



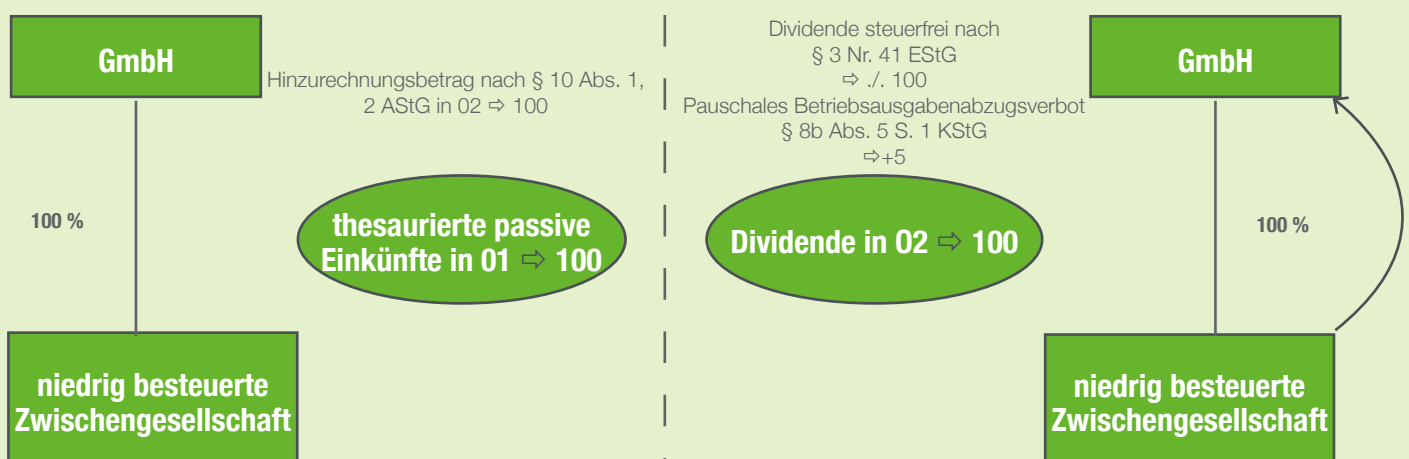
BFH will Schachtelstrafe auch für ausgeschüttete Hinzurechnungsbeträge unter § 3 Nr. 41 EStG

8. November 2017

Mit beleuchtet vom 18. Mai 2016 hatten wir Sie auf eine Entscheidung des Finanzgerichts Bremen aufmerksam gemacht: Das Finanzgericht hatte entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass für nach § 3 Nummer 41 Buchstabe a Einkommensteuergesetz steuerfrei ausgeschüttete Hinzurechnungsbeträge nach dem Außensteuergesetz, die Regelungen über das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8 Absatz 5 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz keine Anwendung finden. Damit wäre es für Körperschaften bei einer vollständigen Vermeidung der Doppelbesteuerung dieser Erträge geblieben. Der Bundesfinanzhof sieht das anders.

Nach Bundesfinanzhof verdrängt § 3 Nummer 41 Einkommensteuergesetz nicht § 8b Körperschaftsteuergesetz

Der Bundesfinanzhof hat mit seinem Revisionsurteil vom 26.4.2017 entschieden: Das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot in Höhe von fünf Prozent nach § 8b Absatz 5 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz ist auch auf nach § 3 Nummer 41 Buchstabe a Einkommensteuergesetz steuerfreie Gewinnausschüttungen anwendbar. Laut Bundesfinanzhof sei § 3 Nummer 41 Buchstabe a Einkommensteuergesetz nicht die speziellere Regelung gegenüber § 8b Absatz 5 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz.



Doppelbesteuerung der passiven Einkünfte zu 5 % nach BFH



Damit kommt es im Ergebnis zu einer zusätzlichen Besteuerung in Höhe von 5 Prozent. Denn nach einer vollen Besteuerung des Hinzurechnungsbetrages mit Körperschaftsteuer wird die Ausschüttung der zugrundeliegenden Erträge im Ergebnis lediglich zu 95 Prozent steuerbefreit. Der Bundesfinanzhof folgt damit der Auffassung der Finanzverwaltung.

Verdrängt umgekehrt § 8b Körperschaftsteuergesetz den § 3 Nummer 41 Einkommensteuergesetz?

Das Urteil des Bundesfinanzhofs musste nicht dazu Stellung nehmen, ob § 3 Nummer 41 Buchstabe a Einkommensteuergesetz überhaupt über den Verweis in § 8 Absatz 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz auf Körperschaften anwendbar ist. Die Klage wandte sich vorliegend gegen den Körper-

schaftsteuerbescheid. Der Hinzurechnungsbetrag war jedoch bereits für die Anwendung des § 3 Nummer 41 Einkommensteuergesetz mit gesondertem Bescheid nach § 18 Absatz 1 Satz 1 Außensteuergesetz festgestellt. In diesem Rahmen wurde die Höhe der geltend gemachten Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 41 Einkommensteuergesetz festgestellt.

