

§ 3 Nr. 41

[Gewinne bei Hinzurechnungsbesteuerung]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

Steuerfrei sind

...

- 41. a) Gewinnausschüttungen, soweit für das Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem sie bezogen werden, oder für die vorangegangenen sieben Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge (§ 10 Abs. 2 des Außensteuergesetzes) der Einkommensteuer unterlegen haben, § 11 Abs. 1 und 2 des Außensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 12 des Gesetzes vom 21. Dezember 1993 (BGBl. I S. 2310) nicht anzuwenden war und der Steuerpflichtige dies nachweist; § 3c Abs. 2 gilt entsprechend;
- b) Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländischen Kapitalgesellschaft sowie aus deren Auflösung oder Herabsetzung ihres Kapitals, soweit für das Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem sie bezogen werden, oder für die vorangegangenen sieben Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge (§ 10 Abs. 2 des Außensteuergesetzes) der Einkommensteuer unterlegen haben, § 11 Abs. 1 und 2 des Außensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 12 des Gesetzes vom 21. Dezember 1993 (BGBl. I S. 2310) nicht anzuwenden war, der Steuerpflichtige dies nachweist und der Hinzurechnungsbetrag ihm nicht als Gewinnanteil zugeflossen ist.

²Die Prüfung, ob Hinzurechnungsbeträge der Einkommensteuer unterlegen haben, erfolgt im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 18 des Außensteuergesetzes;

...

Autor: Dipl.-Finw. Jens **Intemann**, Richter am FG, Hemmingen
 Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 41		II. Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen (Satz 1 Buchst. a)	
1. Rechtsentwicklung	1	1. Gewinnausschüttungen	8
2. Bedeutung	2	2. Hinzurechnungsbetrag derselben ausländischen Gesellschaft	9
3. Geltungsbereich	3		
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	4		

	Anm.		Anm.	
3. Der Einkommensteuer unterlegen	10	gesellschaften und der Herabsetzung ihres Kapitals (Satz 1 Buchst. b)		
4. Sieben-Jahres-Frist	11			
5. Keine Anwendung des § 11 Abs. 1 und 2 AStG 1993	12		1. Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils oder aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals	20
6. Nachweispflicht des Steuerpflichtigen	13		2. Weitere Voraussetzungen	21
7. Rechtsfolge	14		3. Kein Zufluss als Gewinnanteil	22
8. Anwendung des § 3c Abs. 2	15		4. Rechtsfolge	23
III. Steuerfreiheit von Gewinnen aus der Veräußerung und der Auflösung von ausländischen Kapital-			IV. Gesondertes Feststellungsverfahren nach § 18 AStG (Satz 2)	25

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 41

Schrifttum: LIEBER, Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, FR 2002, 139; RÄTTIG/PROTZEN, Die „neue Hinzurechnungsbesteuerung“ der §§ 7–14 AStG in der Fassung des UntStFG – Problem-bereiche und Gestaltungshinweise, IStR 2002, 123; DESENS, Die Besteuerung des Anteilseigners bei grenzüberschreitender Gewinnausschüttung – Überblick und Grund-probleme, IStR 2003, 613; SCHÖNFELD, Verweist § 8 Abs. 1 KStG auch auf § 3 Nr. 41 EStG (Steuerbefreiung von Ausschüttungen ausländischer Zwischengesellschaft)?, DStR 2006, 121; SCHÖNFELD, Probleme beim Zusammenwirken von Hinzurechnungsbesteue-rung und Abgeltungsteuer nach dem UntStRefG 2008 und dem RegE-JStG 2008, IStR 2007, 666.

1 1. Rechtsentwicklung

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Nr. 41 wird einge-führt und befreit Einkünfte, die aufgrund eines DBA stbefreit sind. Die Befreiung war deklaratorisch, weil sie sich schon aus dem jeweiligen DBA selbst ergab.

