

## § 3 Nr. 41

### [Gewinne bei Hinzurechnungsbesteuerung]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

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 Absatz 2 des Außensteuergesetzes) der Einkommensteuer unterlegen haben, § 11 Absatz 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 Absatz 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 Absatz 2 des Außensteuergesetzes) der Einkommensteuer unterlegen haben, § 11 Absatz 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.

<sup>2</sup>Die 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, Hannover  
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

### Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 41	1
---------------------------------------	---

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu Nr. 41 .....	1	IV. Geltungsbereich der Nr. 41 .....	4
II. Rechtentwicklung der Nr. 41 .....	2	V. Verhältnis der Nr. 41 zu anderen Vorschriften .....	5
III. Bedeutung der Nr. 41 .....	3		

**B. Erläuterungen zu Satz 1 Buchst. a:  
Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen . . . . 8**

	Anm.		Anm.
<b>I. Gewinnausschüttungen . .</b>	8	<b>V. Keine Anwendung des § 11 Abs. 1 und 2 AStG 1993 . . . . .</b>	12
<b>II. Hinzurechnungsbetrag derselben ausländischen Gesellschaft . . . . .</b>	9	<b>VI. Nachweispflicht des Steuerpflichtigen . . . . .</b>	13
<b>III. Der Einkommensteuer unterlegen . . . . .</b>	10	<b>VII. Rechtsfolge . . . . .</b>	14
<b>IV. Sieben-Jahres-Frist . . . . .</b>	11	<b>VIII. Anwendung des § 3c Abs. 2 . . . . .</b>	15

**C. Erläuterungen zu Satz 1 Buchst. b:  
Steuerfreiheit von Gewinnen aus der Veräußerung und der Auflösung von ausländischen Kapitalgesellschaften und der Herabsetzung ihres Kapitals . . 20**

	Anm.		Anm.
<b>I. Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils oder aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals . . . . .</b>	20	<b>III. Kein Zufluss als Gewinnanteil . . . . .</b>	22
<b>II. Weitere Voraussetzungen .</b>	21	<b>IV. Rechtsfolge . . . . .</b>	23

**D. Erläuterungen zu Satz 2:  
Gesondertes Feststellungsverfahren nach § 18 AStG . . . . . 25**

**A. 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 – Problembereiche und Gestaltungshinweise, IStR 2002, 123; DESENS, Die Besteuerung des Anteilseigners bei grenzüberschreitender Gewinnausschüttung – Überblick und Grundprobleme, 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 Hinzurechnungsbesteuerung und Abgeltungsteuer nach dem UntStRefG 2008 und dem RegE-JStG 2008, IStR 2007, 666; SCHNITGER/BILDSTEIN, Beteiligungähnliche Genussrechte und das Korrespondenzprinzip innerhalb der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2009, 629; KRAFT, Konzeptionelle und strukturelle Defizite der Hinzurechnungsbesteuerung – Reformbedarf und Reformnotwendigkeit, IStR

2010, 377; KRAFT/MOSER, Zur Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Hinzurechnungsbetrag i.S.d. § 10 AStG, ISR 2012, 77; KRAFT/SCHULZ, Zwischengesellschaften im Kontext ausländischer Familienstiftungen, ISr 2012, 897; KOLLRUSS/SCHREY/BENTEN, Kein pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot auf Dividenden einer ausländischen Zwischengesellschaft nach vorangegangener Hinzurechnungsbesteuerung, GmbHR 2013, 684; WATRIN/EBERHARDT, Ausschüttungen im System der Hinzurechnungsbesteuerung nach der Neufassung von §§ 8b Abs. 4 KStG, DSr 2013, 2601; MELKONYAN/KUDERT, Körperschaftsteuerliche Streubesitzdividenden im Kontext der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG, Ubg 2015, 132; GLÄSER/ZÖLLER, Zum Verhältnis von Schachtelstrafe und Hinzurechnungsbesteuerung, ISr 2016, 870; HAGEMANN/KAHLENBERG/CLOER, BB-Rechtsprechungsreport Internationales Steuerrecht 2015/2016 (Teil I), BB 2017, 534.

