

&

European@ccounting
Center of Competence®

S o n d e r m a n d a n t e n d e p e s c h e

Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2009

Steuerpflicht für Streubesitzdividenden

26. Mai 2008

I. Einführung

Mit Datum 30. April 2008 veröffentlichte das Bundesfinanzministerium (BMF) den Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2009. Inhaltlich als wichtigsten Punkt der vorgesehenen Änderungen nennt das BMF die Verlängerung der Verjährungsfrist für Steuerstraftaten auf 10 Jahre. Neben diesem wichtigen Punkt umfasse der Referentenentwurf aber noch eine Vielzahl weiterer Maßnahmen aus verschiedenen Regelungsbereichen, um die aus steuerfachlicher Sicht erforderlichen Maßnahmen zur Reform des deutschen Steuerrechts anzustoßen. Nach Auffassung des BMF sollen diese Maßnahmen das Steuerrecht vereinfachen und noch effektiver gestalten. Dazu gehören u.a. die Umsetzung notwendiger und politisch bedeutsamer steuerrechtlicher Änderungen, wie z.B. der Ausschluss extremistischer Vereine von der Gemeinnützigkeit oder die Anpassung des Steuerrechts an Recht und Rechtsprechung der Europäischen Union u.a. durch die Befreiung von der Umsatzsteuer für ambulante und stationäre Heilbehandlungen. Verschiedene Maßnahmen zur Vereinfachung des Steuerrechts sowie die Umsetzung von Empfehlungen des Bundesrechnungshofes seien ebenfalls Gegenstand des Referentenentwurfs, so das BMF.

Schon mit Datum vom 16. Mai 2008 erhielt der Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2009 eine Erweiterung, die bisher allerdings nicht öffentlich bekannt gemacht wurde. Inhaltlich betrifft die Erweiterung die Steuerpflicht von sog. Streubesitzdividenden. Nach der Kernaussage des dieses regelnden § 8b Abs. 4 KStGE sollen zukünftig Dividenden und Veräußerungsgewinne, die eine Körperschaft (z.B. eine Kapitalgesellschaft) von einer Tochterkörperschaft (bzw. aus der Veräußerung der Anteile an dieser Tochterkörperschaft) erzielt, nur noch dann gemäß § 8b Abs. 1 und 2 KStG steuerfrei sein, wenn die unmittelbare Beteiligung am Grund- oder Stammkapital der Tochterkörperschaft mindestens 10% beträgt.

II. § 8b Abs. 4 KStGE im Einzelnen

§ 8b Abs. 4 S. 1 KStGE bestimmt abweichend von der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 1 KStG, dass Dividenden und andere Bezüge und Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften bei der Ermittlung des Einkommens eines körperschaftsteuerpflichtigen Rechtsträgers zu berücksichtigen sind, wenn die unmittelbare Beteiligung zu Beginn des Veranlagungszeitraums weniger als 10% des Grund- oder Stammkapitals betragen hat. Anteile, die z.B. im Rahmen von Wertpapierleihgeschäften

verliehen oder entliehen worden sind, werden für die Bemessung der Beteiligungsquote stets beim Verleiher berücksichtigt (§ 8b Abs. 4 S. 2 KStGE). Dadurch soll ausgeschlossen werden, dass die Beteiligungsgrenze mithilfe von Wertpapierleihgeschäften kurzfristig unterschritten oder überschritten werden kann.

Gemäß § 8b Abs. 4 S. 3 KStGE werden für die Anwendung der Beteiligungsgrenze zu den unmittelbaren Beteiligungen auch Beteiligungen gezählt, die über eine Personengesellschaft zugerechnet werden. Dabei wird für Beteiligungen, die sich im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft befinden, auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abgestellt. Diese Regelung wird eine weit reichende Bedeutung erfahren. Betroffen sind Körperschaften (z. B. Kapitalgesellschaften), die an einer Personengesellschaft (z. B. eine KG) beteiligt sind und die Personengesellschaft ihrerseits über eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft verfügt. Beträgt die Beteiligung der Körperschaft am Kapital der Personengesellschaft weniger als 10% oder verfügt die Personengesellschaft zu weniger als 10% am Kapital der (nachgeschalteten) Körperschaft, sind Dividenden der nachgeschalteten Körperschaft, die steuerlich auf Ebene der Personengesellschaft festgestellt werden und anschließend den Gesellschaftern zugewiesen werden, bei diesen nicht mehr steuerfrei.

Sind hingegen natürliche Personen an der Personengesellschaft beteiligt, verbleibt es für Ausschüttungen aus der (nachgeschalteten) Körperschaft oder bei der Veräußerung von Anteilen an dieser bei den allgemeinen Regelungen. D.h. es kommt entweder die Abgeltungsteuer (§ 32d EStG) oder das Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG) zur Anwendung.