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die Rege-lung wurde gestrichen, da sie überflüssig war.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Einfügung der Vorschrift in der heutigen Fassung. Der nach einer erfolgten Hinzurechnungs-besteuerung ausgeschüttete Gewinn wird stfrei gestellt. Gleiches gilt für Gewin-ne aus der Veräußerung, der Auflösung und Kapitalherabsetzung einer ausländ. KapGes.

2 2. Bedeutung

Fiskalzweckbefreiung: Die Vorschrift stellt eine Fiskalzweckbefreiung dar, denn sie soll die Doppelbesteuerung des ausgeschütteten Gewinns einer ausländ. Körperschaft verhindern, der in der Vergangenheit bereits der Hinzurechnungs-besteuerung nach dem AStG unterlegen hat. Die Hinzurechnungsbesteuerung be-wirkt, dass einem (inländ.) Anteilseigner unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 7 ff. AStG ein Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG als (fiktive) Dividende iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 zugerechnet wird, die unmittelbar nach Ablauf des Wj. der ausländ. KapGes. als zugeflossen gilt. Die Hinzurechnungsbesteue-rung wirkt seit der Reform des AStG durch das UntStFG v. 20.12.2001 definitiv,

weil später tatsächlich erfolgte Gewinnausschüttungen die Hinzurechnungsbesteuerung unberührt lassen (LIEBER, FR 2002, 139 [141]). Die Anwendung des § 3 Nr. 40, § 32d und § 8b KStG auf den Hinzurechnungsbetrag ist gem. § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG ausdrücklich ausgeschlossen. Weil der ausgeschüttete Gewinn wegen der Hinzurechnungsbesteuerung bereits voll besteuert wurde, ist es notwendig, eine später tatsächlich erfolgte Gewinnausschüttung stfrei zu stellen. Damit liegt eine Fiskalzweckbefreiung vor, weil die StBefreiung gewährt wird, um eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung zu gewährleisten (zum Begriff s. § 3 Allg. Anm. 7). Es handelt sich um eine sachliche StBefreiung (FWB/SCHÖNFELD, § 3 Rn. 53).

Verfassungsrechtliche Bedenken: Gegen die StBefreiung bestehen dem Grunde nach keine verfassungsrechtl. Bedenken, weil sie die Besteuerung nach dem verfassungsrechtl. verankerten Leistungsfähigkeitsprinzip sicherstellen soll. Allerdings begegnet die Ausgestaltung der StBefreiung im Einzelnen verfassungsrechtl. Bedenken.

► *Sieben-Jahres-Zeitraum:* Die Voraussetzung, dass nur Hinzurechnungsbeträge innerhalb eines Sieben-Jahres-Zeitraums für die Gewährung der StBefreiung berücksichtigt werden, ist verfassungsrechtl. bedenklich. Kommt es erst nach Ablauf der Frist zu einer Gewinnausschüttung, droht eine Überbesteuerung, weil Hinzurechnungsbesteuerung und Dividendenbesteuerung kumulativ wirken. Die vom Gesetzgeber gegebene Begründung, der Aufzeichnungszeitraum müsse aus praktischen Erwägungen begrenzt werden (BTDrucks. 14/6882, 31), kann den Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht rechtfertigen (LIEBER, FR 2002, 139; WASSERMAYER, DStJG 25 [2002], 103 [107 ff.]; FWB/SCHÖNFELD, § 3 Rn. 22; aA wohl BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rn. 421).

► *Anwendung des § 3c Abs. 2:* Die Anordnung einer entsprechenden Anwendung des Abzugsverbots gem. § 3c Abs. 2 verstößt gegen das objektive Nettoprinzip und ist daher verfassungswidrig. Die StBefreiung wird nur gewährt, weil der ausgeschüttete Gewinn bereits voll beim Anteilseigner besteuert wurde. Daher ist es nicht gerechtfertigt, die mit den Einnahmen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen einer Abzugsbeschränkung zu unterwerfen (LIEBER, FR 2002, 139; WASSERMAYER, DStJG 25 (2002), 103 [107 ff.]; DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 320; FWB/SCHÖNFELD, § 3 Rn. 22).

