

Urteil vom 19. Juli 2017, I R 87/15

Unionsrechtlicher Prüfungsmaßstab für § 8b Abs. 6 Nr. 1 KStG 1999 a.F. bei Steuerfreistellung nach DBA

ECLI:DE:BFH:2017:U.190717.IR87.15.0

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 6 Nr 1, DBA BEL Art 23 Abs 1 Nr 3, AEUV Art 49, AEUV Art 54, AEUV Art 63, FreundschVtr USA Art 11 Abs 1, FreundschVtr USA Art 11 Abs 3, FreundschVtr USA Art 11 Abs 5 Buchst a, AEUV Art 267, KStG § 1 Abs 1 Nr 1, KStG § 8b Abs 3, KStG § 1 Abs 1 Nr 4

vorgehend FG Köln, 10. November 2015, Az: 13 K 2604/11

Leitsätze

§ 8b Abs. 6 Nr. 1 KStG 1999 i.d.F. bis zur Änderung durch das StSenKG, der für den Fall, dass Gewinnanteile, die von einer ausländischen Gesellschaft ausgeschüttet werden, von der Körperschaftsteuer befreit sind, vorsieht, dass ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen sind, ist unionsrechtlich ausschließlich an der Niederlassungsfreiheit zu messen, wenn sich die Freistellung der Gewinnausschüttungen unmittelbar aus einem Doppelbesteuerungsabkommen ergibt, das eine Mindestbeteiligung von 25 % voraussetzt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 11. November 2015 13 K 2604/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine amerikanische Inc., die ihren (Satzungs-)Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) und ihre Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) hat. Im Jahr 2001 (Streitjahr) war die A Inc., USA, zu 100 % an der Klägerin beteiligt. Letztere war bis zum Jahr 1999 u.a. zu 99,999 % an der belgischen B beteiligt, die wiederum zusammen mit anderen ausländischen Tochtergesellschaften der Klägerin 100 % der Anteile an der belgischen C hielt.
- 2** Mit Vertrag vom 30. Dezember 1999 erwarb die Klägerin von der B 52,655 % der Anteile an der C. Der Kaufpreis in Höhe von ... DM wurde durch ein Darlehen der B finanziert. Zum 31. Dezember 1999 hielt eine weitere 100 %ige Tochtergesellschaft der Klägerin, die D, die übrigen Anteile an der C.
- 3** Zum 29. Dezember 2000 schüttete die D Gewinne an die Klägerin aus und beglich einen Teil ihrer Ausschüttungsverpflichtung durch "Einlage" ihrer Beteiligung in Höhe von 47,345 % an der C. Ausweislich ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 2000 war die Klägerin damit zu 99,9 % an der C beteiligt, während sich 0,1 % der Anteile im Eigentum Dritter befanden.
- 4** Nach ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2001 war die Klägerin auch weiterhin zu 99,9 % an der C beteiligt. Die Beteiligung wurde in der Bilanz aber nur noch mit 0 € ausgewiesen. In den Bilanzerläuterungen war dazu ausgeführt, die C weise nur geringfügige Posten auf und solle nur noch bis zum Abschluss der Betriebsprüfung bestehen bleiben. Mit Blick auf ihre bevorstehende Liquidation sei der bei der Klägerin ausgewiesene Beteiligungsansatz aufgelöst worden. Spätere Ermittlungen des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt

--FA--) ergaben insoweit, dass im Streitjahr mit der Liquidation der C begonnen worden war, weil die Gesellschaft nicht mehr benötigt wurde. Dabei wurde das gesamte Eigenkapital der C im Streitjahr an die Klägerin ausgeschüttet.