### I. Grundinformation zu Nr. 41

1

§ 3 Nr. 41 stellt Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne von der Besteuerung frei, soweit aus der Beteiligung an derselben ausländ. Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge gem. § 10 Abs. 2 AStG der inländ. ESt unterlegen haben. Dadurch soll die Doppelbesteuerung der bereits im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG von der inländ. Besteuerung erfassten Erträge verhindert werden. Die StFreistellung setzt voraus, dass der Hinzurechnungsbetrag innerhalb einer Sieben-Jahres-Frist beim inländ. Anteilseigner erfasst worden war, wobei den Stpfl. hierfür die Nachweispflicht trifft. Die mit einer Gewinnausschüttung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen unterliegen dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2, während dies für Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Veräußerungsgewinn nicht gilt. Die für die Anwendung der StBefreiung der Nr. 41 notwendigen Besteuerungsgrundlagen sind im Verfahren nach § 18 AStG gesondert festzustellen.

### II. Rechtsentwicklung der Nr. 41

2

**StÄndG v. 18.7.1958** (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Nr. 41 wird eingeführt 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 Regelung 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 Hinzurechnungsbesteuerung ausgeschüttete Gewinn wird stfrei gestellt. Gleiches gilt für Gewinne aus der Veräußerung, der Auflösung und Kapitalherabsetzung einer ausländ. KapGes.

### III. Bedeutung der Nr. 41

3

**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 Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG unterlegen hat (LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3 Rz. 147). Die Hinzurechnungsbesteuerung bewirkt, 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 Hinzurechnungsbesteuerung wirkt seit der Reform des AStG durch das UntStFG v. 20.12.2001 definitiv, weil später tatsächlich erfolgte Gewinnausschüttungen die Hinzurechnungsbesteuerung unberührt lassen (BAUERNSCHMITT in HAASE, 3. Aufl. 2016, § 10 AStG Rz. 4; 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 steuerfrei zu stellen, um eine doppelte Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns zu verhindern (SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2009, 629). 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 (SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 53 [5/2006]; LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3 Rz. 147).

**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 (KRAFT, IStR 2010, 377; LIEBER, FR 2002, 139; WASSERMAYER, DStJG 25 [2002], 103 [107 ff.]; SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 22 [5/2006]; aA wohl ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 41 Rz. 2 [10/2018]).

► *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; SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 22 [5/2006]).

**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 (ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 41 Rz. 2 [10/2018]). 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 SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 18 [5/2006]).

**IV. Geltungsbereich der Nr. 41**

4

Die Vorschrift gilt sowohl für estpfl. als auch kstpfl. Anteilseigner (R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR; str. s. Anm. 14). Wegen des systematischen Zusammenhangs mit dem AStG findet sie nur auf unbeschränkt Stpfl. Anwendung, weil die Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 AStG nur unbeschränkt Stpfl. trifft (glA NIKLAUS in BeckOK EStG, § 3 Nr. 41 Rz. 3 [7/2019]).

Zur Anwendung auf Stifter und Destinatäre ausländ. Familienstiftungen s. KRAFT/SCHULZ, IStR 2012, 897.

**V. Verhältnis der Nr. 41 zu anderen Vorschriften**

5

**Verhältnis zu § 3 Nr. 40:** Die vollständige StBefreiung der Nr. 41 verdrängt die ansonsten anwendbare anteilige StBefreiung des § 3 Nr. 40.

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

Nur auf einen Hinzurechnungsbetrag, der dem Stpfl. im Jahre 2001 zugerechnet wird, ist das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden (BFH v. 11.2.2009 – I R 40/08, BStBl. II 2009, 594; s. auch Anm. 14).

**Verhältnis zu § 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. 57; 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.