Europarechtliche Bedenken: Die gegen die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG bestehenden europarechtl. Bedenken schlagen auf die StBefreiung der Nr. 41 nicht durch. Sie ist daher dem Grunde nach europarechtl. unbedenklich (BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rn. 421). Dagegen bestehen auch europarechtl. Bedenken gegen die Sieben-Jahres-Frist und die Anwendung des § 3c Abs. 2, weil dadurch ein Stpfl. von einer Investition in eine ausländ. KapGes. abgeschreckt werden könnte, so dass zumindest die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt sein könnte (s. ausführlich FWB/SCHÖNFELD, § 3 Rn. 18).

3. Geltungsbereich

3

Die Vorschrift gilt sowohl für estpfl. als auch kstpfl. Anteilseigner (R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR). Wegen des systematischen Zusammenhangs mit dem AStG findet sie nur auf unbeschränkt Stpfl. Anwendung.

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

4

§ 3 Nr. 40, § 8b KStG: Die vollständige StBefreiung der Nr. 41 verdrängt die ansonsten anwendbare anteilige StBefreiung des § 3 Nr. 40 und des § 8b KStG.

Auf den nicht nach der Nr. 41 befreiten Teil einer Gewinnausschüttung oder eines Veräußerungsgewinns sind diese Vorschriften allerdings uneingeschränkt anwendbar.

§ 32d (Abgeltungsteuer): Nach Nr. 41 befreite Gewinnausschüttungen werden nicht der Abgeltungsteuer unterworfen, weil die Anwendung des § 32d die StPfl. der Kapitalerträge voraussetzt und nicht begründet (s. § 32d Anm. J 07–35; aA SCHÖNFELD, IStR 2007, 666). Nur die Gewinnausschüttungen, die die StBefreiung der Nr. 41 übersteigen, unterliegen der Abgeltungsteuer, wenn sie den privaten Kapitaleinkünften zuzuordnen sind.

GewStG: Nach § 7 GewStG gilt die StBefreiung auch für die GewSt.; eine Hinzurechnung wird gem. § 8 Nr. 5 Satz 2 GewStG nicht vorgenommen (SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 3 „Hinzurechnungsbesteuerung“).

§ 12 Abs. 3 AStG ermöglicht die Anrechnung ausländ. Quellensteuern, die wegen der StFreiheit einer Gewinnausschüttung gem. Nr. 41 eigentlich nicht anzurechnen werden könnten. Eine Anrechnung ist dabei nach der Änderung des § 12 Abs. 3 AStG durch das JStG 2008 auch bei der KSt. zulässig.

5–7 Einstweilen frei.

II. Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen (Satz 1 Buchst. a)

8 1. Gewinnausschüttungen

Gewinnausschüttungen von ausländ. Gesellschaften werden stfrei gestellt. Darunter sind Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 zu verstehen, so dass zu den stbefreiten Leistungen einer Gesellschaft offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Vorabauschüttungen gehören (KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 41/100). Hinzurechnungsbeträge nach § 10 Abs. 2 AStG selbst fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift (aA BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rn. 422). Die StBefreiung wird auch uneingeschränkt gewährt, wenn die ausschüttende Gesellschaft nicht nur über Einkünfte verfügt, die der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG unterliegen (zu Einzelheiten s. Anm. 14). Die in einer ausländ. Währung gezahlten Gewinnausschüttungen sind mit dem Tageskurs im Zeitpunkt der stl. Erfassung beim Stpfl. umzurechnen (SCHÜTZEBERG/STERNER in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 3 EStG Rn. 306).