- 5 Die Klägerin wurde für das Streitjahr zunächst im Wesentlichen erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt. Das betraf auch die von ihr geltend gemachte ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der C in Höhe von ... DM, die allerdings später aufgrund der Feststellungen einer Außenprüfung einvernehmlich auf ... DM gekürzt wurde.
- 6 Die ursprünglichen Steuerbescheide wurden auf der Grundlage der Feststellungen der Außenprüfung bzw. teilweise korrigierter Steuererklärungen mehrfach geändert. Zuletzt wurde mit Bescheiden vom 22. Januar 2007 für das Streitjahr der verbleibende Verlustabzug der Klägerin zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2001 in Höhe von ... € und der vortragsfähige Gewerbeverlustr auf den 31. Dezember 2001 in Höhe von ... € festgestellt.
- 7 Während des Einspruchsverfahrens ergingen mehrere Teileinspruchsentscheidungen, die dazu führten, dass das FA mit Bescheiden vom 18. Januar 2010 den verbleibenden Verlustabzug zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2001 mit ... € und den vortragsfähigen Gewerbeverlustr auf den 31. Dezember 2001 mit ... € feststellte.
- 8 Im Rahmen seiner Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2011 vertrat das FA die Auffassung, eine Teilwertabschreibung ohne außerbilanzielle Hinzurechnung in gleicher Höhe scheide im Streitfall aus, da nach § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 1999 i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz --UntStFG--) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --KStG 1999 n.F.-- Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einem in § 8b Abs. 2 KStG 1999 n.F. genannten Anteil bereits im Streitjahr nicht mehr zu berücksichtigen seien. Das FA verwies insoweit auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. November 2010 (BStBl I 2011, 40), wonach § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F. bereits Anwendung auf den Streitfall finde.
- 9 Die dagegen vor dem Finanzgericht (FG) Köln erhobene Klage blieb erfolglos. Mit Urteil vom 11. November 2015 13 K 2604/11 wies das FG die Klage als unbegründet ab, da § 8b Abs. 6 KStG 1999 i.d.F. bis zur Änderung durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz --StSenkG--) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) --KStG 1999 a.F.-- der Berücksichtigung entgegenstehe. Die Norm sei ungeachtet der bis zum 31. Dezember 2001 erfolgten zahlreichen Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes auf den Streitfall anwendbar und verstoße auch nicht gegen Unionsrecht.
- 10 Mit der Revision beantragt die Klägerin, das Urteil des FG Köln vom 11. November 2015 13 K 2604/11 aufzuheben und die Bescheide über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer sowie die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2011 dahin gehend zu ändern, dass die Teilwertabschreibung in Höhe von ... DM zusätzlich berücksichtigt wird.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass § 8b Abs. 6 KStG 1999 a.F. der Berücksichtigung der von der Klägerin geltend gemachten Teilwertabschreibung auf ihre Beteiligung an der C entgegensteht und die Norm nicht gegen die Vorgaben des Unionsrechts verstößt.
- 13 1. Es kann für den Streitfall dahin stehen, ob die Klägerin als Kapitalgesellschaft ausländischen Rechts unmittelbar von den Oberbegriffen der "Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen" des § 1 Abs. 1 KStG 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) oder von dem durch den Klammerzusatz ergänzten Begriff der Kapitalgesellschaften des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1999 i.d.F. dieses Gesetzes erfasst wird (bejahend Senatsurteile vom 19. März 2002 I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411; vom 16. Dezember 1998 I R 138/97,

BFHE 188, 251, BStBl II 1999, 437; s.a. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., S. 571; verneinend für das insoweit vergleichbare KStG 1934 Martini, Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand, 2016, S. 112; vgl. auch Senatsurteil vom 17. Juli 1968 I 121/64, BFHE 93, 1, BStBl II 1968, 695) und damit die Aufzählung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1999 i.d.F. des StBereinG 1999 --wie im Fall von Gesellschaften deutschen Rechts (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751)-- als abschließend anzusehen ist. Jedenfalls besteht aufgrund der Vergleichbarkeit zu einer deutschen Kapitalgesellschaft die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG 1999 als sonstige juristische Person des privaten Rechts. Aufgrund des --im Gegensatz zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG 1999 i.d.F. des StBereinG 1999-- fehlenden ausdrücklichen Bezugs zu einer bestimmten Gesellschaftsform des deutschen Rechts lässt dieser Begriff die Subsumtion aufgrund einer typenmäßigen Vergleichbarkeit zu den Kernelementen der juristischen Personen des deutschen Privatrechts zu (vgl. Senatsurteil vom 29. Januar 2003 I R 6/99, BFHE 201, 463, BStBl II 2004, 1043).

