

BFH Urteil v. 31.05.2017 – I R 37/15

**Körperschaftsteuer/Einkommensteuer
Steuerfreiheit des Gewinns aus der Veräußerung von
Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften
keine Betriebsausgabenfiktion gemäß § 8b Abs. 3
Satz 1 KStG ohne inländische Betriebsstätte**

KStG 2002 § 2 Nr. 1; KStG 2002 § 8b Abs. 2 S. 1; KStG 2002 § 8b Abs. 3 S. 1; EStG 2002 § 17 Abs. 1 S. 1; EStG 2002 § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e
Doppelbuchst aa

1. Der von einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft erzielte Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft ist gemäß § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfrei.

2. Die Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben nach Maßgabe von § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG (sog. Schachtelstrafe) geht ins Leere, wenn die veräußernde Kapitalgesellschaft im Inland über keine Betriebsstätte und keinen ständigen Vertreter verfügt.

BFH Urteil v. 31.05.2017 – I R 37/15

Vorinstanz:

Hessisches FG Urteil v. 28.4.2015 – 4 K 1366/14
EFG 2016, 315

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 28. April 2015 4 K 1366/14 aufgehoben, soweit die Festsetzung der Körperschaftsteuer und des Verspätungszuschlags betroffen sind.

Der Körperschaftsteuerbescheid wird dahin abgeändert, dass die Körperschaftsteuer für 2006 auf 0 € festgesetzt wird.

Der Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags wird aufgehoben.

Im Übrigen (Solidaritätszuschlag) wird die Revision zurückgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits hat der Beklagte zu tragen.

I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Kapitalgesellschaft ("Limited") mit Sitz und Geschäftsleitung in Bermuda, die im Inland keine Betriebsstätte unterhält. Sie war im Streitjahr (2006) an der G-LP beteiligt, die ebenfalls in Bermuda ansässig war. Die G-LP erzielte im Streitjahr aus der Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Aktiengesellschaft (L-AG) einen Gewinn. Nach den Feststellungen im angefochtenen Urteil entfiel von diesem Veräußerungsgewinn "mittelbar" ein Anteil von 10,95 % (... €) auf die Klägerin.

2

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah jenen Anteil als gemäß § 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa und § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterfallenden mittelbaren Veräußerungsgewinn an, der aber nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfrei sei. 5 % des Veräußerungsgewinns (... €) qualifizierte das FA jedoch nach Maßgabe von § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Es setzte im Hinblick auf diesen Betrag in einem geänderten (Sammel-)Bescheid für das Streitjahr Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag sowie einen Verspätungszuschlag fest.

3

Die Klage blieb ohne Erfolg. Das Hessische Finanzgericht (FG) hat sie mit Urteil vom 28. April 2015 4 K 1366/14 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 315) als unbegründet abgewiesen.

4

Gegen das FG-Urteil richtet sich die Revision der Klägerin.

5

Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil sowie den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

6

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

7

II. Die Revision ist im Hinblick auf die Festsetzung der Körperschaftsteuer und des Verspätungszuschlags begründet und führt insoweit zur Aufhebung des FG-Urteils. Der Körperschaftsteuerbescheid ist dahin abzuändern, dass die Körperschaftsteuer für das Streitjahr auf 0 € festgesetzt wird; der Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags ist aufzuheben

(§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Hinsichtlich des Solidaritätszuschlags ist die Revision unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

8

1. Die von der Klägerin im Streitjahr erzielten inländischen Einkünfte sind von der Körperschaftsteuer befreit.

9

a) Die Klägerin als Kapitalgesellschaft, die ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Ausland hat und damit nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, unterliegt gemäß § 2 Nr. 1 KStG mit ihren inländischen Einkünften der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Als inländische Einkünfte steht hier ein (anteiliger) Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der L-AG durch die G-LP in Rede.

10

b) Gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG sind inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die unter den Voraussetzungen des § 17 EStG erzielt werden, wenn es sich um Anteile an einer Kapitalgesellschaft handelt, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Der in Bezug genommene § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bestimmt, dass zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gehört, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war.

11

c) Die Vorinstanz ist --in Übereinstimmung mit den Beteiligten-- davon ausgegangen, dass der von der G-LP aus der Veräußerung der Anteile an der L-AG erzielte Gewinn bei der Klägerin zu einem Anteil von 10,95 % als "mittelbarer" Veräußerungsgewinn i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sei. Inwiefern dies zutrifft, kann anhand der tatrichterlichen Feststellungen rechtlich und rechnerisch nicht vollständig nachvollzogen werden. Es fehlen insbesondere Feststellungen zur Rechtsnatur und zur Einordnung der G-LP aus nationaler steuerlicher Sicht, zur Höhe der Beteiligung der Klägerin an dieser Gesellschaft und zur Höhe der Beteiligung der G-LP an der L-AG.

