



Besteuerung von Dividenden und Kapitalauskehrungen im Kapitalgesellschaftskonzern

Hamburger Steuerdialog

Lars Behrendt, Tax Partner

—

Hamburg, 25. April 2019



Agenda

- | | |
|--|----------------|
| 1. Einleitung – Potenzielle „Stolpersteine“ der Rechtsanwendung | 3 – 5 |
| 2. Einlagenrückgewähr/Kapitalauskehrung | 6 – 17 |
| 3. Körperschaftsteuerliche Behandlung von Dividenden (§ 8b KStG) | 18 – 33 |
| 4. Gewerbesteuerliche Behandlung von Dividenden (Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg) | 33 – 39 |

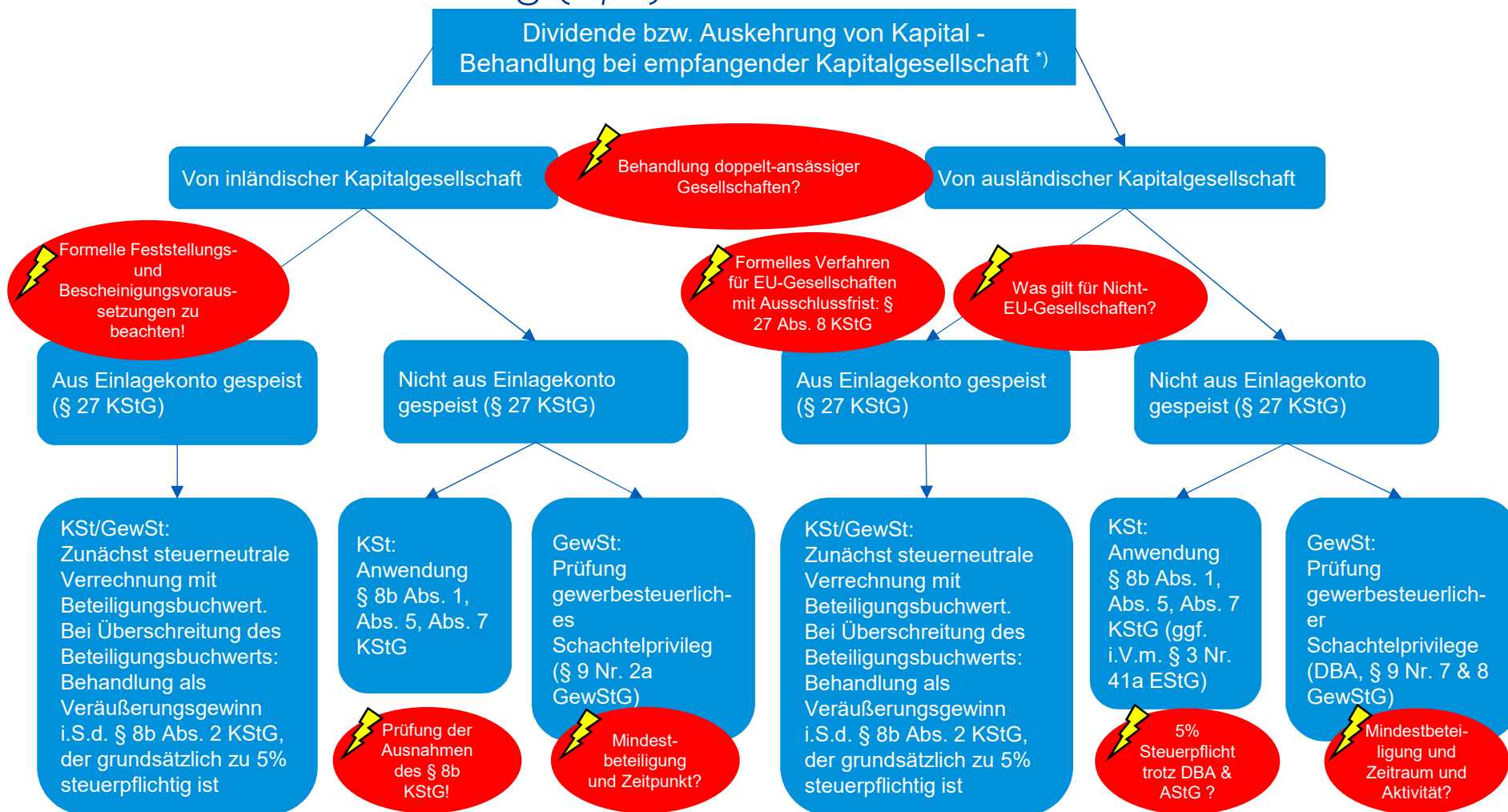


1. Einleitung - Potenzielle „Stolpersteine“ der Rechtsanwendung

1. Einleitung - Potenzielle „Stolpersteine“ der Rechtsanwendung (1/2)

- **Seit dem Körperschaftsteuerlichen Systemwechsel im Jahre 2000 (vom Anrechnungsverfahren zum Freistellungsverfahren) ist § 8b KStG eine zentrale Norm des Körperschaftsteuerrechts.**
- **§ 8b KStG soll systembedingt Dividenden, die eine Kapitalgesellschaft bezieht, steuerfrei (bzw. „nicht steuerbar“) stellen, da ansonsten durch Weiterleitung der Ausschüttung in der Beteiligungskette ein Kaskadeneffekt (im Sinne einer Mehrfachbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne) eintreten würde.**
- **Ebenso systembedingt soll § 27 KStG im Grundsatz eine steuerneutrale Rückzahlung von Kapitalzuführungen / Einlagen gewährleisten, da auch die ursprüngliche Gewährung des Kapitals / der Einlage beim Gesellschafter nicht zu steuerlich wirksamem Aufwand geführt hat (Zuordnung zur Vermögenssphäre).**
- **Durch diverse Gesetzesänderungen und teilweise strikte Rechtsauslegung durch die Gerichte sind die vorstehend beschriebenen Grundsätze der steuerneutralen Behandlung mittlerweile jedoch recht „ausgehöhlt“.**
- **Verstärkt wird dies durch komplexe Regelungen zum gewerbesteuerlichen Schachtelprivileg, die auch einen „systematischen roten Faden“ nur schwer erkennen lassen.**
- **Für die Steuerpraxis, d.h. insbesondere für Unternehmen und Berater, bedeutet dies, dass die ertragsteuerliche Behandlung von Dividenden und Kapitalauskehrungen komplex ist und dass insoweit Vorsicht bei Anwendung der Rechtsnormen geboten ist.**
- **Im Folgenden sollen vor diesem Hintergrund einige „Stolpersteine“ der Rechtsanwendung aufgezeigt werden.**

1. Einleitung - Potenzielle „Stolpersteine“ der Rechtsanwendung (2/2)