- 14** 2. Dem FG ist darin zu folgen, dass § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F., wonach Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Abs. 2 genannten Anteil entstehen, bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen sind, im Streitjahr nicht anwendbar ist. Zwar sah § 34 Abs. 6d Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG bzw. § 34 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 n.F. die Anwendung der Norm bei Beteiligungen an einer ausländischen Gesellschaft, wenn das Wirtschaftsjahr der Kapitalgesellschaft mit dem Kalenderjahr übereinstimmte, bereits für den Veranlagungszeitraum 2001 vor, während dies für Beteiligungen an Inlandsgesellschaften regelmäßig erstmals für den Veranlagungszeitraum 2002 der Fall war. Doch hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) auf Vorlage des erkennenden Senats (Beschluss vom 4. April 2007 I R 57/06, BFHE 217, 541, BStBl II 2007, 945) mit Urteil STEKO Industriemontage vom 22. Januar 2009 C-377/07 (EU:C:2009:29, BStBl II 2011, 95) entschieden, dass 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 --ABLEG-- 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 2008, Nr. C 115, 47) einer Regelung entgegensteht, wonach ein Verbot des Abzugs von Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer solchen Beteiligung für Beteiligungen an einer ausländischen Gesellschaft früher in Kraft tritt als für Beteiligungen an einer inländischen Gesellschaft. Hieraus ergibt sich zum einen, dass § 8b Abs. 3 KStG 1999 n.F. im Veranlagungszeitraum 2001 nicht anwendbar ist (Senatsurteil vom 22. April 2009 I R 57/06, BFHE 231, 35, BStBl II 2011, 66; allgemein zur unionsrechtlich verbotenen Benachteiligung der Beteiligung an Auslandskapitalgesellschaften Senatsurteile vom 28. Oktober 2009 I R 27/08, BFHE 227, 73, BStBl II 2011, 229; vom 6. März 2013 I R 10/11, BFHE 241, 157, BStBl II 2013, 707; Senatsbeschlüsse vom 8. Juni 2010 I B 199/09, BFH/NV 2010, 1863, sowie vom 23. Mai 2011 I B 11/11, BFH/NV 2011, 1698).
- 15** 3. Zum anderen ist aus dem Vorstehenden abzuleiten, dass für das Streitjahr § 8b KStG 1999 a.F. weiterhin zu beachten bleibt. Insoweit führt der Vorrang des Gemeinschaftsrechts zwar zur Nichtanwendung des § 34 Abs. 6d Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG bzw. § 34 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 n.F. Deren Sätze 2 bleiben aber anwendbar und diese sahen vor, dass bis zu den in den Sätzen 1 der Vorschriften genannten Zeitpunkten § 8b KStG 1999 a.F. weiter Geltung entfalten sollte. Da § 34 Abs. 6d Satz 2 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG bzw. § 34 Abs. 4 Satz 2 KStG 1999 n.F. für alle Steuerpflichtigen gelten, kann sich --wovon auch die Beteiligten ausgehen-- insoweit kein Verstoß gegen die Grundfreiheiten ergeben (vgl. Senatsurteil in BFHE 241, 157, BStBl II 2013, 707).
- 16** 4. Dem FG ist ferner darin zuzustimmen, dass im Streitfall die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8b Abs. 6 Nr. 1 KStG 1999 a.F. erfüllt sind. Danach sind in dem Fall, dass Gewinnanteile, die von einer ausländischen Gesellschaft ausgeschüttet werden, nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, nach § 8b Abs. 4 Satz 1 und 3 oder nach Abs. 5 von der Körperschaftsteuer befreit sind, Gewinnminderungen, die durch Ansatz des niedrigeren Teilwerts des Anteils an der ausländischen Gesellschaft entstehen, bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts auf die Gewinnausschüttungen zurückzuführen ist. Zwischen den Beteiligten besteht Einvernehmen, dass die Gewinnausschüttung, die in der Gewinnermittlung der Klägerin zur streitbefangenen ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der C führte, nach Art. 23 Abs. 1 Nr. 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 11. April 1967 --DBA-Belgien-- (BGBl II 1969, 18, BStBl I 1969, 39) in Deutschland steuerbefreit war, die

