

PAUSCHALES BETRIEBSAUSGABENABZUGSVERBOT

## Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG auch nach vorheriger Hinzurechnungsbesteuerung

von StB Dr. Christian Kahlenberg, M.Sc., Frankfurt (Oder)

| Erst kürzlich hatte der BFH klargestellt, dass die pauschale Hinzurechnung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben auf Grundlage des § 8b Abs. 5 KStG auch dann durchschlägt, wenn sich eine Steuerfreistellung aus dem Abkommensrecht – parallel zu § 8b Abs. 1 KStG – ergibt (BFH 22.9.16, I R 29/15, IStR 17, 194). Offengeblieben war, ob dies auch für Gewinnausschüttungen gilt, die zuvor den Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung unterlagen (BFH 26.4.17, I R 84/15, DB 17, 2131). |

### 1. Hinzurechnungsbesteuerung und steuerfreie Gewinnausschüttungen

Sofern die Tatbestandsmerkmale der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt sind, wie

- Inländerbeherrschung (> 50 %) der ausländischen Zwischengesellschaft (§ 7 AStG),
- keine aktive Tätigkeit (§ 8 Abs. 1 AStG),
- effektive Niedrigbesteuerung (< 25 %, § 8 Abs. 3 AStG) sowie
- Überschreiten der Freigrenze von relativ 10 % sowie absolut von 80.000 EUR (§ 9 AStG),

unterliegen die Einkünfte – vorbehaltlich des § 8 Abs. 2 AStG – einer ausländischen Zwischengesellschaft beim inländischen Anteilseigner als Hinzurechnungsbetrag der Besteuerung (vgl. PISStB 15, 98 und 131). Steuerliche Vergünstigungen zum Schutz vor Kaskadeneffekten – namentlich § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b Abs. 1 KStG – finden insoweit keine Anwendung (§ 10 Abs. 2 S. 3 AStG). Der Hinzurechnungsbetrag gilt mit Ablauf des Wirtschaftsjahres als zugeflossen (§ 10 Abs. 2 S. 1 AStG).

Folgt anschließend die Ausschüttung dieser Gewinne, stellt sich die Frage nach einer möglichen Entlastung: Für natürliche Personen ist insoweit § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG – unstreitig – einschlägig. Umstritten ist (und bleibt), ob dies auch für Kapitalgesellschaften gilt, weil für diese eine vollständige Freistellung schon über § 8b Abs. 1 KStG angeordnet wird.

### 2. BFH-Urteil vom 26.4.17, I R 84/15

#### ■ Sachverhalt

In den Jahren 2006 bis 2009 wurden einer inländischen GmbH Hinzurechnungsbeträge einer in der Schweiz ansässigen AG zugerechnet und von ihr versteuert. Im Streitjahr 2009 erfolgte dann eine tatsächliche Gewinnausschüttung, für welche die GmbH im Veranlagungsverfahren zunächst eine 95%ige Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 KStG begehrte. Im Zuge der Änderung des



IHR PLUS IM NETZ  
Rechtsquelle im  
Online-Archiv

Tatbestands-  
merkmale der  
Hinzurechnungs-  
besteuerung

Steuerbefreiung der  
anschließenden GA  
über § 3 Nr. 41 a) EStG  
oder § 8b Abs. 1 KStG?

Körperschaftsteuerbescheids beantragte die GmbH eine gesonderte Feststellung nach § 18 Abs. 1 AStG, um für die Gewinnausschüttung die Steuerfreistellung auf § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG zu stützen und infolgedessen eine 100%ige Steuerfreistellung zu erhalten. Das FA folgte der auf § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG gestützten Steuerfreistellung, rechnete aber dennoch 5 % der Bruttodividende als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 KStG hinzu. Der dagegen gerichteten Klage gab das FG Bremen in erster Instanz statt (FG Bremen 15.10.15, 1 K 4/15 [5], EFG 16, 675).

