürfen die Mitgliedstaaten von den --durch Art. 4 Abs. 2 der Mutter/Tochter-Richtlinie gegebenen-- Möglichkeiten, die ihnen die Richtlinie einräumt, nur unter Beachtung der grundlegenden Bestimmungen des Vertrags Gebrauch machen und sind insbesondere an die Grundfreiheiten gebunden (EuGH-Urteile Egiom und Enka, EU:C:2017:641, HFR 2018, 175, Rz 17 f.; Euro Park Service, EU:C:2017:177, IStR 2017, 409, Rz 22 ff.; Groupe Steria vom 2. September 2015 C-386/14, EU:C:2015:524, BFH/NV 2015, 1661, Rz 39; Gaz de France - Berliner Investissement vom 1. Oktober 2009 C-247/08, EU:C:2009:600, BFH/NV 2009, 1949, Rz 53; Test Claimants in the FII Group Litigation vom 12. Dezember 2006 C-446/04, EU:C:2006:774, BFH/NV 2007, 173, Rz 46; Keller Holding vom 23. Februar 2006 C-471/04, EU:C:2006:143, BStBl II 2008, 834, Rz 45; Bosal vom 18. September 2003 C-168/01, EU:C:2003:479, BFH/NV 2004, 13, Rz 26).

- 19** bb) Die Regelung des § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. fällt in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) und nicht in denjenigen der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV).
- 20** Für die Frage, ob eine nationale Regelung unter die eine oder die andere Verkehrsfreiheit fällt, ist auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen (EuGH-Urteil Deister Holding, EU:C:2017:1009, BFH/NV 2018, 319, Rz 77, m.w.N.). 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 von Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV) 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-Urteil Deister Holding, EU:C:2017:1009, BFH/NV 2018, 319, Rz 78, m.w.N.).
- 21** (1) Der Senat hat zu den Regelungen des § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. und § 8b Abs. 2 KStG 1999 n.F. entschieden, dass eine unmittelbare Beteiligung an den stimmberechtigten Anteilen einer Tochtergesellschaft von mindestens 10 v.H. bei der gebotenen typisierenden Betrachtung einen hinreichend "sicheren Einfluss" ermöglicht und damit vorrangig die Niederlassungsfreiheit anwendbar sei (Senatsurteile vom 6. März 2013 I R 10/11, BFHE 241, 157, BStBl II 2013, 707; in BFHE 239, 45, BStBl II 2013, 89). An dieser Rechtsprechung wird unter Berücksichtigung der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung des EuGH nicht mehr festgehalten.
- 22** (2) Nach der Rechtsprechung des EuGH ermöglicht es eine Beteiligung von mindestens 10 v.H. zwar, diejenigen Investitionen vom Geltungsbereich der Befreiung auszuschließen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage getätigt werden, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll. Jedoch bewirkt eine solche Anteilsquote für sich allein nicht, dass die Befreiung nur auf Beteiligungen anwendbar wäre, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Eine Beteiligung in dieser Höhe lässt nicht zwangsläufig den Schluss zu, dass die Gesellschaft, die sie hält, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft ausübt (EuGH-Urteile X vom 10. Juni 2015 C-686/13, EU:C:2015:375, BFH/NV 2015, 1229, Rz 21; Kronos International vom 11. September 2014 C-47/12, EU:C:2014:2200, BFH/NV 2014, 1869, Rz 34 ff.; Itelcar vom 3. Oktober 2013 C-282/12, EU:C:2013:629, IStR 2013, 871, Rz 22; ebenso keine "sichere Beteiligung": EuGH-Urteile Deister Holding, EU:C:2017:1009, BFH/NV 2018, 319, Rz 79 f. bei einer Mindestbeteiligung von 15 v.H.; Egiom und Enka, EU:C:2017:641, HFR 2018, 175, Rz 42 f. bei einer Mindestbeteiligung von 20 v.H.). Demgemäß ist die Regelung des § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. 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.
- 23** (3) Im Hinblick auf Rechtsvorschriften, deren Gegenstand es nicht ermöglicht, zu bestimmen, ob sie vorwiegend unter Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV) oder unter Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) fallen, ist nach der Rechtsprechung des EuGH zu differenzieren (grundlegend EuGH-Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation vom 13. November 2012 C-35/11, EU:C:2012:707, IStR 2012, 924, Rz 93 ff.). Handelt es sich um Dividenden mit Ursprung in einem Mitgliedstaat, sind die tatsächlichen Gegebenheiten des konkreten Falles zu berücksichtigen, um zu klären, ob die zugrunde liegende Situation von Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV) oder von Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) erfasst wird. Handelt es sich demgegenüber --wie vorliegend-- um Dividenden mit Ursprung in einem Drittstaat, kann sich die in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft unabhängig vom Umfang der Beteiligung im konkreten Fall allein auf

Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) berufen (EuGH-Urteile SECIL vom 24. November 2016 C-464/14, EU:C:2016:896, IStR 2017, 118, Rz 35; Kronos International, EU:C:2014:2200, BFH/NV 2014, 1869, Rz 38 f.; Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, IStR 2012, 924, Rz 99). Insofern bleibt die Höhe der konkreten Beteiligung unberücksichtigt (EuGH-Urteil Kronos International, EU:C:2014:2200, BFH/NV 2014, 1869, Rz 41; so zutreffend auch FG Münster, EuGH-Vorlage vom 20. September 2016 9 K 3911/13 F, EFG 2017, 323; vgl. auch Watrin/Eberhardt, BB 2014, 2967, 2970). Auch die Klägerin kann sich somit --unabhängig von ihrer tatsächlichen Beteiligung in Höhe von 25,17 v.H. an der SNI Indien-- auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) berufen.

- 24** cc) Die Regelung des § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. stellt eine nicht gerechtfertigte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar. Dies führt zur Nichtanwendbarkeit von § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F.. Die Gründe hierfür ergeben sich aus den Urteilen des EuGH Keller Holding (EU:C:2006:143, BStBl II 2008, 834) sowie Bosal (EU:C:2003:479, BFH/NV 2004, 13). In dem zuerst genannten Urteil hat der EuGH auf das Vorabentscheidungsersuchen des erkennenden Senats vom 14. Juli 2004 I R 17/03 (BFHE 207, 152, BStBl II 2005, 53) entschieden, Art. 52 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, später Art. 43 EG, jetzt Art. 49 AEUV, und damit das Beschränkungsverbot der freien Niederlassung, sei dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der Finanzierungsaufwendungen einer in diesem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Muttergesellschaft für den Erwerb von Beteiligungen an einer Tochtergesellschaft steuerlich nicht abzugsfähig sind, soweit diese Aufwendungen auf Dividenden entfallen, die von der Steuer befreit sind, weil sie von einer in einem anderen Mitgliedstaat oder Vertragsstaat des genannten Abkommens ansässigen mittelbaren Tochtergesellschaft stammen, obwohl solche Aufwendungen dann abzugsfähig sind, wenn sie auf Dividenden entfallen, die von einer mittelbaren Tochtergesellschaft, die in demselben Mitgliedstaat wie dem Staat des Geschäftssitzes der Muttergesellschaft ansässig ist, ausgeschüttet werden und die faktisch ebenfalls von der Steuer entlastet sind. Auf die Gründe jener Entscheidung im Einzelnen wird, um Wiederholungen zu vermeiden, verwiesen. Die Konstellation, die der EuGH zu beurteilen hatte, stimmt mit jener, die im Streitfall in Rede steht, im Kern überein. Hier wie dort geht es um die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen einer Muttergesellschaft auf die Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft und auf die aus dieser Beteiligung erzielten, im Inland steuerbefreiten Dividenden. Ein Unterschied zu jener vom EuGH entschiedenen Konstellation besteht lediglich in zweierlei Hinsicht, was sich jedoch auf das Ergebnis --die Nichtanwendbarkeit von § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. unter den Gegebenheiten des Streitfalls-- jedoch nicht auswirkt.
- 25** (1) Zum einen geht es im Streitfall nicht um den Abzug tatsächlich entstandener Beteiligungsaufwendungen. Solche werden kraft Gesetzes in Höhe von 5 v.H. der Dividenden pauschal fingiert. Die Höhe dieser Pauschalierung orientiert sich --wie erläutert-- an Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Mutter/Tochter-Richtlinie. Wird eine solche Ermächtigung durch EG-Sekundärrecht --wie in § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. geschehen-- in der Weise umgesetzt, dass die Pauschalierung lediglich zu Lasten ausländischer Beteiligungsgesellschaften wirkt, verstößt sie gegen die Grundfreiheit des Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV). Die vom EuGH aufgestellten Rechtsgrundsätze sind mithin einschlägig (vgl. Senatsurteil vom 9. August 2006 I R 95/05, BFHE 214, 504, BStBl II 2007, 279, m.w.N.).
- 26** (2) Zum anderen unterscheiden sich die Sachverhalte darin, dass die vorliegend zu beurteilende Beteiligung von der Klägerin an einer indischen Tochtergesellschaft gehalten wurde, es sich also um eine Drittstaaten- und nicht um eine Mitgliedstaatenbeteiligung handelt. Auch solche Beteiligungen in einem Drittstaat werden aber über die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) geschützt. Dieser Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit wird durch die pauschale Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben im Ergebnis verletzt; die Prüfungsmaßstäbe stimmen insoweit mit denjenigen der Niederlassungsfreiheit überein (Senatsurteil in BFHE 214, 504, BStBl II 2007, 279, m.w.N.).
- 27** Zwar berührt Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG (jetzt Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV) nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort und Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln, doch dürfen derartige Maßnahmen und Verfahren nach Art. 58 Abs. 3 EG (jetzt Art. 65 Abs. 3 AEUV) weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs i.S. des Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) darstellen. Das aber ist nach der ständigen Spruchpraxis des EuGH nur dann der Fall, wenn die steuerrechtlichen Unterscheidungen auf Situationen angewandt werden, die nicht objektiv vergleichbar sind oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere der Kohärenz der Steuerregelung, gerechtfertigt sind, mit der Folge, dass die Rechtfertigung von Behinderungen des freien Kapitalverkehrs im Ergebnis denselben Regeln unterworfen werden wie die Beschränkung anderer unionsrechtlich verbürgter Grundfreiheiten (EuGH-Urteil SECIL, EU:C:2016:896, IStR 2017, 118, Rz 52 ff., m.w.N.). Beides ist für die vorliegende Differenzierung hinsichtlich der fingierten Beteiligungsaufwendungen bei Auslands- und



