BFH: Steuerfreie Einlagenrückgewähr durch eine Drittstaatengesellschaft

Eine steuerfreie Einlagenrückgewähr kann auch von einer Drittstaatengesellschaft getätigt werden. Zwar ist die Höhe des ausschüttbaren Gewinns einer Drittstaatengesellschaft nach dem jeweiligen ausländischen Handels- und Gesellschaftsrecht zu ermitteln; die Verwendungsreihenfolge der ausgeschütteten Beträge und damit auch die (nachrangige) Rückgewähr von Einlagen bestimmt sich jedoch nach den Grundsätzen der Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 S. 3 und 5 KStG (insoweit Fortentwicklung der Rechtsprechung).

Sachverhalt

Eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft war zu 100 % an der in den USA ansässigen B Inc. beteiligt und leistete bis 2004 Einlagen in diese. Im Streitjahr bezog die Kapitalgesellschaft von der B Inc. Leistungen. Das Finanzamt nahm diese Bezüge gem. § 8b Abs. 1 S. 1 KStG von der Bemessungsgrundlage aus und setzte korrespondierend dazu nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG steuererhöhend 5 % der Leistungen als nichtabziehbare Betriebsausgaben an. Es war der Ansicht, dass in einem Drittstaat ansässige Kapitalgesellschaften an ihre inländischen Gesellschafter keine steuerneutralen Leistungen erbringen könnten. Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg.

Entscheidung

Der BFH kommt übereinstimmend mit der Auffassung des FG zu dem Schluss, dass die Leistungen der Drittstaatengesellschaft als steuerneutrale Einlagenrückgewähr zu qualifizieren sind, auf die § 8b Abs. 1 und 5 KStG nicht anwendbar sind.

Gesetzliche Grundlagen

Bezüge, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG vom Begriff der Einnahmen aus Kapitalvermögen ausgenommen sind, weil sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG als verwendet gelten, gehören nicht zu den nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG steuerfreien Bezügen. Folge hiervon ist zugleich, dass die Hinzurechnung fiktiver Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 5 S. 1 KStG unterbleibt.

Dabei mindern nach der Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 S. 3 KStG Leistungen einer Kapitalgesellschaft – mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital – das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (Einlagenrückgewähr). Die im Jahr 2006 eingefügte Vorschrift des § 27 Abs. 8 KStG bestimmt, dass die Regelungen zur Einlagenrückgewähr auch auf Körperschaften oder Personenvereinigungen anwendbar sind, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn sie Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 9 EStG gewähren können.

Bisherige Rechtsprechung des BFH

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH ist § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG auch nach der ab 2006 geltenden Rechtslage dahin auszulegen, dass Leistungen aus dem Vermögen von in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaften, für die kein steuerliches Einlagekonto i.S. des § 27 KStG geführt wird, als Einlagenrückgewähr qualifiziert werden können (vgl. BFH-Urteil vom 13.07.2016, VIII R 47/13). Dies gebietet die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV).

Sollten Drittstaaten-Körperschaften aus dem Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG i.V.m. § 27 KStG ausgeschlossen sein, würde dies die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) beschränken. Denn die Nichtanwendung der Grundsätze über die Einlagenrückgewähr bei Drittstaatengesellschaften würden solche Gesellschaften und deren Gesellschafter im Vergleich zu inländischen oder EU-ausländischen Sachverhalten benachteiligen. Zudem besteht kein Rechtfertigungsgrund dafür, dem inländischen

Gesellschafter einer Drittstaatengesellschaft von vornherein jede Möglichkeit des Nachweises einer Einlagenrückgewähr zu verweigern.

Fortentwicklung der bisherigen Rechtsprechung

Hiervon ausgehend ist zwar die Höhe des ausschüttbaren Gewinns einer Drittstaatengesellschaft auf der Grundlage des jeweiligen ausländischen Handels- und Gesellschaftsrechts zu ermitteln (vgl. BFH-Urteile vom 13.07.2016, VIII R 73/13 und vom 20.10.2010, I R 117/08). Da die rechtliche Herleitung der Möglichkeit der Einlagenrückgewähr für Drittstaatengesellschaften auf der Vermeidung einer ansonsten gegebenen Diskriminierung der Anteilseigner ausländischer Kapitalgesellschaftsanteile beruht, bestimmt sich sodann die Verwendungsreihenfolge der ausgeschütteten Beträge nach Ansicht des BFH – in Fortentwicklung der bisherigen Rechtsprechung – nach den Grundsätzen der Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 S. 3 und 5 KStG. Nur dieses Rechtsverständnis stelle sicher, dass die Gesellschafter von Drittstaatengesellschaften nicht schlechter, aber auch nicht besser behandelt werden als die Gesellschafter von inländischen oder von EU-ausländischen Gesellschaften.

Verfahrensrechtliche Thematik

Nach Auffassung des BFH kann jedoch der verfahrensrechtliche Aspekt der vorgeschalteten gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 S. 1 KStG) bzw. der Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 9 EStG (§ 27 Abs. 8 S. 3 KStG) nicht auf die Einlagenrückgewähr von Drittstaatengesellschaften übertragen werden. Da das Gesetz für die Einlagenrückgewähr von Drittstaatengesellschaften kein gesondertes Feststellungsverfahren zur Verfügung stellt (vgl. zum Gesetzesvorbehalt BFH-Beschluss vom 11.04.2005, GrS 2/02), können die damit zusammenhängenden Fragen nur im Rahmen der jeweiligen Festsetzungsverfahren der Gesellschafter geklärt werden, so der BFH.

Betroffene Norm

§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG i.V.m. § 27 KStG

Streitjahr 2008

Anmerkung

[BMF-Schreiben vom 21.04.2022](#)

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 21.04.2022 zur Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze zu Leistungen von Drittstaatengesellschaften Stellung genommen (siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Vorinstanz

Finanzgericht Münster, Urteil vom 19.11.2015, 9 K 1900/12 K, EFG 2016, S. 756

Fundstelle

BFH, Urteil vom 10.04.2019, [I R 15/16](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 21.04.2022, IV C 2 - S 2836/20/10001 :002, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 13.07.2016, VIII R 47/13, BFHE 254, S. 390, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 13.07.2016, VIII R 73/13, BFHE 254, S. 404, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 20.10.2010, I R 117/08, BFHE 232, S. 15

BFH, Beschluss vom 11.04.2005, GrS 2/02, BStBl II 2005, S. 679

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.