*) Keine Berücksichtigung etwaig anrechenbarer ausländischer Quellensteuern und keine Berücksichtigung von Ausgaben. Annahme: unmittelbare Beteiligung (keine Zwischenschaltung einer Personengesellschaft).



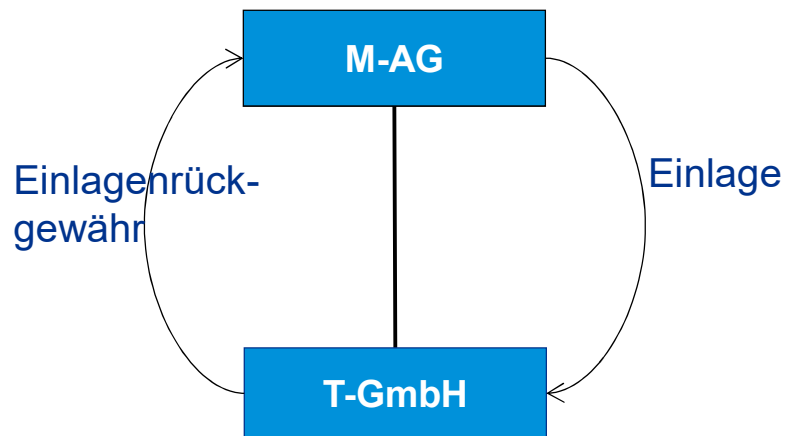
2. Einlagenrückgewähr/ Kapitalauskehrung

Allgemeines

Das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG

- § 27 KStG regelt die Abgrenzung einer steuerpflichtigen **Gewinnausschüttung** von einer steuerfreien **Einlagenrückgewähr**
- Das steuerliche Einlagekonto gibt das Eigenkapital an, das bei Ausschüttung als Einlagenrückgewähr erfasst wird
- Die Regelung sieht ein **einheitliches** steuerliches Einlagekonto für sämtliche Gesellschafter vor (keine individuelle Einlagekonten)
- Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos ist jährlich **gesondert festzustellen**. Der Bescheid ist Grundlagenbescheid für die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt
- Das steuerliche Einlagekonto ist kein Sonderkonto im Rahmen der Buchführung, sondern eine **steuerliche Schattenrechnung** außerhalb der Bilanzierung

Einlage und Einlagenrückgewähr



(Verdeckte) Einlagen in die T-GmbH

- Ebene T-GmbH: Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen erhöhen das steuerliche Einlagekonto; (verdeckte) Einlagen erhöhen das zvE grds. nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG);
- Ebene M-AG: Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG)

(Steuerfreie) Einlagenrückgewähr an die M-AG

- Ebene T-GmbH: Die Rückzahlung der Einlagen mindert das steuerliche Einlagekonto. Die Verwendung des Einlagekontos ist zu bescheinigen (§ 27 Abs. 3 KStG). Die Einkommensverwendung mindert das Einkommen nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG)
- Ebene Anteilseigner: Steuerfreie Einlagenrückgewähr (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 KStG); keine Kapitalertragsteuerpflicht; Minderung des Buchwerts der Beteiligung (BFH v. 7.11.1990, I R 68/88); soweit Leistung den Beteiligungsbuchwert überschreitet, entsteht ein Veräußerungsgewinn (§ 8b Abs. 2 KStG)

Erhöhung bzw. Verringerung des steuerlichen Einlagekontos

Erhöhung Einlagekonto

- Verdeckte Einlagen
- Rückzahlungen von vGA
- Zuführung zur Kapitalrücklage
- Zuzahlungen bei Vorzugsaktien (§ 272 Abs. 2 Nr. 3 HGB)
- Kapitalherabsetzung ohne Auszahlung (§ 28 Abs. 2 Satz 1 KStG)
- Organschaftliche Minderabführungen (§ 27 Abs. 6 KStG)
- Vermögenszugänge bei Verschmelzung / Spaltung (§ 29 Abs. 1 – 3 KStG)
- Zuführung von EK-Genussrechtskapital