Inlandsbeteiligungen nicht erkennbar: Inlands- und Auslandsbeteiligungen sind hinsichtlich der Beteiligungsaufwendungen objektiv in vollem Umfang vergleichbar. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung in § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. ist nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt. Beides erweist sich nicht zuletzt daran, dass § 8b Abs. 5 KStG mittlerweile eine Gleichbehandlung beider Situationen sicherstellt (so auch Senatsurteil in BFHE 214, 504, BStBl II 2007, 279).

- 28** dd) Der Senat erachtet die aufgezeigte Unionsrechtslage in Anbetracht des aktuellen Stands der Rechtsprechung des EuGH als eindeutig. Sie entspricht den Aussagen der zitierten EuGH-Urteile und war insoweit bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof. Einer Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV bedurfte es deshalb nicht (vgl. EuGH-Urteil CILFIT vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81, EU:C:1982:335, Slg. 1982, 3415).
- 29** 3. Die Sache ist entscheidungsreif. Insbesondere erübrigt es sich, auf die umstrittene Rechtsfrage einzugehen, ob § 3c Abs. 1 EStG 1997 i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG 1999 n.F. bei Nichtanwendung von § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. subsidiär anzuwenden wäre (bejahend FG München, Urteil vom 21. August 2015 7 K 3844/13, EFG 2015, 1978; FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 11. Mai 2011 1 K 224/07, EFG 2011, 1459; BMF-Schreiben vom 30. September 2008, BStBl I 2008, 940; Herlinghaus in Rödder/ Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rz 88; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG, Rz 373; ablehnend Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8b KStG Rz 515 ff.; Kraft/Gebhardt/Quilitzsch, Finanz-Rundschau 2011, 593, 599; wohl auch Friedrich/Nagler, DStR 2005, 403, 412). Denn solche Aufwendungen blieben unbeschadet dieser Frage abziehbar (vgl. Senatsurteil vom 13. Juni 2006 I R 78/04, BFHE 215, 82, BStBl II 2008, 821). Auch die Gründe hierfür ergeben sich aus dem EuGH-Urteil Keller Holding (EU:C:2006:143, BStBl II 2008, 834; vgl. auch Senatsurteil in BFHE 215, 82, BStBl II 2008, 821).
- 30** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)