

## **FG Bremen: Kein pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot bei vorheriger Hinzurechnungsbesteuerung**

Entgegen der Auffassung des FG Bremen kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot auch bei vorheriger Hinzurechnungsbesteuerung anzuwenden ist.

BFH, Urteil vom 26.04.2017, I R 84/15, siehe [Deloitte Tax-News](#)

---

### FG Bremen (Vorinstanz)

Das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b Abs. 5 KStG ist auf Gewinnausschüttungen, die zuvor der Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG unterlegen haben, nicht anzuwenden (entgegen Verwaltungsauffassung).

### **Sachverhalt**

Die Klägerin, eine GmbH, ist an der schweizerischen X-AG (hier: Zwischengesellschaft) 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, da in den Vorjahren bereits Hinzurechnungsbeträge aus derselben Beteiligung der Einkommensbesteuerung unterlegen haben. 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.

### **Entscheidung**

Das FG gab der Klage statt und entschied, dass das Finanzamt das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b Abs. 5 KStG zu Unrecht angewandt habe.

§ 10 Abs. 2 S. 3 AStG bestimmt ausdrücklich, dass für den Hinzurechnungsbetrag eine Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG nicht in Betracht kommt. Um eine Doppelerfassung von Einkünften zu vermeiden, ordnet § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG wiederum an, dass Gewinnausschüttungen aus einer Beteiligung an einer ausländischen Zwischengesellschaft steuerfrei sind, wenn Hinzurechnungsbeträge im selben oder in den sieben vorangegangenen Jahren der ESt unterlegen haben.

Die Anwendung der Vorschrift des § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG auch auf Kapitalgesellschaften wird z.T. bestritten. Nach Ansicht des FG stehe der Wortlaut der Vorschrift einer Anwendung auf Körperschaften nicht entgegen. Das sieht auch die Finanzverwaltung so. Weiter ist die Finanzverwaltung allerdings der Ansicht, dass das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 5 S. 1 KStG auch auf Gewinnausschüttungen, die nach § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 3 Nr. 41 EStG steuerfrei sind, anzuwenden sei (OFD Niedersachsen vom 13.02.2014, OFD Frankfurt am Main vom 07.04.2011, Thüringer Landesfinanzdirektion vom 29.05.2008; ebenso wohl auch: FG Düsseldorf, Urteil vom 16.09.2014, FG des Saarlandes, Urteil vom 24.03.2015).

Das sieht das FG Bremen anders: Zunächst spreche schon der systematische Zusammenhang der Absätze 1 und 5 des § 8b KStG dagegen, § 8b Abs. 5 KStG anzuwenden, wenn die Bezüge aus einem anderen Rechtsgrund als § 8b Abs. 1 KStG von der Besteuerung ausgenommen sind. Darüber hinaus verdränge § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG als Korrekturvorschrift nach dem Regelungskonzept der Hinzurechnungsbesteuerung und somit als *lex specialis* die allgemeine Vorschrift des § 8b KStG, sodass § 8b Abs. 5 KStG nicht angewendet werden könne. Schließlich habe die Dividende über die Hinzurechnungsbesteuerung bereits zu 100% der inländischen Besteuerung auf der Gesellschafterebene unterlegen, insofern liege der Tatbestand der Steuerfreistellung der Bezüge im Inland – was die Anwendung von § 8b Abs. 5 KStG rechtfertigen würde – gerade nicht vor. Durch die Anwendung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots würde sich eine Schlechterstellung (Doppelbelastung) bei der Hinzurechnungsbesteuerung ergeben, die dem Leistungsfähigkeitsgebot widerspreche. Die Hinzurechnungsbesteuerung solle allein die Abschirm- und Aufschubwirkung der ausländischen Zwischengesellschaft

aufheben, aber nicht eine Strafbesteuerung bewirken.

Abschließend führt das FG aus, dass dieses Verständnis auch nicht im Widerspruch zu den Fällen der Steuerfreistellung durch ein DBA-Schachtelprivileg stehe, da dies nicht mit der Freistellung von Gewinnausschüttungen, die durch die vorgelagerte Hinzurechnungsbesteuerung bereits vollständig steuerlich erfasst worden seien, vergleichbar sei.

#### **Betroffene Normen**

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

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 26.04.2017, I R 84/15, siehe [Deloitte Tax-News](#)  
FG Bremen, Urteil vom 15.10.2015, 1 K 4/15 (5)

#### **Weitere Fundstellen**

OFD Niedersachsen vom 13.02.2014, S 2750a-18-St 248  
OFD Frankfurt am Main vom 07.04.2011, S 2750a A-8-St 52  
Thüringer Landesfinanzdirektion vom 29.05.2008, S 2750a A-13-A 2.17  
Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 16.09.2014, 6 K 2018/12 K, EFG 2015, S. 155  
Finanzgericht des Saarlandes, Urteil vom 24.03.2015, 1 K 1162/13, BB 2015, S. 1366

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://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.