Die Anwendung der Streubesitzregelungen bei Beteiligungserträgen, die über Investmentanteile (z. B. Aktienfonds) erzielt werden, ist unmittelbar im Investmentsteuergesetz geregelt. Im Investmentsteuergesetz werden die §§ 2, 8 und 18 an die Neuregelungen in § 8b Abs. 4 KStGE angepasst.

Betriebsausgaben und Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit Beteiligungen im Streubesitz stehen, können gemäß § 8b Abs. 4 S. 6 KStGE nur mit Erträgen und Gewinnen aus diesen Beteiligungen verrechnet werden. Aus der Berücksichtigung von Betriebsausgaben oder Gewinnminderungen entstehende Verluste können nicht mehr mit anderen positiven Erträgen der Körperschaft verrechnet werden. Diese Einschränkung der Verlustverrechnung soll die Berücksichtigung hoher Verluste in Zeiten stark fallender Börsenwerte verhindern und soll damit der Sicherung einer geordneten Haushaltsführung dienen. Gleichzeitig sollen Steuergestaltungen weniger attraktiv sein, die darauf beruhen, die unterschiedlichen Besteuerungssysteme (Steuerfreiheit bei Schachtelerträgen und Steuerpflicht bei Streubesitzerträgen) für einen Steuervorteil zu nutzen. Denn der Steuerpflichtige würde nach Auffassung des Gesetzgebers bestrebt sein, Gewinne steuerfrei zu realisieren, indem er die Beteiligungsgrenze von 10% überschreitet und Verluste steuerwirksam zu realisieren, indem er die Grenze unterschreitet.

Betriebsausgaben oder Gewinnminderungen, die innerhalb eines Veranlagungszeitraumes nicht ausgeglichen werden können, sollen auf spätere Veranlagungszeiträume vorgetragen werden und so mit später erzielten Dividenden oder Gewinnen aus Streubesitzbeteiligungen zeitlich unbegrenzt verrechnet werden können. Der Vortrag eines negativen Saldos soll den Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c KStG in den Fällen eines schädlichen Anteilseignerwechsels unterliegen. Das heißt, dass bei einer Übertragung von qualifizierten Anteilen an der Kapitalgesellschaft festgestellte Betriebsausgaben oder Gewinnminderungen untergehen.

Im Fall der Veräußerung von Beteiligungen, die keine Streubesitzbeteiligungen sind, soll ein Veräußerungsgewinn, der auf Teilwertabschreibungen entfällt, die in vorangegangenen Jahren vorgenommen worden sind, nach § 8b Abs. 2 S. 4 KStG steuerpflichtig bleiben. Teilwertabschreibungen auf Streubesitz, die nach § 8b Abs. 4 KStGE mit Erträgen aus Streubesitz verrechnet werden können, sollen steuerwirksam sein, und zwar auch dann,

wenn eine Verrechnung mit positiven Erträgen noch nicht erfolgt ist. Für die Anwendung des § 8b Abs. 2 S. 4 KStG soll es nicht darauf ankommen, ob sich eine Teilwertabschreibung bereits tatsächlich steuerlich ausgewirkt hat.

Beispiel:

Die A-GmbH nimmt im Jahr 2009 auf ihre 5%ige Beteiligung an der X-GmbH eine Teilwertabschreibung von 100 vor. Erträge aus Streubesitzbeteiligungen im Veranlagungszeitraum 2009 werden nicht erzielt. Der Saldo von Aufwendungen und Erträgen aus Streubesitzbeteiligungen beträgt also im Veranlagungszeitraum 2009 -100. Im Jahr 2010 kauft die A-GmbH weitere 20% der Anteile an der X-GmbH hinzu. Im Veranlagungszeitraum 2010 veräußert sie 10% der Beteiligung an der X-GmbH mit einem Gewinn von 200. Der Gewinn bleibt nach § 8b Abs. 2 S. 4 KStG nur in Höhe von 100 steuerfrei (Veräußerungsgewinn 200 abzüglich Teilwertabschreibung aus 2009 von 100), unabhängig davon, ob die Teilwertabschreibung bereits innerhalb des § 8b Abs. 4 KStGE mit Erträgen aus Streubesitzbeteiligungen verrechnet werden konnte.

Zinsaufwendungen, die im Zusammenhang mit einer Streubesitzbeteiligung stehen und deswegen nach § 8b Abs. 4 S. 6 KStGE nur mit Erträgen aus Streubesitzbeteiligungen verrechnet werden dürfen, sollen nicht zusätzlich die Regelungen der Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG) einbezogen werden. Solche Zinsaufwendungen sollen danach nicht dem Zinssaldo des § 4h Abs. 2 a) EStG mindern und sollen somit keinen Einfluss auf die Freigrenze von EUR 1.000.000,00 haben. Bezüge und Gewinne i.S. des § 8b Abs. 4 S. 1 KStGE sollen auch nicht in den für die Zinsschranke maßgeblichen Gewinn i.S. des § 4h Abs. 1 S. 1 EStG einzubeziehen sein.