Verringerung Einlagekonto

- Leistungen der Körperschaft, für die nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG das Einlagekonto als verwendet gilt
- Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 28 Abs. 1 Satz 1 KStG)
- Organschaftliche Mehrabführungen (§ 27 Abs. 6 KStG)
- Vermögensabgänge infolge einer Spaltung (§ 29 Abs. 3 KStG)

Verwendungsreihenfolge

Kein Wahlrecht zur steuerfreien Einlagerückgewähr oder steuerpflichtigen Gewinnausschüttung

- Eine steuerneutrale Einlagerückgewähr liegt nur bei Verwendung des steuerlichen Einlagekontos vor. Ein Zugriff auf das steuerliche Einlagekonto ist grds. nur unter der Beachtung der **Verwendungsreihenfolge** des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG möglich.
- Verwendungsreihenfolge

Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns

Eigenkapital laut Steuerbilanz

./, gezeichnetes Kapital

./, (positiver) Bestand des steuerlichen Einlagekontos

= ausschüttbarer Gewinn (wenn negativ, Ansatz mit 0)

Der Berechnung ist jeweils der Bestand zum Schluss des letzten WJ zugrunde zu legen

Verwendung des steuerlichen Einlagekontos

ausschüttbarer Gewinn

./, alle Leistungen im WJ (oGA/vGA/Vorabauschüttung; maßgeblich ist der Zu- bzw. Abfluss)

= Verwendung des Einlagekontos (soweit der ausschüttbare Gewinn überschritten wird)

(Kein) Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto

Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen

- Kein Direktzugriff: Zugriff nur, sofern der ausschüttbare Gewinn überschritten wird (Verwendungsreihenfolge)
- Einlagekonto kann durch Leistung nicht negativ werden

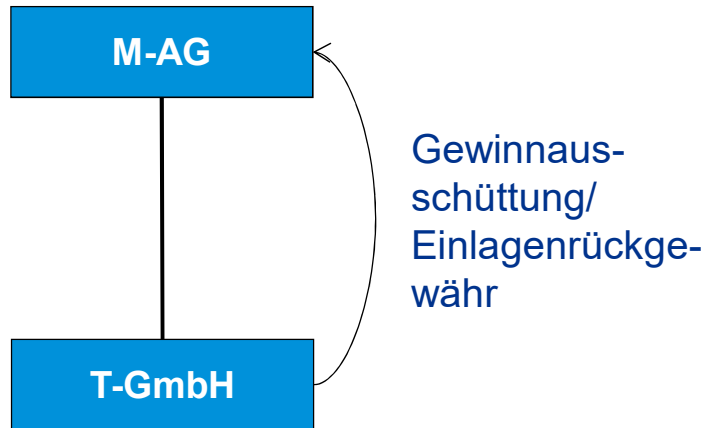
Rückzahlung von Nennkapital nach einer Kapitalherabsetzung

- Direktzugriff
- Einlagekonto kann nicht negativ werden; bei übersteigendem Betrag greift die Ausschüttungsfiktion (§ 28 Abs. 2 Sätze 2 und 3 KStG)

Organschaftliche Mehrabführung

- Direktzugriff
- Einlagekonto kann durch organschaftliche Mehrabführungen negativ werden

Beispiel: Verwendungsreihenfolge



Sachverhalt

● 31.12.2018	
ausschüttbarer Gewinn	250
steuerliches Einlagekonto	100
Buchwert Beteiligung T-GmbH	50
● 01.01.2019 – 31.12.2019	
oGA	150
vGA	<u>200</u>
Leistung T-GmbH	350

Ebene M-AG

• Dividendenerträge	250
- § 8b Abs. 1 und 5 KStG anwendbar	
• Steuerfreie Einlagenrückgewähr	50
- § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG	
• Veräußerungsgewinn	50
- § 8b Abs. 2 und 3 KStG anwendbar	

Ebene T-GmbH

• Bestand steuerliches Einlagekonto	
Anfangsbestand	100
./. Verwendung steuerliches Einlagekonto	100
<hr/>	
= Endbestand	0

Bescheinigung über Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto

Steuerbescheinigung gem. § 27 Abs. 3 KStG

- Die Bescheinigung hat nach **amtlich vorgegebenen Muster** zu erfolgen
 - Name und Anschrift des Anteilseigners / Höhe der Leistung / Zahltag
 - Die Bescheinigung ist zu unterschreiben. Ausnahme: Sie wurde in einem maschinellen Verfahren erstellt und lässt den Aussteller erkennen
- Für die Bescheinigung der Angaben sind grds. die vom BMF veröffentlichten amtlichen Muster zu verwenden (Muster I – III; Schreiben vom 18.12.2009 (geändert durch Schreiben vom 16.11.2010))
- Grundsätzlich ist für **jeden Anteilseigner** eine Steuerbescheinigung zu erstellen. Regelmäßig wird die Bescheinigung nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Kapitalgesellschaft ausgestellt
- Die Bescheinigung dient der zutreffenden **Besteuerung des Anteilseigners**
- Strittig ist, ob die Bescheinigung eine **materiell-rechtliche Voraussetzung** einer Einlagenrückgewähr ist (vgl. Wortlaut des § 27 Abs. 5 S. 2 KStG)