**Verhältnis zu § 8b KStG:** Es ist umstritten, ob § 3 Nr. 41 über § 8 Abs. 1 KStG auch auf Körperschaften anzuwenden ist. Der BFH hat die Frage ausdrücklich offengelassen (BFH v. 26.4.2017 – I R 84/15, BStBl. II 2018, 492). Jedenfalls soll die Vorschrift des § 8b Abs. 5 KStG nach Auffassung des BFH auf die Gewinnausschüttung anzuwenden sein mit der Folge, dass 5 % der Gewinnausschüttung als nichtabzugsfähige BA zu behandeln sind (zu Einzelheiten s. § 8b KStG Anm. 27).

**Verhältnis zum GewStG:** Nach § 7 GewStG gilt die StBefreiung auch für die GewSt; eine Hinzurechnung wird gem. § 8 Nr. 5 Satz 2 GewStG nicht vorgenommen (LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3 Rz. 147).

**Verhältnis zum InvStG:** Die Hinzurechnungsbesteuerung ist nach § 7 Abs. 7 AStG ab dem 1.1.2018 nicht mehr auf ausländ. Investmentfonds anzuwenden. Da eine Hinzurechnungsbesteuerung nicht mehr erfolgt, bedarf es auch keiner StFreistellung einer späteren Ausschüttung nach Nr. 41 (LEVEDAG in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 3 Rz. 147). Für ausländ. Spezialinvestmentfonds kann es jedoch zur Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung kommen (KUBMAUL/KLOSTER, Ubg 2016, 672; GLOBNER in BLÜMICH, § 43 InvStG Rz. 52 [6/2017]). Kommt es zu einer Hinzurechnungsbesteuerung, ist eine spätere Ausschüttung eines ausländ. Spezialinvestmentfonds unter entsprechender Anwendung des Nr. 41 Buchst. a in voller Höhe stfrei (§ 43 Abs. 2 InvStG nF). Dagegen war die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem bis zum 1.1.2018 geltenden InvStG auch auf Investmentfonds anzuwenden (zur Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung s. ausführl. BÖDECKER in BÖDECKER/ERNST/HARTMANN, 2016, § 2 InvStG Rz. 120 ff.). Dementsprechend ordnet § 2 Abs. 4 InvStG aF die entsprechende Anwendung von Nr. 41 Buchst. a auf Erträge aus Investmentfonds ausdrücklich

§ 3 Nr. 41 Anm. 5–9 B. Gewinnausschüttungen (S. 1 Buchst. a)

an (BÖDECKER in BÖDECKER/ERNST/HARTMANN, 2016, § 2 InvStGRz. 119; TORMÖHLEN in KORN, § 3 Nr. 41 Rz. 3.3 [7/2017]).

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

6–7 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Satz 1 Buchst. a:  
Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen**

8 **I. 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 (VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 41/100 [7/2003]). Zu den begünstigten Einnahmen gehören uE auch Vergütungen aus beteiligungsähnlichen Genussrechten iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 (s. ausführl. SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2009, 629). Auch bei Vergütungen aus beteiligungsähnlichen Genussrechten droht eine Doppelbesteuerung, die Nr. 41 verhindern soll. Hinzurechnungsbeträge nach § 10 Abs. 2 AStG selbst fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift (SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 33 [5/2006]; EDELMANN in KRAFT, 2. Aufl. 2019, § 10 AStG Rz. 377; aA ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 41 Rz. 3 [10/2018]). 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 (MÖLLER/STERNER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2009, § 3 Rz. 327).

9 **II. 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 (VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 41/57 [7/2003]; SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 54 [5/2006]; aA MÖLLER/STERNER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2009, § 3 Rz. 329). Berücksichtigungsfähig sind auch Hinzurechnungsbeträge nach dem AStG 1993, soweit diese noch nicht verbraucht sind (VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 41/87 [7/2003]).