9 2. Hinzurechnungsbetrag derselben ausländischen Gesellschaft

Hinzurechnungsbetrag: Die StBefreiung setzt den Ansatz eines Hinzurechnungsbetrags nach § 10 Abs. 2 AStG beim Stpfl. voraus. Zwar umfasst der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 2 AStG auch den um die ausländ. Steuer nach § 12 Abs. 1 AStG erhöhten Betrag. Dennoch ist nur der nicht erhöhte Hinzurechnungsbetrag zu berücksichtigen, weil nur dieser für eine Ausschüttung zur Verfügung steht (KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 41/57; FWB/SCHÖNFELD, § 3 Rn. 54; aA SCHÜTZEBERG/STERNER in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 3 EStG Rn. 308). Berücksichtigungsfähig sind auch Hinzurechnungsbeträge nach dem AStG 1993, soweit diese noch nicht verbraucht sind (KSM/v. BECKERATH § 3 Rn. B 41/87).

Dieselbe ausländische Gesellschaft: Die ausländ. Gesellschaft, von der die Gewinnausschüttung stammt, muss mit der Gesellschaft, die die Hinzurechnungsbesteuerung ausgelöst hat, unter stl. Gesichtspunkten identisch sein. Der Begriff „derselben ausländischen Gesellschaft“ ist nicht in einem zivilrechtl.,

sondern in einem wirtschaftlichen Sinne zu verstehen. Eine identitätswahrende Umwandlung der ausländ. Gesellschaft lässt die StBefreiung nicht entfallen (glA FWB/SCHÖNFELD, § 3 Rn. 53). Aber auch bei Verschmelzung oder Spaltung der ausschüttenden Gesellschaft kann die StBefreiung erhalten bleiben, da weiterhin gesichert ist, dass der der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegene Gewinn an den Anteilseigner ausgeschüttet wird (SCHÜTZE/BERG/STERNER in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 3 EStG Rn. 32; aA FWB/SCHÖNFELD, § 3 Rn. 52). Die StBefreiung ist dann aber auf die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft beschränkt. Die Vorschrift verbietet somit lediglich die Verrechnung zwischen verschiedenen ausländ. Gesellschaften. Eine Änderung der Beteiligungshöhe im Zeitraum zwischen Hinzurechnungsbesteuerung und Gewinnausschüttung ist für die StBefreiung ebenfalls unschädlich.

Derselbe Anteilseigner: Zwischen dem Anteilseigner, dem der Hinzurechnungsbetrag zugerechnet wurde, und dem Anteilseigner, der die Gewinnausschüttung erhalten hat, muss schon dem Wortlaut nach keine Personenidentität bestehen. Nr. 41 ist eine sachliche StBefreiung, die eine Doppelbesteuerung des ausgeschütteten Gewinns auf der Ebene der Anteilseigner verhindern soll, wobei die Einmalbesteuerung auch steuersubjektübergreifend zu gewähren ist (FWB/SCHÖNFELD, § 3 Rn. 49; SCHÜTZE/BERG/STERNER in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 3 EStG Rn. 321; aA KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 41/58). Daher wird die StBefreiung neben den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge und unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge auch nach einer entgeltlichen Anteilsveräußerung gewährt. StBefreiungen für den Veräußerer gem. Nr. 41 Buchst. b sind beim Erwerber zu berücksichtigen (SCHÜTZE/BERG/STERNER in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 3 EStG Rn. 321).

3. Der Einkommensteuer unterlegen

10

Der Hinzurechnungsbetrag muss der ESt. unterlegen haben, damit die spätere Gewinnausschüttung stfrei gestellt wird. Ein Hinzurechnungsbetrag hat der ESt. unterlegen, wenn er tatsächlich in die EStVeranlagung des Anteilseigners eingeflossen ist. Nicht ausreichend ist daher die Aufnahme des Hinzurechnungsbetrags in einen Feststellungsbescheid nach § 18 AStG, ohne dass der Feststellungsbescheid bei der EStFestsetzung des Anteilseigners berücksichtigt wurde (glA KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 41/80). Dagegen ist es für die StBefreiung unerheblich, ob die festgesetzte Steuer tatsächlich gezahlt wurde oder ob überhaupt ESt. (zB wegen anderweitiger Verluste) entstanden ist.