Aktuelles Urteil zu § 27 Abs. 5 S. 2 KStG

Gericht / Datum, Az	Entscheidung	Auswirkungen
BFH 11.07.2018 I R 30/16	<p>Keine einschränkende Auslegung des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG</p> <p>SV: GmbH beschloss Ausschüttung aus der Kapitalrücklage</p> <ul style="list-style-type: none">• Eine Steuerbescheinigung wurde von der Klägerin nicht ausgestellt• Streitig war, ob fehlende Steuerbescheinigung über eine Ausschüttung aus der Kapitalrücklage zu einer steuerpflichtigen Leistung führt <p>BFH: gesetzlich vorgesehene Verwendungsfestschreibung sei nicht einschränkend auszulegen</p> <ul style="list-style-type: none">• Gegen § 27 Abs. 5 Satz 1 bis 3 KStG bestünden keine verfassungsrechtlichen Bedenken• Der ausschüttenden Körperschaft sei zuzumuten, den Anteilseignern eine Steuerbescheinigung fristgerecht zu erteilen	<ul style="list-style-type: none">• Erste höchstrichterliche Entscheidung zur fehlenden Bescheinigung• Nach Rechtsprechung des FG Sachsen (Anwendung des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG bei nachträglich festgestellter vGA) ist ggf. Antrag auf Billigkeitsmaßnahme denkbar, wurde im entschiedenen Fall aber nicht gestellt (Urteil v. 8.6.2016, 2 K 1860/15, rkr.)

Verwendungsfestschreibung (§ 27 Abs. 5 KStG)

Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos wurde

nicht bescheinigt

- **Verwendungsfestschreibung greift**
- Keine Bescheinigung der Einlagenrückgewähr bis zur erstmaligen Bekanntgabe des Feststellungsbescheids
- Betrag der Einlagenrückgewähr gilt als mit 0 € bescheinigt
- Nachträgliche Bescheinigung (nach erstmaliger Bekanntgabe des Feststellungsbescheids) nicht mehr möglich (§ 27 Abs. 5 KStG)

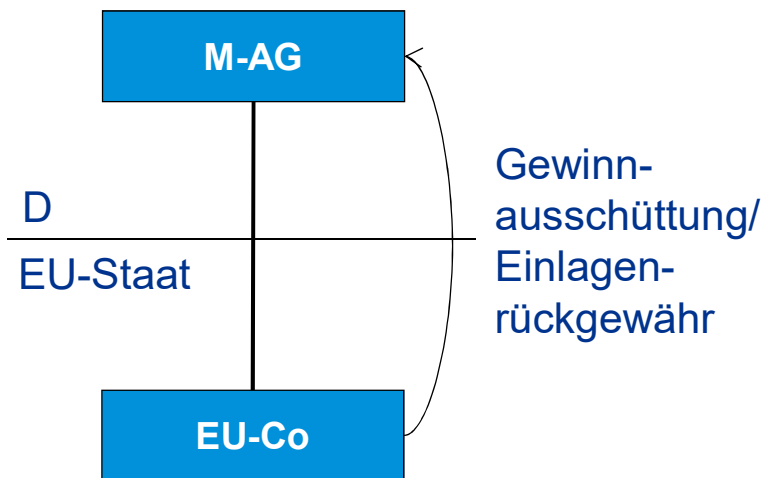
zu niedrig bescheinigt

- **Verwendungsfestschreibung greift**
- Zu niedrig bescheinigte Verwendung bleibt bestehen
- Korrektur der Bescheinigung ist nach erstmaliger Bekanntgabe des Feststellungsbescheids nicht mehr möglich (§ 27 Abs. 5 Satz 3 KStG)

zu hoch bescheinigt

- **Keine Verwendungsfestschreibung**
- Wahlrecht zur Berichtigung
- Keine Berichtigung: Haftungsbescheid iHd. KapESt auf die überhöht ausgewiesene Einlagenrückgewähr (verschuldensunabhängig)
- Berichtigung: Umqualifizierung der Einlagenrückgewähr in Dividende
- Anpassung Feststellung Einlagekonto (unabhängig von einer Berichtigung)

Internationalisierung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 8 KStG)



Internationalisierung des steuerlichen Einlagekontos

- Erweiterung des Anwendungsbereichs auf in einem EU-Staat unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften / Personenvereinigungen
- (Nur) Auf Antrag gelten Leistungen entsprechender Gesellschaften beim inländischen Anteilseigner als steuerfreie Einlagerückgewähr
- Ausschlussfrist für Antrag: bis zum Ende des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Leistung erfolgt ist
- Voraussetzung (insb.)
 - Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns nach deutschem Recht
 - Fiktive Ermittlung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos; d.h. Entwicklung des Eigenkapitals ist rückwirkend bis zur Gründung der Gesellschaft / Einführung des Anrechnungsverfahrens (1977) darzustellen