**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 daher nicht entfallen (glA SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 53 [5/2006]). 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 (MÖLLER/STERNER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2009, § 3 Rz. 339; aA SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 52 [5/2006]). 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 (EDELMAHN in KRAFT, 2. Aufl. 2019, § 10 AStG Rz. 384). 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 (NIKLAUS in BeckOK EStG, § 3 Nr. 41 Rz. 67 [7/2019]; LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3 Rz. 147; SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 49 [5/2006]; MÖLLER/STERNER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2009, § 3 Rz. 342; aA VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 41/58 [7/2003]). Daher wird die StBefreiung neben den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge und unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge auch nach einer entgeltlichen Anteilsveräußerung gewährt (ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 41 Rz. 6 [10/2018]; NIKLAUS in BeckOK EStG, § 3 Nr. 41 Rz. 61 [7/2019]). Steuerbefreiungen für den Veräußerer gem. Nr. 41 Buchst. b sind beim Erwerber zu berücksichtigen (MÖLLER/STERNER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2009, § 3 Rz. 343).

### III. 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 NIKLAUS in BeckOK EStG, § 3 Nr. 41 Rz. 66 [7/2019]; LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3 Rz. 147; VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 41/80 [7/2003]). Dagegen ist es für die StBefreiung unerheblich, ob die festgesetzte Steuer tatsächlich gezahlt wurde, Zahlungsverjährung eingetreten oder ob überhaupt ESt (zB wegen anderweitiger Verluste) entstanden ist (ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 41 Rz. 7 [10/2018]).

### IV. 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 praktischen Erwägungen (BTDrucks. 14/6882, 31). Unter Berücksichtigung der da-

### § 3 Nr. 41 Anm. 11–14 B. Gewinnausschüttungen (S. 1 Buchst. a)

durch 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; SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 41 [5/2006]). 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 (VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 41/72 [7/2003]). Eine wortlautgetreue Auslegung würde den zeitlichen Ablauf der Hinzurechnungsbesteuerung nicht ausreichend berücksichtigen und dadurch zu einem dem Gesetzeszweck widersprechenden Ergebnissen führen (SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 41 [5/2006]).

**Vorabausschüttung und verdeckte Gewinnausschüttung:** Bei Vorabausschüttung 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, Rz. 18.1.5.4). Gleiches gilt für Gewinnansprüche, die aufgrund von Bilanzierungsvorschriften zeitlich früher erfasst werden müssen.

## 12 V. 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 (NIKLAUS in BeckOK EStG, § 3 Nr. 41 Rz. 72 [7/2019]).

## 13 VI. 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 (ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 41 Rz. 11 [10/2018]), wobei idR die Vorlage des Feststellungsbescheids gem. § 18 AStG ausreichend ist.

## 14 VII. Rechtsfolge

**Steuernfreiheit 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 Hinzurechnungsbetrag gehört nach § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG beim

inländ. Anteilseigner zu den Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, der nicht dem Halb-/Teileinkünfteverfahren bzw. der Abgeltungsteuer unterliegt (§ 10 Abs. 2 Satz 3 AStG), so dass der Hinzurechnungsbetrag voll besteuert wird. Daher wird die später erfolgte Gewinnausschüttung nicht nur anteilig sondern in voller Höhe stfrei gestellt. Der Stpfl. kann auf die Anwendung der StBefreiung nicht verzichten, da eine Verrechnung zwingend vorzunehmen ist (NIKLAUS in BeckOK EStG, § 3 Nr. 41 Rz. 100 [7/2019]; VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 41/61 [7/2003]).

► *Verwendungsreihenfolge*: Gewinnausschüttungen werden für Zwecke der StBefreiung vorrangig mit den ältesten Hinzurechnungsbeträgen verrechnet (BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sonder-Nr. 1, Rz. 18.1.5.1). Mit Blick auf die Sieben-Jahres-Frist (s. Anm. 11) ist diese Verrechnungsreihenfolge zum Schutz des Stpfl. notwendig.