12

d) Es bedarf zur Entscheidung des Rechtsstreits jedoch keiner näheren Feststellungen zu diesen Punkten. Denn wenn die Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht nach den vorstehend beschriebenen Regelungen gegeben wären, wäre die Besteuerung vorliegend --was im Grundsatz auch

FA und FG nicht anders beurteilen-- aufgrund § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG ausgeschlossen. Nach dieser Bestimmung, die gleichermaßen auf unbeschränkt wie beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte anzuwenden ist (allg. Auffassung, z.B. Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8b Rz 230; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rz 169; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 102), bleiben bei der Ermittlung des Einkommens u.a. Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören, außer Ansatz. Bei den von der G-LP veräußerten Anteilen an der L-AG handelt es sich um derartige Anteile. Denn deren Leistungen (Dividenden aus Aktien) sind beim Empfänger Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

13

e) Entgegen der Auffassung des FG wäre von dem auf die Klägerin entfallenden Veräußerungsgewinn i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG kein Anteil von 5 % als nicht abziehbare Betriebsausgaben den beschränkt steuerpflichtigen inländischen Einkünften der Klägerin hinzuzurechnen. Zwar bestimmt § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG, dass von dem jeweiligen Gewinn i.S. des Abs. 2 Satz 1 der Norm 5 % als Ausgaben gelten, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Die Fiktion pauschalierter Betriebsausgaben geht indessen im Fall der Klägerin ins Leere, weil diese im Streitjahr mangels inländischer Betriebsstätte oder ständigen Vertreters keine inländischen Einkünfte erzielt hat, bei deren Ermittlung Betriebsausgaben berücksichtigt werden könnten.

14

aa) Im Schrifttum bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekten zu einer Hinzurechnung nicht abziehbarer Betriebsausgaben führen kann, wenn die betreffende Körperschaft über keine inländische Betriebsstätte verfügt. Während ein Teil der Literatur dies --ebenso wie die Vorinstanz-- bejaht (Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 8b KStG Rz 178; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8b Rz 282; Blümich/Rengers, § 8b KStG Rz 263; Kröner in Ernst & Young, KStG, § 8b Rz 143; Watermeyer in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 103; Gröbl/Adrian in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8b KStG Rz 157), schließen andere eine solche Rechtsfolge aus (Gosch in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 49 Rz 35b; Wassermeyer, Der Betrieb 2008, 430, 431; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8b KStG Rz 255; Mohr in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 2 Rz 165; Kempf/Hohage, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2010, 806, 807; Nitzschke, IStR 2012, 125, 126; skeptisch auch Weiss, Der Konzern 2017, 174, 180 f.).

bb) Der Senat hält die letztgenannte Auffassung für zutreffend. Die Betriebsausgabenfiktion des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG greift zwar als typisierende Pauschalierung unabhängig davon, ob und in welchem Umfang beim Steuerpflichtigen tatsächlich Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem veräußerten Anteil angefallen sind (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224). Fingiert werden aber lediglich der betriebliche Aufwand und dessen Nichtabziehbarkeit. Nicht Gegenstand der Fiktion ist der Besteuerungszugriff des deutschen Fiskus auf den fingierten betrieblichen Aufwand. Dieser muss sich daher aus anderen Bestimmungen ergeben. Die Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben durch § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG kann nur dann zu einer Erhöhung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage führen, wenn der fingierte betriebliche Aufwand, falls er tatsächlich entstanden wäre, dem Besteuerungszugriff des deutschen Fiskus unterliegen würde. Bei der Klägerin ist dies nicht der Fall.

16

Die Klägerin erzielt zwar aufgrund der Bestimmung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa i.V.m. § 17 EStG inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Zur Ermittlung dieser Einkünfte ist jedoch keine Gewinnermittlung nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4, § 5 EStG durchzuführen, in deren Rahmen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) berücksichtigt werden könnten. Objekt der beschränkten Steuerpflicht der Klägerin ist ausschließlich der Veräußerungsgewinn gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG, d.h. der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Es handelt sich dabei um den sich punktuell aus dem einzelnen Veräußerungsvorgang ergebenden Differenzbetrag zwischen Veräußerungspreis einerseits und Anschaffungskosten sowie Veräußerungskosten andererseits. Dieser Saldobetrag wird aufgrund gesetzlicher Fiktion als gewerbliche Einkünfte qualifiziert, ohne dass insoweit ein Betriebsvermögensvergleich nach den Maßgaben von § 4 Abs. 1, § 5 EStG oder eine Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG durchzuführen wäre. Soweit in den Saldo tatsächlicher betrieblicher Aufwand in Form der Veräußerungskosten eingeht, ist dieser von der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG umfasst und ist schon von daher nicht abziehbar (vgl. Senatsurteile vom 12. März 2014 I R 45/13, BFHE 245, 25, BStBl II 2014, 719; vom 9. April 2014 I R 52/12, BFHE 245, 59, BStBl II 2014, 861; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 8b KStG Rz 176). Ein etwaiger weiterer betrieblicher Aufwand der Klägerin, der in einem Veranlassungszusammenhang mit den veräußerten Anteilen steht, würde mithin in Ermangelung einer inländischen Betriebsstätte oder eines für das Inland bestellten ständigen Vertreters (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) nicht dem deutschen Besteuerungszugriff unterliegen.

cc) Entgegen der von der Vorinstanz vertretenen Sichtweise kann der vom Gesetz beschrittene rechtliche Weg der Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben nicht durch eine wirtschaftliche Betrachtung überspielt werden, der zufolge die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG im Ergebnis nur zu 95 % gewährt werden solle und § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG daher als Vorschrift verstanden werden müsse, die die Steuerfreistellung partiell wieder zurücknimmt (so aber Pung in Dötsch/ Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 8b KStG Rz 178).