Aktuelles Urteil zur Nennkapitalherabsetzung aus Drittstaat

Gericht / Datum, Az	Entscheidung	Auswirkungen
<p>FG Düsseldorf 24.08.2018 14 K 564/16 E NZZ: BFH VIII B 138/18</p>	<p>Nennkapitalherabsetzung einer Drittstaatengesellschaft SV: Nat. Person (A) hält Aktien an AG mit Sitz in Schweiz; AG beschließt Herabsetzung des Aktiennennwertes</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fraglich, ob steuerbare Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG vorliegen • Finanzamt: im Drittland ansässige AG kann keinen Antrag i.S.d. § 27 Abs. 8 KStG stellen → steuerpflichtige Einkünfte <p>FG: Zahlung der AG an die A liegt handelsrechtlich wirksame Nennkapitalrückzahlung nach Schweizer Recht zugrunde, welche durch schweizerischen Handelsregisterauszug nachgewiesen wurde</p> <ul style="list-style-type: none"> • Handelsrechtlich wirksame Rückzahlung von Nennkapital ist auf Ebene des Anteilseigners nicht steuerbar • Vielmehr liege erfolgsneutrale Vermögensumschichtung bzw. Rückzahlung von Anschaffungskosten vor 	<ul style="list-style-type: none"> • Die Revision zum BFH wurde nicht zugelassen; NZZ wurde eingelegt (BFH VIII B 138/18) • So auch BFH (VIII R 47/13 u. VIII R 73/13, aber bislang keine Anerkennung durch FinVerw. / nicht im BStBl. veröffentlicht, da noch anhängiges BFH-Verfahren I R 15/16): in Drittstaatenfällen kommt selbst bei einer Einlagerückgewähr das in § 27 Abs. 8 KStG festgelegte Feststellungsverfahren nicht zur Anwendung • So auch FG Baden-Württemberg v. 30.11.2018 (13 K 3111/18) • Entgegen Verwaltungsauffassung, wonach jede Leistung einer Drittstaatengesellschaft zu steuerpflichtigen Einnahmen bei den Anteilseignern führt (FM NRW v. 6.10.2011)



3. Körperschaftsteuerliche Behandlung von Dividenden (§ 8b KStG)

Wortlaut § 8b KStG

Abs. 1: Steuerbefreiung von Dividenden

- S. 1 regelt die Steuerbefreiung für bestimmte Bezüge, die von einer anderen Körperschaft bezogen werden
- S. 2 – 4 sehen Ausnahmen von der Steuerbefreiung in bestimmten Konstellationen vor insbesondere, wenn die Ausschüttung das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert hat
- S. 5 dehnt die Steuerbefreiung nach S. 1 auch auf Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendscheinen aus



Korrespondenzprinzip!

Abs. 4: Steuerpflicht von Streubesitzdividenden


- Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG werden bei der Erfüllung bestimmter Tatbestandsvoraussetzungen von der Steuerbefreiung ausgenommen
- Wortlaut „abweichend“ → Abs. 4 stellt Ausnahme von allgemein geltender Steuerbefreiung gem. Abs. 1 dar, d.h. nur wenn die Beteiligungsvoraussetzungen erfüllt werden, kommt es zu einer Steuerfreiheit der Dividenden



Mindestbeteiligung! (Vgl. anhängiges BFH-Verfahren zur Verf.widrigkeit, I R 29/17)

Abs. 5: Abzugsverbot für Betriebsausgaben bei Dividenden

- S. 1: Beruht auf dem Grundsatz des § 3c EStG, dass Betriebsausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht abzugsfähig sind
- S. 2: im Falle der Fiktion nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben findet § 3c Abs. 1 EStG keine Anwendung



**Gilt auch bei abkommensrechtlicher Freistellung der Dividenden!
Vgl. folgende Seite zum Sonderfall des DBA Frankreich**

Wortlaut § 8b KStG

Abs. 7: Kurzfristiger Eigenhandel von Banken und Finanzunternehmen

- Trägt den Besonderheiten der Unternehmen der Kreditwirtschaft beim Aktienhandel Rechnung, indem die Anwendung der Abs. 1 bis 6 ausgeschlossen wird

Abs. 8: Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds

- S. 1: Abs. 1 bis 7 nicht auf Anteile anzuwenden, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten dem Handelsbestand i.S.d. § 340e Abs. 3 HGB zuzuordnen sind
- Gesetzgeber kommt der Notwendigkeit von Teilwertabschreibungen nach
- Andernfalls Gefahr einer Übersteuerung bzw. Nichtberücksichtigung von Verlusten, da aufgrund der Teilwertabschreibung auf der einen Seite die Bemessungsgrundlage für die steuerwirksamen Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen reduziert wurde und auf der anderen Seite die Teilwertabschreibungen nicht steuerwirksam waren

Abs. 9: Rückausnahme

- Abs. 7 und 8 gelten nicht für Bezüge i.S.d. Abs. 1, auf die die Mitgliedstaaten der EU Art. 4 Abs. 1 der Richtl. 2011/96/EU des Rates v. 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten anzuwenden haben



Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG im DBA-Fall

OFD Nordrhein-Westfalen vom 13.3.2018: Verhältnis von Schachtelprivileg DBA Frankreich zu § 8b Abs. 5 KStG

Hintergrund:

- Nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Buchst. b DBA-Frankreich erfolgt die Steuerfreistellung von Schachteldividenden auf die „Nettoeinkünfte“
- Finanzverwaltung hat daher bei Gewinnausschüttungen einer französischen Gesellschaft § 8b Abs. 5 KStG im Rahmen einer Günstigerprüfung nur angewendet, wenn die tatsächlichen Betriebsausgaben die 5% überstiegen (OFD Karlsruhe v. 10.03.2014 - S 1301/944 - St 222)
- FG München mit Urteil vom 13.4.2017 (7 K 59/14) und FG Köln (Urteil vom 31.8.2016 –10 K 3550/14) haben entschieden, dass die Steuerfreistellung nach Artikel 20 Abs. 1 Buchst. b DBA Frankreich § 8b Abs. 5 KStG nicht entgegensteht