► *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 Einkünften iSd. AStG zusammensetzt (BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sonder-Nr. 1, Rz. 18.1.5.1; MÖLLER/STERNER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2009, § 3 Rz. 340). 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 uE auch von kstpfl. Anteilseignern in Anspruch genommen werden (R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 3 Rz. 120; RÄTTIG/PROTZEN, IStR 2002, 123; aA VOGT in BLÜMICH, § 10 AStG Rz. 56 [8/2018]; DESENS, IStR 2003, 613; EDELMANN in KRAFT, 2. Aufl. 2019, § 10 AStG Rz. 391). Dagegen hat der BFH die Frage ausdrücklich offen gelassen, ob Nr. 41 auch auf Körperschaften anzuwenden ist oder § 8b KStG als speziellere Vorschrift vorgeht. Unabhängig davon ist die Schachtelstrafe des § 8b Abs. 5 KStG nach Auffassung des BFH schon seinem Wortlaut nach auch anzuwenden, wenn die Gewinnausschüttung nach Nr. 41 stfrei wäre (BFH v. 26.4.2017 – I R 84/15, BStBl. II 2018, 492; glA VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 41/23 [7/2003]; HAGEMANN/KAHLENBERG/CLOER, BB 2017, 534; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2018, § 8b Rz. 25b). Es ist uE aus systematischen Gründen jedoch gerechtfertigt, dass Nr. 41 die Anwendung von § 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG verdrängt, weil die stfrei gestellte Gewinnausschüttung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung bereits der Besteuerung unterlegen hatte (glA § 8b KStG Anm. 27; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b KStG Rz. 77 und 478; SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 7 [5/2006]; MELKONYAN/KUDERT, Ubg 2015, 132; KOLLRUSS/SCHREY/BENTEN, GmbHR 2013, 684; GLÄSER/ZÖLLER, IStR 2016, 870; zu weiteren Konsequenzen s. SCHÖNFELD, DStR 2006, 1216). Die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG führt im Erg. nämlich dazu, dass die Gewinnausschüttung zu 105 % (über-)besteuert wird (vgl. § 8b KStG Anm. 27; HAASE, Ubg 2018, 57; krit. auch VOGT in BLÜMICH, § 10 AStG Rz. 56 [8/2018]; verfassungsrechtl. bedenklich). Dazu meint der BFH, dass diese Auffassung den typisierenden Charakter der einschlägigen Bestimmungen des

## § 3 Nr. 41 Anm. 14–15 B. Gewinnausschüttungen (S. 1 Buchst. a)

§ 3 Nr. 41 EStG einerseits sowie des § 8b Abs. KStG andererseits verkenne (BFH v. 26.4.2017 – I R 84/15, BStBl. II 2018, 492).

**Anwendung des Teil-/Halbeinkünfteverfahrens bzw. der Abgeltungssteuer:** 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 (KRAFT, IStR 2010, 377; SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Rz. 45 [5/2006]). 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 Abgeltungssteuer (KRAFT, IStR 2010, 377).

Ein Hinzurechnungsbetrag, der dem Stpfl. im Jahr 2001 zugerechnet wird, ist jedoch unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens zur Hälfte stbefreit (BFH v. 11.2.2009 – I R 40/08, BStBl. II 2009, 594). Ein nach der Regelungskonzeption des sog. Halbeinkünfteverfahrens möglicherweise entgegenstehender Wille des Gesetzgebers, den Hinzurechnungsbetrag auch im Jahre 2001 zunächst einer Vollbesteuerung zu unterwerfen und erst die anschließende Ausschüttung der Gewinne nach § 3 Nr. 41 Buchst. a vollständig stfrei zu stellen, habe nach Auffassung des BFH im Gesetzestext keinen hinreichenden Niederschlag gefunden (BFH v. 11.2.2009 – I R 40/08, BStBl. II 2009, 594).

15

## VIII. 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; TORMÖHLEN in KORN, § 3 Nr. 41 Rz. 6 [7/2017]; ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 41 Rz. 10 [10/2018]; aA MÖLLER/STERNER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2009, § 3 Rz. 354; HANDZIK in LBP, § 3 Rz. 1563 [8/2018]: 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 Halb-/Teileinkünfteverfahren unterliegen, behandelt werden (BTDrucks. 14/7344, 13).

