

BFH: Pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot auch nach vorheriger Hinzurechnungsbesteuerung

Das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b Abs. 5 KStG ist auch auf Gewinnausschüttungen, die zuvor der Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG unterlegen haben und grundsätzlich nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG steuerfrei sind, anzuwenden.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, ist an der schweizerischen X-AG (hier: Zwischengesellschaft nach AStG) beteiligt. Aus der Beteiligung wurden ihr für die Jahre 2006 bis 2009 Hinzurechnungsbeträge nach AStG hinzugerechnet. Im Jahr 2009 nahm die X-AG eine Ausschüttung an die GmbH vor. Die Klägerin beantragte, diese Ausschüttung nach § 3 Nr. 41a EStG komplett steuerfrei zu stellen. Das Finanzamt hingegen vertrat die Auffassung, dass 5% der bei Ermittlung des Einkommens steuerfrei gestellten Bezüge nach § 8b Abs. 5 KStG nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürften.

Das FG widersprach dem Finanzamt und verneinte eine Anwendung von § 8b Abs. 5 KStG mit der Begründung, dass in den Vorjahren bereits Hinzurechnungsbeträge aus derselben Beteiligung der Einkommensbesteuerung unterlegen haben.

Entscheidung

Das FG habe das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b Abs. 5 KStG zu Unrecht nicht angewandt. Denn es greife auch für Gewinnausschüttungen, die zuvor der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 ff. AStG unterlegen haben.

Der BFH erklärt damit das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 5 KStG – neben nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei gestellten Gewinnausschüttungen – auch auf Gewinnausschüttungen, die nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG steuerfrei gestellt sind, für anwendbar.

Hierbei konnte der BFH offen lassen, ob § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG tatsächlich auf eine Gewinnausschüttung an eine Kapitalgesellschaft Anwendung findet oder ob dies mit Blick auf den Normwortlaut sowie einen systematischen Vorrang des § 8b KStG ausgeschlossen sei. Denn die Frage ändere ohnehin nichts an der vom BFH getroffenen Entscheidung über die Anwendbarkeit des pauschalen Abzugsverbots in beiden Steuerfreistellungsfällen.

Die Norm des § 8b Abs. 5 KStG spreche von "Bezügen im Sinne des Absatzes 1, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben", nicht hingegen von solchen Bezügen, die bei der Ermittlung des Einkommens "nach Absatz 1 außer Ansatz bleiben". Somit unterscheide die Norm nach ihrem eindeutigen Wortlaut nicht danach, aus welchem Rechtsgrund die Bezüge i.S. des Abs. 1 bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz geblieben seien.

Wesentliche Gründe dafür, den Tatbestand der pauschalierenden Regelung zum Betriebsausgabenabzugsverbot für den Sonderfall der Ausschüttung von Hinzurechnungsbeträgen einzuschränken, seien für den BFH nicht erkennbar.

In der Literatur wird geltend gemacht, dass § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG als Korrekturvorschrift und *lex specialis* die allgemeine Vorschrift des § 8b KStG insgesamt verdrängen würde (so z.B. Fuhrmann in Fuhrmann, Außensteuergesetz, 3. Aufl., § 10 Rz 116). Dieser Argumentation folgt der BFH nicht. Seiner Meinung nach sei § 8b KStG bezogen auf Beteiligungen von Körperschaften an anderen Körperschaften gegenüber § 8 Abs. 1 KStG, der alleine die Anwendung des § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG ermöglichen könnte, die speziellere Vorschrift.

Auch lasse sich nicht argumentieren, dass die streitbefangenen Ausschüttungen über die Hinzurechnungsbesteuerung bereits in vollem Umfang der Besteuerung auf der Gesellschafterebene unterlegen haben und hierdurch der Regelungsgrund des § 8b KStG, nämlich die Steuerfreistellung der Bezüge im Inland, entfalle. Denn anders als das FG sieht der BFH in der Hinzurechnungsbesteuerung einerseits und dem pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbot andererseits keine unzulässige Doppelbesteuerung. Diese

sei vielmehr aufgrund des typisierenden Charakters der einschlägigen Bestimmungen des § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG einerseits sowie des § 8b Abs. 5 KStG andererseits hinzunehmen.

Außerdem "durchbreche" zwar die Hinzurechnungsbesteuerung im wirtschaftlichen Ergebnis die Steuersubjektivität der Zwischengesellschaft, im Übrigen aber werde sie (weiter) anerkannt und es verbleibe insoweit bei der Gewinnausschüttung einer ausländischen Körperschaft, die angesichts des eindeutigen Normwortlauts § 8b Abs. 5 KStG zu unterwerfen sei.

Betroffene Normen

§ 8b Abs. 1, § 8b Abs. 5 KStG, § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG, § 10 Abs. 2 AStG
Streitjahr 2009

Vorinstanz

FG Bremen, Urteil vom 15.10.2015, 1 K 4/15 (5), EFG 2016, S. 675, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 26.04.2017, [I R 84/15](#), BStBl II 2018 Seite 492

Weitere Fundstelle

Fuhrmann in Fuhrmann, Außensteuergesetz, 3. Aufl., § 10 Rz 116

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.