Wesentlicher Inhalt:

- Vor dem Hintergrund dieser Urteile hat sich die Finanzverwaltung erneut mit der Frage der Anwendbarkeit des § 8b Abs. 5 KStG auf französische Dividenden befasst
- Beschlossen wurde, dass § 8b Abs. 5 KStG ab dem Veranlagungszeitraum 2018 vollumfänglich auf aus Frankreich stammende Dividendenerträge angewendet werden soll
- Aus Gründen des Vertrauensschutzes kann die bisherige Günstigerprüfung im Veranlagungszeitraum 2017 weiterhin angewendet werden

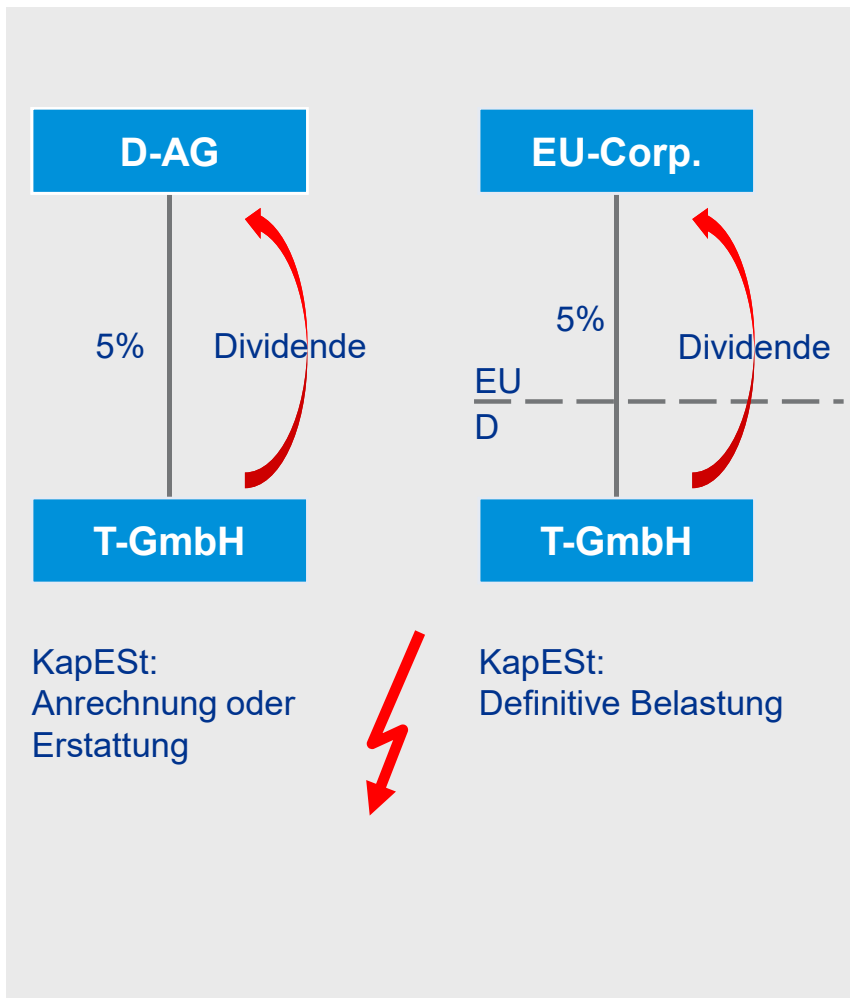
Anwendung § 8b Abs. 5 KStG bei Dividenden, die nach § 3 Nr. 41a EStG steuerfrei sind

Wortlaut §3 Nr. 41a EStG

„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.“

Gem. BFH-Urteil v. 26.04.2017 (I R 84/15) gilt das in § 8b Abs. 5 KStG geregelte pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot auch für Gewinnausschüttungen, die nach § 3 Nr. 41a EStG steuerfrei geblieben wären.

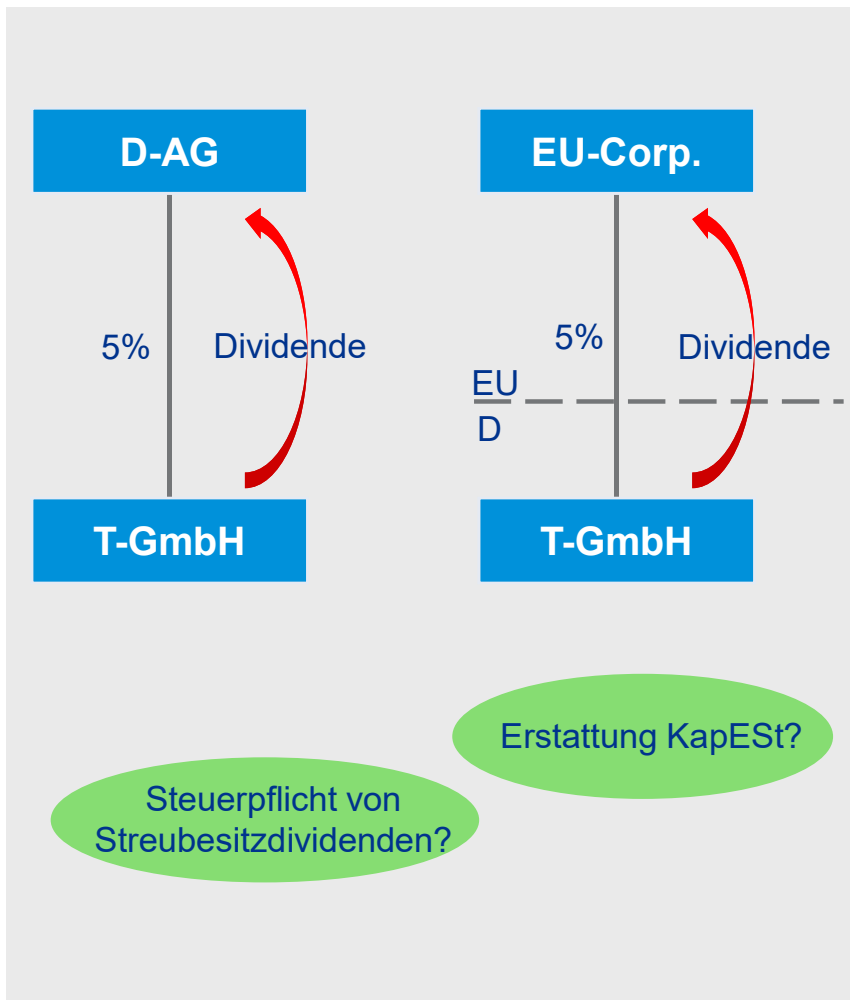
1. Hintergrund der Einführung des § 8b Abs. 4 KStG (1/2)