Da die festgestellten Besteuerungsgrundlagen

nicht nur die tatsächlichen Verhältnisse, sondern auch die rechtlichen Verhältnisse bindend für den Folgebescheid feststellen, war der Bundesfinanzhof an die Anwendung des § 3 Nummer 41 Einkommensteuergesetz gebunden. Er konnte nur noch entscheiden, ob § 8b Absatz 5 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz durch die Anwendung des § 3 Nummer 41 Buchstabe a Einkommensteuergesetz verdrängt wird. Dies hat der Bundesfinanzhof wie oben dargestellt verneint. Nicht entscheiden durfte der Bundesfinanzhof aufgrund der Bindungswirkung des Feststellungsbescheids, ob umgekehrt der § 8b Körperschaftsteuergesetz den § 3 Nummer 41 Einkommensteuergesetz verdrängt.

Eine Klärung der Frage, ob § 8b Absatz 1 Körperschaftsteuergesetz den § 3 Nummer 41 Einkommensteuergesetz verdrängt, hat aber erhebliche steuerliche Relevanz. Zum einen für die „regulären“ Körperschaften hinsichtlich der Streubesitzdividenden. Zum anderen für die Körperschaften, für die § 8b Absätze 1 bis 6 Körperschaftsteuergesetz nicht anzuwenden sind: Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute, Finanzunternehmen sowie Lebens- und Krankenversicherungen. Das der Bundesfinanzhof sich in seinem Urteil dazu keine Ausführungen gemacht hat, möchten wir hier unsere eigene Auffassung darstellen.

Verdrängende Konkurrenz bei Streubesitzdividenden

Für Streubesitzbeteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften mit Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter werden in der Literatur unterschiedliche Auffassungen vertreten:

Ist nach einer Auffassung auf die „ausgeschütteten Hinzurechnungsbeträge“ die Vorschrift des § 3 Nummer 41 Buchstabe a Einkommensteuergesetz anwendbar, kann es nicht zu einem pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbot in Höhe von 5 Prozent nach § 8b Absatz 5 Körperschaftsteuergesetz kommen. Denn bei einer Streubesitzbeteiligung von weniger als 10 Prozent kommt nach § 8b Absatz 4 Satz 7 Körperschaftsteuergesetz dieser pauschale Betriebsausgabenabzug nicht zur Anwendung. Streubesitzdividenden würden danach besser behandelt als Schachteldividenden.

Verneint man jedoch die Anwendung des § 3 Nummer 41 Buchstabe a Einkommensteuergesetz und hält stattdessen § 8b Körperschaftsteuergesetz für die einzig anwendbare Vorschrift, scheitert eine Steuerfreistellung bereits an der erforderlichen Mindestbeteiligungshöhe von 10 Prozent nach § 8b Absatz 4 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz. Vielmehr unterliegen dann die bereits nach dem Außensteuergesetz hinzugerechneten Beträge bei der Ausschüttung zum zweiten Mal in voller Höhe



Dokumente zu diesem beleuchtet:

- [Bundesfinanzhof vom 26.4.2017](#)
- [beleuchtet vom 18. Mai 2016 zu FG Bremen](#)



der Körperschaftsteuer.

Mit Blick auf die Gewerbesteuer bedeutet die ungeklärte Normenkonkurrenz: Wendet man mit der einen Auffassung § 3 Nummer 41 Buchstabe a Einkommensteuergesetz neben den Vorschriften des § 8b Körperschaftsteuergesetz an, unterliegen sie auch nicht der Gewerbesteuer (§ 8 Nummer 5 Satz 2 Gewerbesteuergesetz). Schließt man aber mit der anderen Auffassung die Anwendung des § 3 Nummer 41 Einkommensteuergesetz neben § 8b Körperschaftsteuergesetz aus, erfolgt eine Besteuerung mit Gewerbesteuer, da die gewerbesteuerliche Kürzungsmöglichkeit für Dividenden bei solchen aus ausländischen Zwischengesellschaften nicht greift (§ 9 Nummer 7 Gewerbesteuergesetz).

Dies wäre besonders bitter, da seit Änderung des Gewerbesteuergesetzes mit Wirkung ab 2016 bereits der Hinzurechnungsbetrag der ausländischen Zwischengesellschaft nach § 7 Satz 7 Gewerbesteuergesetz der Gewerbesteuer unterliegt. Damit käme es für die Hinzurechnungsbeträge auch zu einer vollen Doppelbesteuerung mit Gewerbesteuer: einmal im Zeitpunkt der Hinzurechnung und einmal im Zeitpunkt der Ausschüttung.