4. Sieben-Jahres-Frist

11

Zeitliche Befristung: Eine Gewinnausschüttung wird nur befreit, wenn sie innerhalb einer Sieben-Jahres-Frist nach erfolgter Hinzurechnungsbesteuerung bezogen wird. Die zeitliche Befristung der StBefreiung begründet der Gesetzgeber mit der Notwendigkeit, den Aufzeichnungszeitraum aus praktischen Erwägungen begrenzen zu müssen (BTDrucks. 14/6882, 31). Unter Berücksichtigung der dadurch drohenden Überbesteuerung und mit Blick auf die dem Stpfl. zugewiesene Nachweispflicht ist die zeitliche Befristung nicht gerechtfertigt (vgl. Anm. 2).

Zeitliche Anwendung: Trotz der anderslautenden Formulierung des Gesetzes stehen zur Verrechnung auch Hinzurechnungsbeträge des Jahres, in dem die Gewinnausschüttung bezogen wurde, zur Verfügung (LIEBER, FR 2002, 139; FWB/SCHÖNFELD, § 3 Rn. 41). Nach dem Wortlaut der Vorschrift müsste eine Hinzurechnung „für“ das Jahr des Dividendenbezugs erfolgen, was aufgrund

der zeitlichen Erfassung des Hinzurechnungsbetrags gem. § 10 Abs. 2 AStG eine Hinzurechnungsbesteuerung im Folgejahr voraussetzen würde (KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 41/72). Eine wortlautgetreue Auslegung würde den zeitlichen Ablauf der Hinzurechnungsbesteuerung nicht ausreichend berücksichtigen und dadurch zu einem dem Gesetzeszweck widersprechenden Ergebnissen führen (FWB/SCHÖNFELD, § 3 Rn. 41).

Vorabusschüttung und verdeckte Gewinnausschüttung: Bei Vorabusschüttung und vGA gewährt die FinVerw. die StBefreiung, auch wenn es erst im Folgejahr zu einer Hinzurechnungsbesteuerung kommt. Die Bezüge sollen zunächst gem. § 165 AO vorläufig als stpfl. erfasst werden. Dem Stpfl. wird im Billigkeitswege die Möglichkeit eingeräumt, den Nachweis über die Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags im Folgejahr zu führen, so dass die Bezüge rückwirkend stfrei gestellt werden (BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sonder-Nr. 1, Tz. 18.1.5.4). Gleiches gilt für Gewinnansprüche, die aufgrund von Bilanzierungsvorschriften zeitlich früher erfasst werden müssen.

12 5. Keine Anwendung des § 11 Abs. 1 und 2 AStG 1993

Vermeidung doppelter Steuervergünstigung: Die StBefreiung entfällt insoweit, als der Hinzurechnungsbetrag gem. § 11 Abs. 1 und 2 AStG 1993 aufgrund von Gewinnausschüttungen in der Vergangenheit gekürzt wurde. Nach § 11 Abs. 1 und 2 AStG 1993 wurde eine doppelte Besteuerung des Gewinns der ausschüttenden ausländ. Gesellschaft dadurch vermieden, dass eine spätere Gewinnausschüttung zur Kürzung des Hinzurechnungsbetrags führte. Kam es nach altem Recht bereits zur Kürzung des Hinzurechnungsbetrags, ist es daher nicht gerechtfertigt, eine nachfolgende Gewinnausschüttung gem. Nr. 41 nochmals zu befreien.

13 6. Nachweispflicht des Steuerpflichtigen

Die Gewährung der StBefreiung hängt davon ab, dass der Stpfl. die Erfüllung sämtlicher tatbestandlicher Voraussetzungen der Nr. 41 nachweist. Die Amtsermittlungspflicht des FA ist insoweit eingeschränkt. Zum Nachweis kann sich der Stpfl. aller Beweismittel iSd. § 92 AO bedienen, wobei idR die Vorlage des Feststellungsbescheids gem. § 18 AStG ausreichend ist.