EuGH-Urteil v. 20.10.2011 – Rs. C-284/09

- EuGH bejaht Verstoß gegen Europarecht bei KapESt auf Dividendenausschüttungen an EU-ausländische Anteilseigner aufgrund Streubesitzbeteiligungen
 - Ungleichbehandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Empfängergesellschaften
 - **Inländischer Anteilseigner (D-AG):** Anrechnung bzw. Erstattung der KapESt im Rahmen des Veranlagungsverfahrens
 - **Ausländischer Anteilseigner (EU-Corp.):** Definitive KapESt; wirtschaftlich höhere Besteuerung der Gewinnausschüttung im Quellenstaat Deutschland

1. Hintergrund der Einführung des § 8b Abs. 4 KStG (2/2)



Zwei Möglichkeiten zur Beseitigung der Ungleichbehandlung:

- Erstattungsmöglichkeit der Kapitalertragsteuer auf Dividenden für ausländische Anteilseigner
- Einführung einer Steuerpflicht von Streubesitzdividenden auch für inländische Anteilseigner

2. Steuerpflicht von Streubesitzdividenden

2.1 Einleitung

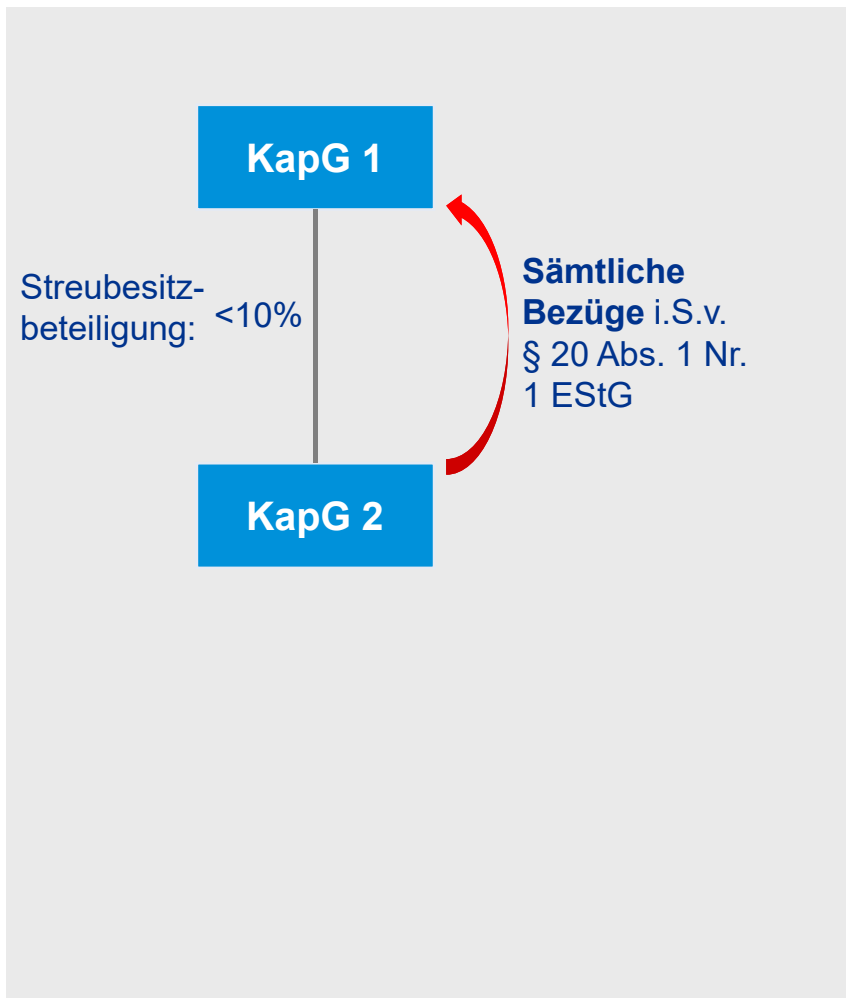


Steuerpflicht von Streubesitzdividenden

- **Alte Rechtslage:** Steuerbefreiung für Dividenden unabhängig von der Beteiligungshöhe (§ 8b Abs. 1 KStG)