Der BFH hob das Urteil des FG Bremen auf und beließ es bei der 5 % Hinzurechnung der Bruttodividende gemäß § 8b Abs. 5 KStG. Er argumentierte, dass es für Zwecke des § 8b Abs. 5 KStG nur darauf ankommt, ob Bezüge i. S. d. § 8b Abs. 1 KStG vorliegen, die bei der Einkommensermittlung „außer Ansatz bleiben“. Woraus aber die Steuerfreistellung („außer Ansatz bleiben“) erwächst, ist für die Anwendung von § 8b Abs. 5 KStG unbeachtlich. Damit wäre § 8b Abs. 5 KStG selbst bei Anwendung des § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG einschlägig.

**MERKE |** Bezüge i. S. d. § 8b Abs. 1 KStG sind insbesondere solche i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und damit auch Dividenden von im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaften (BFH 22.9.16, I R 29/15, BFH/NV 17, 324).

Weiterhin konnte der BFH nicht darüber befinden, ob § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG oder vielmehr § 8b Abs. 1 KStG vorliegend anzuwenden ist. Grund dafür war, dass die betreffenden Gewinnausschüttungen im gesonderten Feststellungsbescheid nach § 18 Abs. 1 S. 1 AStG enthalten waren. Dieser Feststellungsbescheid ist für den Körperschaftsteuerbescheid als Folgebescheid bindend (§ 182 Abs. 1 S. 1 AO). Mithin war der BFH an diese Feststellungen gebunden und konnte nicht die Frage entscheiden, ob § 8b Abs. 1 KStG aufgrund von Wortlaut und Systematik (so z. B. Desens, IStR 03, 619; Watrin/Eberhardt, DStR 13, 2604; Hagemann/Kahlenberg/Cloer, BB 17, 538; Gosch in: Gosch, KStG, § 8b Rz. 25b) oder vielmehr § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG (so R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015; Schnitger/Rüsch, DK 16, 382; Schönfeld, DStR 06, 1217) vorrangig ist.

**MERKE |** Das gesonderte Feststellungsverfahren nach § 18 AStG entfaltet Bindungswirkung für das Folgeverfahren (z. B. Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid (vgl. BFH 14.7.93, X R 34/90, BStBl II 94, 77). Mithin müssen diese gesondert getroffenen Feststellungen unmittelbar angefochten werden.

§ 8b Abs. 5 KStG unterscheidet nicht danach, aus welchem Rechtsgrund die Bezüge bei Ermittlung des Einkommens außer Ansatz geblieben sind, so der BFH (so auch FG Düsseldorf 16.9.14, 6 K 2018/12 K, EFG 15, 155). Denn das Gesetz zielt darauf ab, inländische und ausländische Beteiligungserträge weitestgehend gleich zu behandeln. Das 5%ige Betriebsausgabenabzugsverbot knüpft demnach an den in § 3c EStG zum Ausdruck kommenden allgemeinen Grundsatz an, dass Aufwendungen für steuerfreie Einnahmen nicht in Abzug gebracht werden dürfen. Ein Sonderfall für Ausschüttungen von Hinzurechnungsbeträgen ist nicht erkennbar und ergibt sich auch nicht aus § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG.

Welche Steuerfreistellungsnorm greift, ist für § 8b Abs. 5 KStG unbeachtlich

Vorrang von § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG oder § 8b Abs. 1 KStG ungeklärt

Feststellungsverfahren entfaltet Bindungswirkung für Folgeverfahren

**MERKE** | Die Hinzurechnungsbesteuerung durchbricht nur wirtschaftlich die Steuersubjektivität der Zwischengesellschaft, lässt sie im Übrigen aber unangestastet, weshalb die von einer ausländischen Zwischengesellschaft vorgenommene Gewinnausschüttung auch nicht umgeformt wird; es bleibt eine Dividende, für die die Regelungen des § 8b Abs. 5 KStG gelten (zutreffend Gosch in: Gosch, KStG, § 8b Rz 25a; Melkonyan/Kudert, Ubg 15, 135).

