

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg*

Erneut: Keine 5 % nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben bei innergemeinschaftlicher Anwendung des Schachtelprivilegs

Nach der Entscheidung des FG Hamburg vom 29. 4. 2004 (IStr 2004, 611) verstößt § 8b Abs. 7 KStG im VZ 1999 gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 EGV und muss daher beim Bezug einer nach dem DBA-Niederlande schachtelbefreiten Dividende unangewendet bleiben. *Hahn/Koch* haben dem in einer Anmerkung (IStr 2004, 613) widersprochen. Sie teilen zwar den Ausgangspunkt des FG Hamburg, wonach durch die *Bosal*-Entscheidung des EuGH (v. 18. 9. 2003, C-168/01, IStr 2003, 666) geklärt sei, dass die von der sog. Mutter-Tochter-Richtlinie eingeräumte Möglichkeit, Verwaltungskosten bis zur Höhe von 5 % der Dividende pauschalierend anzusetzen, nur unter Beachtung der Grundfreiheiten in innerstaatliches Recht umgesetzt werden dürfe. Sie bestreiten aber eine Benachteiligung des Bezugs steuerbefreiter ausländischer Schachteldividenden gegenüber dem Bezug von Inlandsdividenden. Dabei wird indessen – unzutreffend – die Anwendbarkeit von § 3c EStG beim Bezug von Inlandsdividenden unterstellt. Aufwendungen im Zusammenhang mit Inlandsdividenden konnten im VZ 1999 – also vor Einführung der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 8b Abs. 1 KStG durch das StSenkG – uneingeschränkt abgezogen werden. Die diesbezüglichen Ausführungen von *Hahn/Koch* zum sog. „Ballooning“ treffen nicht das eigentliche Problem; § 3c EStG und damit auch „Ballooning“-Gestaltungen betrafen nur schachtelbefreite Auslandsdividenden und – nach Auffassung der Finanzverwaltung – sog. EK 01-Dividenden (Durchleitung steuerfreier Auslandserträge).

Hiervon abgesehen würden Auslandsdividenden durch Anwendung der 5 %-Regelung aber auch dann benachteiligt, wenn bei Inlandsdividenden § 3c EStG anzuwenden gewesen wäre, tatsächlich aber – wie im Urteilsfall – keine mit der Dividende unmittelbar in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben i. H. von 5 % der Dividende angefallen sind. In dieser Überlegung

liegt zugleich die Begründung dafür, dass die 5 %-Regelung (nunmehr § 8b Abs. 5 KStG) auch nach Einführung der Beteiligungsertragsbefreiung für Inlandsdividenden, welche nach Verwaltungsauffassung bis zum VZ 2003 die Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG zur Folge hatte, in den Fällen gegen die Niederlassungsfreiheit oder die Kapitalverkehrsfreiheit verstieß, in denen die tatsächlichen Ausgaben im Zusammenhang mit der Dividende weniger als 5 % betragen.

Dem FG Hamburg ist im Ergebnis auch insoweit zuzustimmen, als es nach Feststellung der Unanwendbarkeit des § 8b Abs. 7 KStG auch § 3c EStG nicht anwendet. Denn auch diese Vorschrift benachteiligte im VZ 1999 schachtelbefreite Auslandsdividenden gegenüber Inlandsdividenden mit Anrechnungsguthaben. Die Inlandsdividende war bei der sie empfangenden Körperschaft infolge des Anrechnungsguthabens im (Regel-)Fall der Weiterausschüttung im wirtschaftlichen Ergebnis steuerfrei (ebenso schon FG Hessen v. 10. 12. 2002, IStr 2003, 209, Rev. I R 17/03). § 3c EStG wurde gleichwohl nicht angewendet; Aufwendungen konnten unbeschränkt abgezogen werden.

Zu loben ist, dass das FG Hamburg das durch die *Bosal*-Entscheidung hinreichend geklärte Gemeinschaftsrecht wegen dessen Anwendungsvorrang selbst angewendet hat. Mit Blick auf das jüngst ergangene Urteil des EuGH in der Rs. *Manninen* (v. 7. 9. 2004, C-319/02, IStr 2004, 680 m. Anm. *Englisch*) steht nun zudem fest, dass sich auch unter Geltung eines Anrechnungsverfahrens jegliche Benachteiligung von Auslandsdividenden gegenüber Inlandsdividenden verbietet. Es ist nicht recht ersichtlich, welches Ziel das beim FG Hamburg unterlegene Finanzamt mit der beim BFH unter I R 78/04 eingelegten Revision eigentlich verfolgt.

*) PricewaterhouseCoopers, Hamburg.