Keine Konkurrenz bei Kreditinstituten und Lebens-/Krankenversicherungen

Die Anwendung des § 8b Absatz 4 Körperschaftsteuergesetz in Fällen der Hinzurechnungsbesteuerung wird insbesondere von Gosch (Körperschaftsteuergesetz, § 8b Rn. 25b) damit begründet, „dass durch § 8b Absatz 4 nicht etwa § 8b Absatz 1 suspendiert wird [Anmerkung bepartners: und damit § 8b Körperschaftsteuergesetz gar nicht anwendbar und somit keine Anwendungskonkurrenz zu § 3 Nr. 41 Einkommensteuergesetz gegeben wäre], sondern dass § 8b Absatz 4 die betreffenden Streubesitzdividenden zum Bestandteil des Einkommens macht.“ Dieser Systematik entziehe sich § 3 Nummer 40 und Nummer 41 Einkommensteuergesetz aber, weil die Steuervergünstigung danach bereits bei den zu ermittelnden Einnahmen ansetze.

In anderen Worten, nach Gosch gibt es also sehr wohl auch im Rahmen der Streubesitzdividenden eine Anwendung von § 8b Absatz 1 Körperschaftsteuergesetz. Allerdings in dem Sinne, dass entgegen der Rechtsfolge von § 8b Absatz 1 Körperschaftsteuergesetz gerade Bezüge im Sinne des Absatzes 1 abweichend von Absatz 1 Satz 1 bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen sind. Also: § 8b Absatz 1 Körperschaftsteuergesetz steht auch bei Anwendung des § 8b Absatz 4 Körperschaftsteuergesetz in Anwendungskonkurrenz zu § 3 Nummer 41 Einkommensteuergesetz; § 8b Körperschaftsteuergesetz sei die speziellere Regelung und verdrängt § 3 Nummer 41 Einkommensteuergesetz.

Bei Kreditinstituten und Lebens- sowie Krankenversicherung steht dagegen unseres Erachtens die Suspendierung der § 8b Absätze 1 bis 6 Körperschaftsteuergesetz außer Frage. Denn anders als bei § 8b Absatz 4 Körperschaftsteuergesetz regeln diese nicht die Behandlung von Bezügen des § 8b Absatz 1 Körperschaftsteuergesetz abweichend von dessen Absatz 1 Satz 1. Vielmehr erklären § 8b Absätze 7 und 8 Körperschaftsteuergesetz ausdrücklich die Nichtanwendbarkeit der § 8b Absätze 1 bis 6 Körperschaftsteuergesetz.

Also: Keine Anwendungskonkurrenz zwischen § 8b Absatz 1 und § 8b Absatz 5 Körperschaftsteuergesetz auf der einen Seite und § 3 Nummer 41 Einkommensteuergesetz auf der anderen Seite. Die Doppelbesteuerung der „ausgeschütteten Hinzurechnungsbeträge“ wird – auch in Anbetracht des hier besprochenen Urteils – in voller Höhe durch alleinige Anwendung des § 3 Nummer 41 Buchstabe a Einkommensteuergesetz vermieden. Auch in der Gewerbesteuer werden für diesen Fall die „ausgeschütteten Hinzurechnungsbeträge“ nicht erfasst.



Wie man an dem Urteil sieht, ist die Behandlung der Hinzurechnungsbeträge kein zu vernachlässigender Posten der mal ebenso im Rahmen der Steuererklärungen mitläuft. Wir unterstützen unsere Mandanten schon seit über zehn Jahren gerade im Bereich der Hinzurechnungserklärungen.

Wenn wir auch für Sie tätig werden dürfen, würden wir uns freuen!

 **Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung!**



Dr. Carsten Bödecker

Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-51
carsten.boedecker@bepartners.pro



Carsten Ernst

Partner . Steuerberater

Tel. +49 211 946847-52
carsten.ernst@bepartners.pro



Alexander Skowronek

Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-62
alexander.skowronek@bepartners.pro



Friederike Schmidt

Steuerberaterin

Tel. +49 211 946847-60
friederike.schmidt@bepartners.pro



Bödecker Ernst & Partner mbB | Steuerberater . Rechtsanwälte
Nordstraße 116-118 | 40477 Düsseldorf
<https://www.bepartners.pro>

Obgleich unsere Mandanteninformationen sorgfältig erstellt werden, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Der Inhalt der Informationen stellt keinen steuerlichen oder sonstigen rechtlichen Rat dar und ersetzt keine auf den Einzelfall bezogene steuerliche oder anwaltliche Beratung. Hierfür stehen Ihnen unsere in der Mandanteninformation genannten Ansprechpartner gerne zur Verfügung.