§ 8b Abs. 5 KStG gilt auch für GA von Zwischengesellschaften

### 3. Relevanz für die Praxis

Vorliegend wurden die betreffenden Gewinnausschüttungen im Rahmen des gesonderten Feststellungsverfahrens nach § 18 Abs. 1 S. 1 AStG einbezogen, welches u. a. für die Anwendung des § 3 Nr. 41 EStG maßgebend ist. Aufgrund der Bindungswirkung dieser Feststellungen für den Folgebescheid – hier Körperschaftsteuerbescheid – hätten Einwände gegen den Feststellungsbescheid vorgebracht werden müssen. Dies ist unterblieben. Vielmehr wurde lediglich der Folgebescheid (Körperschaftsteuerbescheid) angefochten, weshalb der BFH seinerseits nicht die Möglichkeit hatte, die mit der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids nach § 18 Abs. 1 AStG verbundene Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG zu widerrufen (§ 182 Abs. 1 S. 1 AO). Um Rechtssicherheit zu schaffen, hätte sich der BFH hierzu klarer äußern müssen, weil mit der Beurteilung zahlreiche Folgefragen verknüpft sind.

Einwände müssen gegen Feststellungsbescheid vorgebracht werden

#### 3.1 Ausschüttungen innerhalb der Siebenjahresfrist

Eine pauschale Hinzurechnung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben ist sowohl im Kontext des § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG als auch des § 8b Abs. 1 KStG vorzunehmen. Mithin könnte man meinen, es wäre unbeachtlich, auf welche Norm der Rechtsanwender die begehrte Steuerfreistellung stützt – ungeachtet der damit verbundenen verfahrensrechtlichen Fragestellungen –, da nur § 3 Nr. 41 Buchst. a) die gesonderte Feststellung nach § 18 Abs. 1 AStG fordert.

Pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot greift in beiden Fällen

#### ■ Beispiel

Die D-GmbH erhält im VZ 2017 eine Dividendenzahlung – ohne Abzug ausländischer Quellensteuern von 100 GE. Die Dividende stammt von ihrer 100%igen Schweizer Tochterkapitalgesellschaft CH-AG, die einer passiven Tätigkeit i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG nachging. Daher hatte die D-GmbH in den vorangegangenen VZ zutreffend sämtliche Gewinne als Hinzurechnungsbeträge in Deutschland erklärt und versteuert.

Vorliegend wird die Bruttodividende im Inland zu 100 % steuerfrei gestellt – entweder nach § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG oder nach § 8b Abs. 1 KStG. Die D-GmbH hat dies insoweit selbst in der Hand, als § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG eine gesonderte Feststellung nach § 18 Abs. 1 AStG erfordert. Klar ist auch, 5 % der Bruttodividende unterliegen jedenfalls der Körperschaft- und Gewerbesteuer (§ 8b Abs. 5 KStG i. V. m. § 9 Nr. 7 S. 3 GewStG).

§ 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG erfordert eine gesonderte Feststellung

Sofern die D-GmbH die Freistellung auf **§ 8b Abs. 1 KStG** stützt, wäre für gewerbesteuerliche Zwecke fraglich, ob nach einer Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 5 GewStG anschließend auch eine Kürzung in Betracht kommt. Zu

prüfen wäre § 9 Nr. 7 GewStG, der jedoch u. a. eine Mindestbeteiligung von 15 % in Drittstaatenfällen – wie hier – erfordert (vorliegend erfüllt) und ferner die ausschließliche oder fast ausschließliche Erzielung von aktiven Bruttoerträgen gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG voraussetzt. Dies kann aufgrund der vorherigen Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung definitiv nicht erfüllt sein. Entscheidend ist nämlich, aus welchen Tätigkeiten die betreffende Gewinnausschüttung gespeist wurde und das war vorliegend unzweifelhaft die passive Tätigkeit i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG (Umkehrschluss).