Des weiteren sieht der Gesetzentwurf vor, dass für die Anwendung der Beteiligungsgrenze i.S. des § 8b Abs. 4 KStGE Beteiligungen, die eine Organgesellschaft und der Organträger an einer dritten Kapitalgesellschaft halten, getrennt betrachtet werden. Die Regelung des § 8b Abs. 4 KStGE kann somit durch die Be-

gründung einer Organschaft nicht umgangen werden.

III. Allgemeine Begründung des Gesetzgebers

Mit der Aufhebung der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG für Streubesitzdividenden (Beteiligungsgrenze bis zu 10%) sucht der Gesetzgeber die Dividendenbesteuerung für inländische und ausländische Kapitalgesellschaften anzugleichen. Nach den bisherigen Regelungen wird der Kapitalertragsteuerabzug bei Dividenden unabhängig von der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG durchgeführt (§ 43 Abs. 1 S. 3 EStG). Bei unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen kann die einbehaltene Kapitalertragsteuer im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung in voller Höhe angerechnet werden (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG). Bei beschränkt (ausländischen) Körperschaftsteuerpflichtigen ohne inländische Betriebsstätte hat der Kapitalertragsteuereinbehalt grundsätzlich abgeltende Wirkung (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG).

In dem Vertragsverletzungsverfahren 2004/4349 habe die Europäische Kommission die deutschen Regelungen zur abgeltenden Kapitalertragsteuer bei aus Deutschland an eine ausländische Körperschaft gezahlten Dividenden beanstandet. Die Kommission sehe eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darin, dass bei in das Ausland gezahlten Dividenden eine 20%ige Kapitalertragsteuer mit Steuerabgeltungswirkung erhoben werde, während bei inländischen Körperschaften Dividenden steuerfrei seien und daher eine fast vollständige Erstattung der Kapitalertragsteuer im Rahmen des inländischen Veranlagungsverfahrens erfolge. Die von der Kommission beanstandeten Sachverhalte betreffen im Ergebnis Beteiligungen im Streubesitz ausländischer Körperschaften. Bei Schachtelbeteiligungen an EU-Körperschaften werde bereits nach der Mutter-Tochter-Richtlinie in vollem Umfang vom Kapitalertragsteuerabzug Abstand genommen. Auch soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen eine Quellensteuerfreistellung oder Ermäßigung für Schachteldividenden vorsehe, werde die Kapitalertragsteuer

auf Antrag (voll oder teilweise) durch das Bundeszentralamt für Steuern erstattet.

Mit der Einführung des § 8b Abs. 4 KStGE wird die Dividendenbesteuerung für inländische und ausländische Kapitalgesellschaften angeglichen. Die Besteuerung erfolgt für inländische Kapitalgesellschaften im Rahmen der Veranlagung und für ausländische Kapitalgesellschaften durch den abgeltenden Steuerabzug.

IV. Ausblick

Der Referentenentwurf sieht die Anwendung von § 8b Abs. 4 KStGE erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 vor. Dieses setzt allerdings voraus, dass das Jahresteuergesetz 2009 in seiner jetzigen Form Gesetz wird.

Bisher ist der Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens unbekannt. Es kann derzeit daher keine Aussage dazu gemacht werden, ob die vorgeschlagene Änderung in § 8b Abs. 4 KStGE tatsächlich in das Körperschaftsteuergesetz übernommen wird.

Die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft haben bereits in einem gemeinsamen Schreiben an das BMF ihre Kritik an der Regelung in § 8b Abs. 4 KStGE zum Ausdruck gebracht und nachdrücklich darum gebeten, in Anbetracht der drohenden gravierenden Mehrbelastungen von der Einführung einer Körperschaftsteuerpflicht für Streubesitzdividenden abzusehen.

Falls Sie nähere Informationen wünschen, wenden Sie sich bitte jederzeit an uns!

Ihre Ansprechpartner:

Strunk ' Kolaschnik

Partnerschaft

Neuer Wall 11
D-20354 Hamburg

Prof. Dr. habil. Günther Strunk
Steuerberater
office@strunk-kolaschnik.de

oder

European@ccounting

Center of Competence ®

Cami dels Reis 308
E-07010 Palma de Mallorca

Dipl. Kfm. Asesor Fiscal -
Steuerberater Willi Plattes
info@europeanaccounting.net