Teilwertabschreibung mithin ausschließlich auf dieser Gewinnausschüttung beruhte und keine Auskehrung von Rücklagen betraf.

- 17** 5. Der Senat kann offen lassen, ob § 8b Abs. 6 Nr. 1 KStG 1999 a.F. überhaupt am Maßstab der unionsrechtlichen Grundfreiheiten überprüft werden kann, da die Norm 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-- (ABLEG 1990, Nr. L 225, 6, ber. ABLEG 1990, Nr. L 266, 20) beruht, wonach jeder Mitgliedstaat bestimmen kann, dass Minderwerte, die sich aufgrund der Ausschüttung der Tochtergesellschaften ergeben, nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können (für die Überprüfbarkeit des auf der Umsetzung von Sekundärrecht beruhenden nationalen Rechts am Maßstab des Primärrechts EuGH-Urteile Bosal vom 18. September 2003 C-168/01, EU:C:2003:479; Keller Holding vom 23. Februar 2006 C-471/04, EU:C:2006:143, BStBl II 2008, 834; auch Senatsurteil vom 9. August 2006 I R 95/05, BFHE 214, 504, BStBl II 2007, 279; dagegen aber EuGH-Urteile Euro Park Service vom 8. März 2017 C-14/16, EU:C:2017:177; Visnapuu vom 12. November 2015 C-198/14, EU:C:2015:751; UNIC und Uni.co.pel vom 16. Juli 2015 C-95/14, EU:C:2015:492, jeweils m.w.N.; s.a. EuGH-Urteil Inspire Art vom 30. September 2003 C-167/01, EU:C:2003:512). Denn § 8b Abs. 6 Nr. 1 KStG 1999 a.F. wäre unter den Gegebenheiten des Streitfalls nur am Maßstab der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG, jetzt Art. 49 AEUV) zu messen; auf diese könnte sich die Klägerin als nach dem Recht eines Drittstaates gegründete Gesellschaft nicht berufen.
- 18** a) Aus der Rechtsprechung des EuGH folgt insoweit, dass für die Frage, ob eine nationale Regelung unter die eine oder die andere Grundfreiheit fällt, auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen ist (EuGH-Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation vom 13. November 2012 C-35/11, EU:C:2012:707, 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 der Niederlassungsfreiheit. Hingegen sind nationale Bestimmungen 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 (vgl. Senatsbeschluss vom 12. Oktober 2016 I R 80/14, BFHE 256, 223, BStBl II 2017, 615, m.w.N.).
- 19** b) Bezogen auf den eindeutigen Wortlaut des § 8b Abs. 6 Nr. 1 KStG 1999 a.F., der danach differenziert, ob die Gewinnanteile, die von einer ausländischen Gesellschaft ausgeschüttet werden, (alternativ) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA), nach (§ 8b) Abs. 4 Satz 1 und 3 oder nach (§ 8b) Abs. 5 von der Körperschaftsteuer befreit sind, ist unter den Gegebenheiten des Streitfalls die Niederlassungsfreiheit einschlägig.