**PRAXISHINWEIS** | Insbesondere begegnen die Aktivitätserfordernisse des § 9 Nr. 7 GewStG gegenüber § 9 Nr. 2a GewStG unionsrechtlichen Bedenken, weshalb das FG Münster (20.9.16, 9 K 3911/13 F, EFG 17, 323) dem EuGH die Frage der Unionsrechtskonformität vorgelegt hat. Entsprechende Fälle sollten daher offengehalten werden, da es hinreichend wahrscheinlich ist, dass der Gerichtshof die Unionsrechtswidrigkeit feststellt (Kraft/Hohage, IStR 17, 381). Zu beachten ist ferner, dass die Aktivitätserfordernisse nur für Drittstaatenbeteiligungen gelten.

Sofern die D-GmbH demgegenüber die Freistellung nach **§ 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG** begehrt, müsste sie eine Feststellungserklärung nach § 18 Abs. 3 AStG einreichen. Gewerbesteuerlich wäre diese Dividende dann wegen § 8 Nr. 5 S. 2 GewStG nicht hinzuzurechnen und im Ergebnis gewerbesteuerfrei. Dies entspricht auch der Finanzverwaltungsansicht (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015).

### 3.2 Ausschüttungen außerhalb der Siebenjahresfrist

#### ■ Abwandlung 1

Ausgehend vom oben skizzierten Beispiel soll es sich bei der Bruttodividende um Gewinne handeln, die vor mehr als sieben Jahren der Hinzurechnungsbesteuerung unterlagen.

Für die Anwendung von **§ 8b Abs. 1 KStG** wäre es unbeachtlich, wann die betreffenden Gewinne auf Ebene der Tochtergesellschaft erzielt wurden. Mit hin ergebe sich kein abweichendes Ergebnis. Die Dividende wäre zu 100 % (nur) der Gewerbesteuer (§ 8b Abs. 1 KStG i. V. m. § 8 Nr. 5 GewStG) und zusätzlich in Höhe von 5 % der Körperschaft- und Gewerbesteuer zu unterwerfen.

Würde das zuständige Finanzamt auf die Anwendung von **§ 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG** bestehen (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015), wäre die Dividende nicht freizustellen, da die Vorschrift eine Ausschüttung von der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegenen Gewinnen innerhalb der Siebenjahresfrist voraussetzt. Da diese überschritten ist, könnte daraus die vollständige Steuerpflicht zu folgern sein, sofern keine Billigkeitsmaßnahme in Betracht kommt.

**PRAXISHINWEIS** | Für Zwecke der Körperschaftsteuer sollte trotzdem eine Steuerfreistellung zu gewähren sein. Denn sofern die Voraussetzungen des § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG nicht erfüllt sind, kämen die allgemeinen Regelungen – also § 8b Abs. 1 KStG – zur Anwendung (vgl. Schönfeld in: Flick, Wassermeyer, Baumhoff, Schönfeld EStG § 3 Nr. 41 Rz. 45). Gewerbesteuerlich erfolgt eine Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 5 GewSt, weshalb die betreffende Dividende jedenfalls der Gewerbesteuer unterliegt.

Unionsrechtliche  
Zweifel an § 9 Nr. 7  
GewStG

Gewerbesteuer-  
freiheit bei Freistel-  
lung nach § 3 Nr. 41  
Buchst. a) EStG

Keine Steuerbefrei-  
ung nach § 3 Nr. 41 a)  
EStG außerhalb der  
Siebenjahresfrist

§ 8b Abs. 1 KStG  
käme zur  
Anwendung

Im Ergebnis wäre es bei Ausschüttungen außerhalb der Siebenjahresfrist unbeachtlich, auf welcher Norm die Steuerfreistellung basiert.