**Vom anteiligen Abzugsverbot erfasste Aufwendungen:** Es werden alle Aufwendungen, die mit der Beteiligung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, vom anteiligen Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 erfasst. Dementsprechend unterliegen auch Finanzierungszinsen dem anteiligen Abzugsverbot (aA KRAFT/MOSER, ISR 2012, 77). 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 VON BECKERATH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 3 Rz. 120; ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 41 Rz. 10 [10/2018]). Aber selbst eine einschränkende Auslegung könnte die Anwendung des anteiligen Abzugsverbots auf alle mit der Beteiligung zusammenhängenden Aufwen-

dungen nicht verhindern, weil der Gesetzgeber mit dem JStG 2008 § 10 Abs. 2 Satz 4 AStG dahingehend ergänzt hat, dass § 3c Abs. 2 auch bei der Hinzurechnungsbesteuerung entsprechend anzuwenden ist. Durch das Zusammenspiel beider Vorschriften zur Anwendung der Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 wird nunmehr uE erreicht, dass alle Aufwendungen, die mit der Beteiligung an der ausländ. Zwischengesellschaft in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nur beschränkt abgezogen werden können (LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3 Rz. 147; BAUERNSCHMITT in HAASE, 3. Aufl. 2016, § 10 AStG Rz. 64; WASSERMEYER/SCHÖNFELD in FWBS, § 10 AStG Rz. 206 [3/2019]; aA KRAFT/MOSER, ISR 2012, 77; zu den verfassungsrechtl. Bedenken s. Anm. 2).

Einstweilen frei.

16–19

**C. Erläuterungen zu Satz 1 Buchst. b:  
Steuerfreiheit von Gewinnen aus der Veräußerung und  
der Auflösung von ausländischen Kapitalgesellschaften  
und der Herabsetzung ihres Kapitals**

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

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 (NIKLAUS in BeckOK EStG, § 3 Nr. 41 Rz. 81 [7/2019]; MÖLLER/STERNER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2009, § 3 Rz. 362).

**II. Weitere Voraussetzungen** 21

**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 K<sub>j</sub> oder W<sub>j</sub>, in dem er bezogen wird, oder für die vorangegangenen sieben K<sub>j</sub> oder W<sub>j</sub> 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 (VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. 121 [7/2003]), kann zur Erl. auf die Anm. 9–13 verwiesen werden.

**III. Kein Zufluss als Gewinnanteil** 22

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 ungerech-

§ 3 Nr. 41 Anm. 22–25 D. Gesondertes Feststellungsverf. (Satz 2)

fertigte 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 (aA. NIKLAUS in BeckOK EStG, § 3 Nr. 41 Rz. 91 [7/2019]). Den fehlenden Zufluss des Hinzurechnungsbetrags als Gewinnanteil hat der Stpfl. nachzuweisen, obwohl die gesetzliche Formulierung dies nicht eindeutig anordnet (aA SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 97 [5/2006]).

23

#### IV. Rechtsfolge

**Steuerbefreiung:** Der Gewinn aus einer Anteilsveräußerung und aus der Auflösung oder der Kapitalherabsetzung wird stbefreit, soweit relevante Hinzurechnungsbeträge 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 (SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 90 [5/2006]; 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 von 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 (MÖLLER/STERNER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2009, § 3 Rz. 369). Auch § 3c Abs. 1 ist nicht anzuwenden, da der Gewinn wegen der erfolgten Hinzurechnungsbesteuerung im Erg. nicht stfrei ist (glA NIKLAUS in BeckOK EStG, § 3 Nr. 41 Rz. 103 [7/2019]; aA ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 41 Rz. 12 [10/2018]).

24 Einstweilen frei.

25

**D. Erläuterungen zu Satz 2:  
Gesondertes Feststellungsverfahren nach § 18 AStG**

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, Rz. 18.1.2.3 und 18.1.2.8; zust. SCHÖNFELD in FWBS, § 3 Nr. 41 Rz. 101 [5/2006]; abl. VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 41/142 [7/2003]). 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.

Zum Umfang der Bindungswirkung eines Feststellungsbescheids nach § 18 AStG im Allgemeinen s. BFH v. 14.11.2018 – I R 47/16, BFH/NV 2019, 728.