- 20** aa) Der Senat hat bereits für § 34 Abs. 4 Satz 4 KStG 1999 n.F., der einen Anteil i.S. von § 8b Abs. 2 KStG 1999 i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. Juli 2000 (BGBl I 2000, 1034, BStBl I 2000, 1192) --KStG 1999 a.F.-- voraussetzte und damit nicht allgemein an die steuerfreien Bezüge aus Anteilen an ausländischen Gesellschaften, sondern nur an solche Gewinnausschüttungen der Auslandsgesellschaft anknüpfte, die nach einem DBA von der Körperschaftsteuer befreit waren, entschieden, dass die Kapitalverkehrsfreiheit --auch in Drittstaatsfällen-- von der insoweit vorrangig anzuwendenden Niederlassungsfreiheit verdrängt wird (Senatsurteil in BFHE 241, 157, BStBl II 2013, 707). Dabei hat der Senat --ungeachtet der Frage, ob die dortige Beteiligungsschwelle von 10 % dem Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit untersteht-- ausschließlich auf Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Satz 1 und 3 i.V.m. Art. 10 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern (DBA-USA 1989/1991) abgestellt; er hat es mithin nicht als maßgeblich angesehen, dass § 8b Abs. 2 KStG 1999 a.F. --ebenso wie § 8b Abs. 6 KStG 1999 a.F.-- alternativ auch auf eine Befreiung nach § 8b Abs. 5 KStG 1999 a.F. (Erstreckung des DBA-Schachtelprivilegs auf Beteiligungen ab 10 %) abstellt.
- 21** bb) In § 8b Abs. 6 Nr. 1 KStG 1999 a.F. hat sich der Gesetzgeber hinsichtlich der Frage, nach welcher Vorschrift die Gewinnanteile, die von einer ausländischen Gesellschaft ausgeschüttet werden, von der Körperschaftsteuer befreit sind, für eine gestufte Prüfung entschieden. Dies wird im Gesetzeswortlaut dadurch deutlich, dass alternativ auf eine Befreiung nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, nach (§ 8b) Abs. 4 Satz 1 und 3 "oder" nach (§ 8b) Abs. 5 abgestellt wird. Entsprechend ergibt sich die Freistellung der Gewinnausschüttungen angesichts der Beteiligung der Klägerin von 99,9 % an der C unmittelbar aus Art. 23 Abs. 1 Nr. 3 DBA-Belgien, der eine Mindestbeteiligung von 25 % voraussetzt, ohne dass es eines Rückgriffs auf § 8b Abs. 5 KStG 1999 a.F. bedarf. Die Frage nach der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit ist danach für das in Art. 23 Abs. 1 Nr. 3 DBA-Belgien