### 3.3 Ausschüttungen aus Streubesitzbeteiligungen

#### ■ Abwandlung 2

Die D-GmbH hält nur 92 % der Anteile an der CH-AG und 8 % würden von der inländischen A-GmbH gehalten werden. Für die D-GmbH würden dann die vorstehenden Ausführungen weiterhin gelten. Die A-GmbH hätte bei passiver Tätigkeit der CH-AG ebenfalls die anteiligen Gewinne als Hinzurechnungsbetrag (§ 10 Abs. 1 AStG) mit Ablauf der betreffenden Wirtschaftsjahre zu versteuern (§ 10 Abs. 2 S. 1 AStG), da eine Inländerbeherrschung gemäß § 7 Abs. 1, Abs. 2 AStG vorliegt.

A-GmbH hält 8 %  
an der CH-AG  
(Zwischengesellschaft)

Sofern nunmehr die A-GmbH im VZ 2017 eine Dividende erhalten würde, könnte diese entweder nach § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG – innerhalb der Siebenjahresfrist – freizustellen sein; dies gilt dann auch für die Gewerbesteuer (§ 8 Nr. 5 S. 2 GewStG). Andererseits könnte für diesen Fall auch § 8b Abs. 4 KStG einschlägig sein, da zu Beginn des Kalenderjahres keine Schachtelbeteiligung von mind. 10 % vorliegt. Dies hätte zur Folge, dass die Dividende sowohl der Körperschaftsteuer als auch der Gewerbesteuer unterliegen würde.

**Beachten Sie |** In einem Vorlagebeschluss zur Frage der Unionsrechtskonformität des § 7 Abs. 6, Abs. 6a AStG hatte der BFH darauf hingewiesen, dass ausgeschüttete Hinzurechnungsbeträge § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG unterliegen (BFH 12.10.16, I R 80/14, BStBl II 17, 615, Rz. 51; s. auch Kahlenberg, PISb 17, 275).

Vertritt man im Einklang mit der Verwaltungsauffassung die Ansicht, vorliegend ist § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG vorrangig anzuwenden, hätte das folgenden Effekt: Die Bruttodividende wäre sowohl für körperschaftsteuerliche (wegen § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG) als auch für gewerbesteuerliche Zwecke (§ 8 Nr. 5 S. 2 GewStG) steuerfrei. Gleichzeitig wäre eine Hinzurechnung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben ausgeschlossen, da § 8b Abs. 4 S. 7 KStG die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG explizit ausschließt. Mithin wären Streubesitzdividenden erheblich steuerbegünstigt, sofern die Siebenjahresfrist eingehalten wird.

**FAZIT |** Aus der Entscheidung lassen sich zwei wichtige Kernaussagen ableiten: Einerseits setzt die pauschale Hinzurechnung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 KStG) Bezüge i. S. d. § 8b Abs. 1 KStG voraus, nicht zugleich aber eine auf § 8b Abs. 1 KStG basierende Steuerbefreiung. Andererseits scheinen auch von Körperschaften erzielte Gewinnausschüttungen, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegen haben, nach § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG freigestellt zu werden. Dies ist aus Sicht der Steuerpflichtigen zu begrüßen, enthält aber eine gewerbesteuerliche Belastung innerhalb der Siebenjahresfrist in Drittstaatenfällen. Außerhalb dieser Frist ist der Rechtsanwender indifferent zwischen § 8b Abs. 1 KStG und § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG.

**ZUM AUTOR |** Dr. Christian Kahlenberg ist als Steuerberater in eigener Praxis in Frankfurt/Oder tätig. Seinen Beratungsschwerpunkt bildet das internationale Steuerrecht.



ARCHIV  
Ausgabe 10 | 2017  
Seite 275

§ 8b Abs. 4 S. 7 KStG  
schließt Anwendung  
von § 8b Abs. 5 KStG  
explizit aus