14 7. Rechtsfolge

Steuerfreiheit einer Gewinnausschüttung: Nr. 41 Buchst. a ordnet die StBefreiung der einem Stpfl. zugeflossenen Gewinnausschüttungen an. Die StBefreiung ist der Höhe nach auf die zu berücksichtigenden Hinzurechnungsbeträge beschränkt. Der Stpfl. kann auf die Anwendung der StBefreiung nicht verzichten, da eine Verrechnung zwingend vorzunehmen ist (KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 41/61).

► *Verwendungsreihenfolge:* Gewinnausschüttungen werden für Zwecke der StBefreiung vorrangig mit den ältesten Hinzurechnungsbeträgen verrechnet (BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sonder-Nr. 1, Tz. 18.1.5.1).

► *Aktive oder passive Einkünfte:* Es hat keinen Einfluss auf die Gewährung der StBefreiung, ob sich der zur Ausschüttung zur Verfügung stehende Gewinn aus aktiven, passiven oder nicht niedrig besteuerten Einkünfte iSd. AStG zusammensetzt (BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sonder-Nr. 1, Tz. 18.1.5.1; SCHÜTZBERG/STERNER in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 3 EStG Rn. 319). Soweit innerhalb des Sieben-Jahres-Zeitraums eine Hinzurechnungsbesteuerung

erfolgte, ist eine spätere Gewinnausschüttung schon dem Wortlaut nach unabhängig von der Zusammensetzung des Gewinns stfrei.

Verbrauch des Hinzurechnungsbetrags: Die Hinzurechnungsbeträge werden in Höhe der stfrei gestellten Gewinnausschüttungen verbraucht, obwohl die Vorschrift hierzu keine ausdrückliche Regelung vorsieht. Der Verbrauch der Hinzurechnungsbeträge ist notwendig, um eine unberechtigte mehrfache Begünstigung zu verhindern.

Anwendung auf körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner: Die StBefreiung kann auch von kstpfl. Anteilseignern in Anspruch genommen werden (R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR; RÄTTIG/PROTZEN, IStR 2002, 123; aA DESENS, IStR 2003, 613). Sie verdrängt die StBefreiung des § 8b Abs. 1 KStG, so dass eine Gewinnausschüttung nicht nur zu 95 % sondern zu 100 % stbefreit ist (zu weiteren Konsequenzen s. SCHÖNFELD, DStR 2006, 1216).

Anwendung des Teil-/Halbeinkünfteverfahrens: Soweit eine Gewinnausschüttung nicht nach Nr. 41 Buchst. a stbefreit ist, unterliegt der (übersteigende) Betrag dem Teil-/Halbeinkünfteverfahren, so dass dieser Betrag bei estpfl. Anteilseignern gem. § 3 Nr. 40 zur Hälfte (bzw. ab 2009 zu 40 %) und bei kstpfl. Anteilseignern nach § 8b KStG zu 95 % stfrei ist. Gleiches gilt, wenn Nr. 41 nicht eingreift, weil die Sieben-Jahres-Frist nicht eingehalten wurde (FWB/SCHÖNFELD, § 3 Rn. 45). Das Teileinkünfteverfahren ist ab dem VZ 2009 nur anzuwenden, wenn die Gewinnausschüttung den Gewinneinkünften oder den Einkünften aus VuV zuzuordnen ist (§ 3 Nr. 40 Satz 2). Gehört eine Gewinnausschüttung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20, unterliegt sie ab dem VZ 2009 der Abgeltungsteuer (§ 32d).