enthaltene Mindestbeteiligungserfordernis von 25 % zu beantworten. Bei einem solchen Quorum ist jedoch grundsätzlich die Niederlassungsfreiheit einschlägig (EuGH-Urteil *Idryma Typou* vom 21. Oktober 2010 C-81/09, EU:C:2010:622; EuGH-Beschluss *Lasertec* vom 10. Mai 2007 C-492/04, EU:C:2007:273; jeweils für Beteiligungsschwellen von 25 %).

- 22** c) Der Umstand, dass die Klägerin nach US-amerikanischem Recht gegründet wurde, führt zu keinem anderen Ergebnis. Die Klägerin ist nicht in den persönlichen Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit einbezogen. Gesellschaften stehen nur dann nach Art. 48 EG (jetzt Art. 54 AEUV) für Zwecke der Anwendung der Niederlassungsfreiheit einer natürlichen Person gleich, wenn sie nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründet worden sind. Die Mitgliedstaaten können zwar die Anknüpfung bestimmen, die eine Gesellschaft aufweisen muss, um als nach seinem innerstaatlichen Recht gegründet angesehen zu werden. In Fällen, in denen sie --wie im Streitfall-- eine Gesellschaft ausländischen Rechts als solche anerkennen, ist es ihnen aber verwehrt, den persönlichen Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit einseitig zu erweitern (EuGH-Urteil *Kronos International* vom 11. September 2014 C-47/12, EU:C:2014:2200). In Situationen, in denen der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit aufgrund der Zugehörigkeit der Dividenden beziehenden Gesellschaft zur Rechtsordnung eines Drittstaats nicht eröffnet ist, ist eine nationale Regelung über die steuerliche Behandlung von Dividenden mit Ursprung in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat aber nur dann nach Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) zu beurteilen, wenn sie nicht ausschließlich auf Situationen anwendbar ist, in denen die Muttergesellschaft einen entscheidenden Einfluss auf die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ausübt (EuGH-Urteil *Kronos International*, EU:C:2014:2200). Andernfalls würde es die Auslegung von Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) Wirtschaftsteilnehmern, die sich nicht auf die Niederlassungsfreiheit berufen können, erlauben, in den Genuss dieser Freiheit zu gelangen (vgl. EuGH-Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707).
- 23** d) Der Senat erachtet die Unionsrechtslage in Anbetracht des aufgezeigten Stands der Rechtsprechung des EuGH sowie des Senats als eindeutig. Einer Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 AEUV bedarf es daher nicht (vgl. EuGH-Urteil *CILFIT* vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81, EU:C:1982:335).
- 24** 6. Nichts anderes ergibt sich aus Art. XI Abs. 3 des Freundschafts-, Handels und Schifffahrtsvertrages zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika (Freundschaftsvertrag) vom 29. Oktober 1954 (BGBl II 1956, 488). Danach dürfen Gesellschaften eines Vertragsteils --hier der USA-- u.a. hinsichtlich der Zahlung von Steuern keinesfalls einer stärkeren Belastung unterliegen als unter gleichartigen Voraussetzungen die Gesellschaften irgendeines dritten Landes. Eine in Deutschland ansässige US-amerikanische Gesellschaft darf damit grundsätzlich nicht höher als eine --unter ansonsten gleichen Verhältnissen-- in Deutschland ansässige Gesellschaft eines anderen EU-Mitgliedstaats besteuert werden. Jedoch erlaubt Art. XI Abs. 5 Buchst. a des Freundschaftsvertrags, nach dem sich jeder Vertragsteil vorbehält, bestimmte Steuervorteile auf der Grundlage der Gegenseitigkeit einzuräumen, eine Benachteiligung der Klägerin gegenüber im Inland ansässigen Personen EU-ausländischen Rechts. Die Grundfreiheiten stellen "Steuervorteile auf der Grundlage der Gegenseitigkeit" i.S. des Art. XI Abs. 5 Buchst. a des Freundschaftsvertrags dar, da sie nur Angehörigen der EU-Staaten und in diesen Staaten ansässigen Personen eingeräumt werden. Auf der Grundlage der Gegenseitigkeit bestehen sie deshalb, weil das EU-Recht darauf aufbaut, dass jeder Mitgliedstaat sie den Angehörigen eines jeden anderen Mitgliedstaates gewährt. Dass die Vorteile in einem zweiseitigen völkerrechtlichen Vertrag verankert sind, verlangt Art. XI Abs. 5 Buchst. a des Freundschaftsvertrags nicht (Senatsurteil vom 30. März 2011 I R 63/10, BFHE 233, 198, BStBl II 2011, 747).
- 25** 7. Die Anwendung des § 8b Abs. 6 Nr. 1 KStG 1999 a.F. widerspricht schließlich nicht dem Diskriminierungsverbot des Art. XI Abs. 1 des Freundschaftsvertrags, denn die Klägerin als "Gesellschaft eines Vertragsteils" --hier der USA-- unterliegt in Deutschland keiner "stärkeren Belastung als unter gleichartigen Voraussetzungen die (...) Gesellschaften des anderen Vertragsteils". Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen haben unabhängig davon keine steuerlichen Auswirkungen, ob das Körperschaftsteuersubjekt nach in- oder ausländischem Recht errichtet wurde (siehe zum Begriff der Gesellschaft eines Vertragsstaates Art. XXV Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 1 des Freundschaftsvertrags). Vor diesem Hintergrund kann sich die Klägerin auch nicht auf Art. 24 Abs. 1 DBA-USA 1989/1991 berufen, der ebenfalls nur eine belastendere Besteuerung als diejenige verbietet, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind.
- 26** 8. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.