18

Mit § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG flankiert das Gesetz die prinzipielle Freistellung des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 KStG durch Qualifizierung eines pauschalen Prozentsatzes des Nettogewinns als fiktive Nichtabzugsgröße "nichtabziehbare Betriebsausgaben" (Senatsurteile in BFHE 245, 25, BStBl II 2014, 719, und in BFHE 245, 59, BStBl II 2014, 861). Auch wenn diese Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben wirtschaftlich wie eine partielle Rücknahme der Steuerfreistellung um 5 % wirkt, ist der vom Gesetz gewählte Weg der Qualifizierung der Nichtabzugsgröße als nichtabziehbare Betriebsausgaben wörtlich zu verstehen und ernst zu nehmen. Aus diesem Grund hat der Senat zur Vorschrift des § 8b Abs. 7 KStG 1999 i.d.F. des Gesetzes zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften (Steuerbereinigungsgesetz 1999) vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13), der eine vergleichbare Betriebsausgabenfiktion hinsichtlich der gemäß § 8b Abs. 1 KStG 1999 i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 von der Besteuerung freigestellten Dividenden enthält, entschieden, dass die vollständige Freistellung der Dividenden von der Besteuerung rechtlich nicht durch die 5 %-ige Betriebsausgabenfiktion beeinträchtigt wird und die Betriebsausgabenfiktion folglich nicht in Konflikt mit abkommensrechtlichen Schachtelprivilegien steht (Senatsurteil vom 29. August 2012 I R 7/12, BFHE 239, 45, BStBl II 2013, 89; s.a. Senatsbeschluss vom 22. September 2016 I R 29/15, BFH/NV 2017, 324). Ein gleichermaßen wörtliches Normverständnis als echte Pauschalierung nicht abziehbarer Betriebsaufwendungen ist auch in Bezug auf die Betriebsausgabenfiktion des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG geboten (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, Rz 53 f.).

19

f) Das FG ist von einer anderen Auffassung ausgegangen. Sein Urteil ist daher im Hinblick auf die Festsetzung der Körperschaftsteuer aufzuheben. Die festzusetzende Körperschaftsteuer beträgt 0 €.

20

2. Somit kann auch die Festsetzung des Verspätungszuschlags keinen Bestand haben. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags gemäß § 152 der Abgabenordnung ist nicht zulässig, wenn die Steuererklärung, wegen

deren verspäteter Abgabe ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden soll, zu einer Steuerfestsetzung von 0 € führt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 27. Juni 1989 VIII R 73/84, BFHE 158, 103, BStBl II 1989, 955; vom 26. Juni 2002 IV R 63/00, BFHE 198, 399, BStBl II 2002, 679).

21 3. Als im Ergebnis unbegründet erweist sich die Revision im Hinblick auf die Festsetzung des Solidaritätszuschlags.

22 a) Entgegen dem Vorbringen der Klägerin in der mündlichen Verhandlung können Klage- und Revisionsantrag nicht dahin ausgelegt werden, dass der Solidaritätszuschlag nur zum Zwecke der Bezeichnung des angefochtenen Sammelbescheids aufgeführt worden ist, jedoch nicht Gegenstand des Klageverfahrens sein sollte. Sowohl in der Klage-, als auch in der Revisionschrift hat die fachkundig vertretene Klägerin als Klagegegenstände ("wegen") ausdrücklich Körperschaftsteuer, Verspätungszuschlag und Solidaritätszuschlag benannt. Demgemäß hat auch das FG diese Streitgegenstände in sein Urteilsrubrum aufgenommen. Bei dieser Sachlage ist für eine einschränkende Auslegung des Klage- und Revisionsbegehrens kein Raum.

23 b) In Bezug auf die Festsetzung des Solidaritätszuschlags ist die Klage unzulässig. Streitpunkt des Rechtsstreits ist allein die Höhe der festzusetzenden Körperschaftsteuer. Mit einer Klage gegen den Solidaritätszuschlag kann jedoch gemäß § 1 Abs. 5 Satz 1 des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 in der für das Streitjahr geltenden Fassung weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zu versteuernden Einkommens angegriffen werden (vgl. Senatsurteil vom 20. April 2011 I R 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761).

24 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Der Anteil des Unterliegens der Klägerin ist so geringfügig, dass dem FA die gesamten Kosten auferlegt werden.

ECLI:DE:BFH:2017:U.310517.IR37.15.0