8. Anwendung des § 3c Abs. 2

Nur anteiliges Abzugsverbot: Nr. 41 ordnet ausdrücklich an, dass § 3c Abs. 2 entsprechend anzuwenden ist, wenn eine Gewinnausschüttung stfrei gestellt wurde. Somit unterliegen alle Aufwendungen, die mit der stbefreiten Gewinnausschüttung in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, einer Abzugsbeschränkung. Das Abzugsverbot ist systemwidrig, weil der ausgeschüttete Gewinn bereits einmal besteuert wurde, eine stfreie Einnahme also gar nicht vorliegt (zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 2). In Anbetracht des Verweises auf § 3c Abs. 2 unterliegen Aufwendungen nur einem anteiligen Abzugsverbot von 50 % bis VZ 2008 bzw. 40 % ab VZ 2009 (RÄTTIG/PROTZEN, IStR 2002, 123; DJPW/DÖTSCH, § 3 Nr. 41 Rn. 14; KORN/TORMÖHLEN, § 3 Nr. 41 Rn. 6; BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rn. 425; aA SCHÜTZEBERG/STERNER in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 3 EStG Rn. 334; LBP/HANDZIK, § 3 Rn. 1563: vollständiges Abzugsverbot). Für diese Auslegung spricht auch die Gesetzesbegründung, die die entsprechende Anwendung des § 3c Abs. 2 mit dem Hinweis rechtfertigt, Gewinnausschüttungen iSd. Nr. 41 sollten insoweit wie ausländ. Gewinnausschüttungen, die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, behandelt werden (BTDrucks. 14/7344, 13).

Vom anteiligen Abzugsverbot erfasste Aufwendungen: Es werden alle Aufwendungen, die mit der Beteiligung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, von dem anteiligen Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 erfasst (BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rn. 425). Dementsprechend unterliegen auch Finanzierungszinsen dem anteiligen Abzugsverbot. Eine Beschränkung des Abzugsverbots auf Aufwendungen, die ausschließlich durch die Gewinnausschüttung verursacht wurden (zB Fahrten zur Hauptversammlung), ist unter Berücksichtigung von Wortlaut und

Gesetzesbegründung uE nicht möglich (so aber KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 41/114; SCHÜTZE/BERG/STERNER in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 3 EStG Rn. 333). Aber selbst eine einschränkende Auslegung könnte die Anwendung des anteiligen Abzugsverbots auf alle mit der Beteiligung zusammenhängenden Aufwendungen nicht verhindern, weil der Gesetzgeber mit dem JStG 2008 § 10 Abs. 2 Satz 4 AStG dahingehend ergänzt hat, dass § 3c Abs. 2 EStG auch bei der Hinzurechnungsbesteuerung entsprechend anzuwenden ist.

16–19 Einstweilen frei.

III. Steuerfreiheit von Gewinnen aus der Veräußerung und der Auflösung von ausländischen Kapitalgesellschaften und der Herabsetzung ihres Kapitals (Satz 1 Buchst. b)

20 1. Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils oder aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals

Nach Satz 1 Buchst. b ist der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländ. KapGes. sowie aus deren Auflösung oder einer Kapitalherabsetzung stfrei. Der Gesetzgeber führt damit den auch im Halb-/Teileinkünfteverfahren geltenden Grundsatz fort, dass laufende Gewinnausschüttung und Veräußerungsgewinn gleich behandelt werden (s. § 3 Nr. 40 Anm. 12). Die zur StFreiheit führenden Realisationstatbestände sind uE abschließend aufgeführt. Daher ist die Entnahme aus einem BV und die verdeckte Einlage nicht begünstigt (DJPW/DÖTSCH, § 3 Nr. 41 Rn. 18; SCHÜTZE/BERG/STERNER in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 3 EStG Rn. 341).

21 2. Weitere Voraussetzungen

Mit Satz 1 Buchst. a identische Voraussetzungen: Der Gewinn iSd. Satz 1 Buchst. b ist – entsprechend der Regelung zur Befreiung von Gewinnausschüttungen – nur stfrei, soweit für das Kj. oder Wj., in dem er bezogen wird, oder für die vorangegangenen sieben Kj. oder Wj. aus einer Beteiligung an derselben ausländ. Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge der ESt. unterlegen haben, § 11 Abs. 1 und 2 AStG aF nicht anzuwenden war und der Stpfl. dies nachweist. Da die Regelung insoweit mit Buchst. a identisch ist (KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. 121), kann zur Erläuterung auf die Anm. 9–13 verwiesen werden.

22 3. Kein Zufluss als Gewinnanteil

Die StBefreiung wird nur insoweit gewährt, als der Hinzurechnungsbetrag dem Stpfl. nicht bereits zuvor als Gewinnausschüttung zugeflossen ist. Das Gesetz geht unausgesprochen davon aus, dass in diesem Fall eine StBefreiung nach Nr. 41 bereits gewährt wurde. Das Tatbestandsmerkmal soll also eine ungerechtfertigte mehrfache Begünstigung verhindern. Daher ist uE die StBefreiung nach Satz 1 Buchst. b trotz Zufluss eines Gewinnanteils zu gewähren, wenn die Gewinnausschüttung entgegen Satz 1 Buchst. a tatsächlich nicht stfrei gestellt wurde. Den fehlenden Zufluss des Hinzurechnungsbetrags als Gewinnanteil hat der Stpfl. nachzuweisen, obwohl die gesetzliche Formulierung dies nicht eindeutig anordnet (aA FWB/SCHÖNFELD, § 3 Rn. 97).

23 4. Rechtsfolge

Steuerbefreiung: Der Gewinn aus einer Anteilsveräußerung und aus der Auflösung oder der Kapitalherabsetzung wird stbefreit, soweit relevante Hinzurechn-

nungsbeträge noch nicht verbraucht wurden. Soweit die StBefreiung gem. Satz 1 Buchst. b keine Anwendung findet, kann der Gewinn nach § 3 Nr. 40 oder § 8b KStG (anteilig) stfrei sein. Neben dem Gesamtrechts- und unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolger kann auch der entgeltliche Erwerber unverbrauchte Hinzurechnungsbeträge geltend machen (FWB/SCHÖNFELD, § 3 Rn. 90; s. auch Anm. 9). Auch für die Anwendung des Satz 1 Buchst. b ist es unerheblich, ob die ausländ. Gesellschaft neben passiven niedrig besteuerten Einkünften auch andere Einkünfte erzielt hat (s. auch Anm. 14).

Keine Anwendung des § 3c Abs. 2: Im Anwendungsbereich des Satz 1 Buchst. b unterliegen Aufwendungen keinem anteiligen Abzugsverbot, weil eine entsprechende Anwendung des § 3c Abs. 2 – anders als bei Satz 1 Buchst. a – gesetzlich nicht angeordnet wird (DJPW/DÖTSCH, § 3 Nr. 41 Rn. 21). Auch § 3c Abs. 1 ist nicht anzuwenden, da der Gewinn wegen der erfolgten Hinzurechnungsbesteuerung im Ergebnis nicht stfrei ist (aA BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rn. 435).

Einstweilen frei.

24

IV. Gesondertes Feststellungsverfahren nach § 18 AStG (Satz 2)

25

Nach Satz 2 hat das FA im Rahmen der gesonderten Feststellung gem. § 18 AStG zu entscheiden, ob Hinzurechnungsbeträge der ESt. unterlegen haben. Ob die übrigen Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift erfüllt werden, wäre nach dem Wortlaut somit im Veranlagungsverfahren des jeweiligen Anteilseigners zu entscheiden. Die FinVerw. ist jedoch angewiesen, auch über die Summe der geltend gemachten StBefreiungen iSd. Nr. 41 und die Summe der verbleibenden Hinzurechnungsbeträge im Feststellungsverfahren zu entscheiden (BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sonder-Nr. 1, Tz. 18.1.2.3 und 18.1.2.8; zustimmend FWB/SCHÖNFELD, § 3 Rn. 101; ablehnend KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 41/142). Die Verwaltungsauffassung findet ihre notwendige gesetzliche Grundlage in § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG, der nach Änderung durch das UntStFG v. 20.12.2001 bestimmt, dass alle Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung des § 3 Nr. 41 gesondert festzustellen sind.