- **EuGHDivUmsG:** Steuerpflicht von Streubesitzdividenden (§ 8b Abs. 4 KStG)
 - unmittelbare Mindestbeteiligung < 10%
 - Beurteilungszeitpunkt: Beginn des Kj. (= 1.1.)
 - Erstmalige Anwendung: Bezüge, die nach dem 28.2.2013 zufließen
 - **Rechtsfolgen:**
 - Ausnahme zu der grundsätzlichen Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG
 - Pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot i.H.v. 5% der Dividende (§ 8b Abs. 5 KStG) findet keine Anwendung
 - Gewerbesteuerlich ergeben sich keine Änderungen zur vorherigen Rechtslage
- Anhängiges BFH-Verfahren (I R 29/17) zur Frage der Verfassungswidrigkeit dieser Steuerpflicht von Streubesitzdividenden

2. Steuerpflicht von Streubesitzdividenden

2.2 Sachlicher Anwendungsbereich



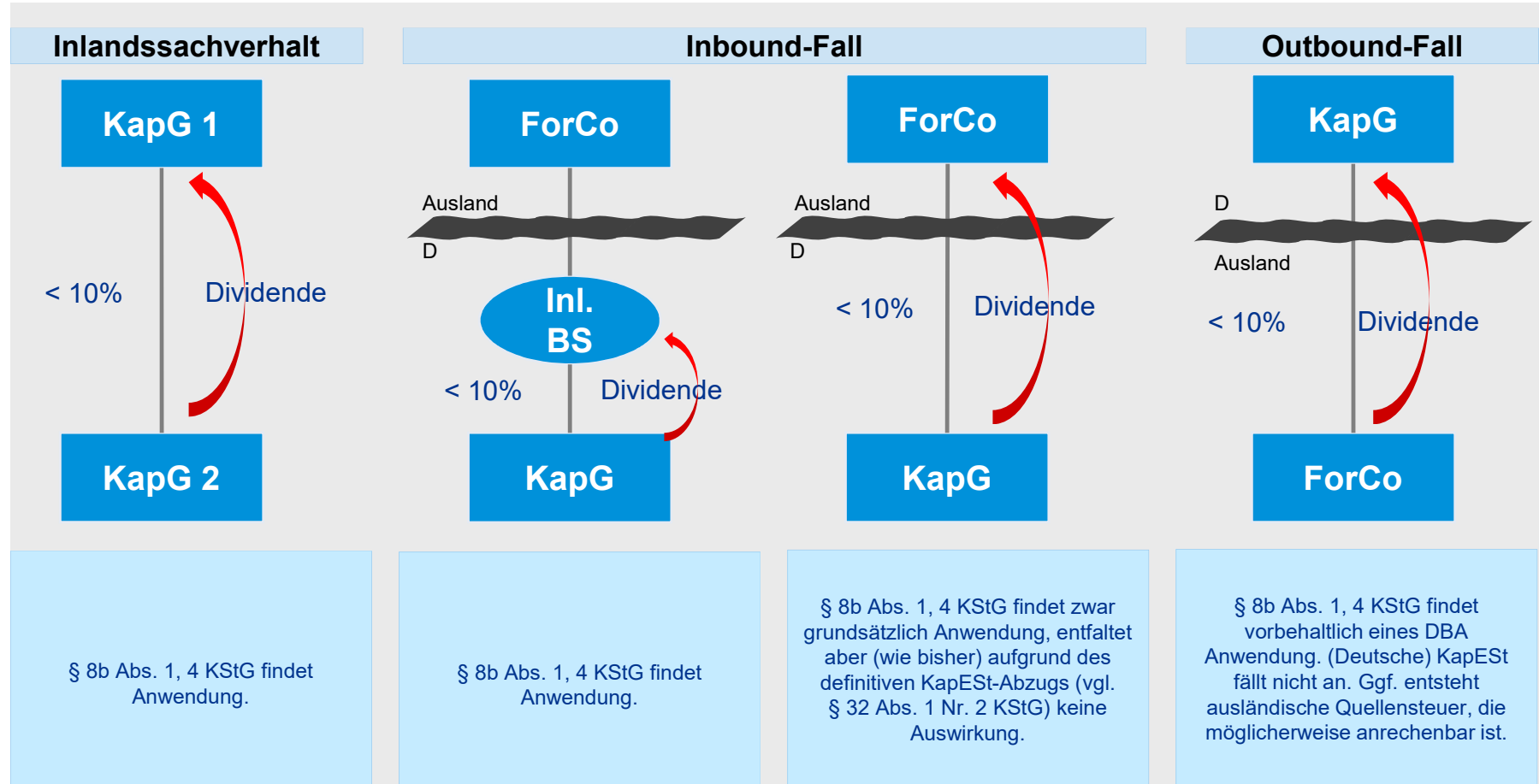
Steuerpflicht von Streubesitzdividenden

■ Sachlicher Anwendungsbereich:

- Sämtliche Bezüge i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, insbesondere
 - Dividenden
 - Verdeckte Gewinnausschüttungen
 - Vergütungen für EK-Genussrechte
 - Ausschüttungen offener Rücklagen (§ 7 UmwStG)
- Nicht erfasst: Veräußerungsgewinne

2. Steuerpflicht von Streubesitzdividenden

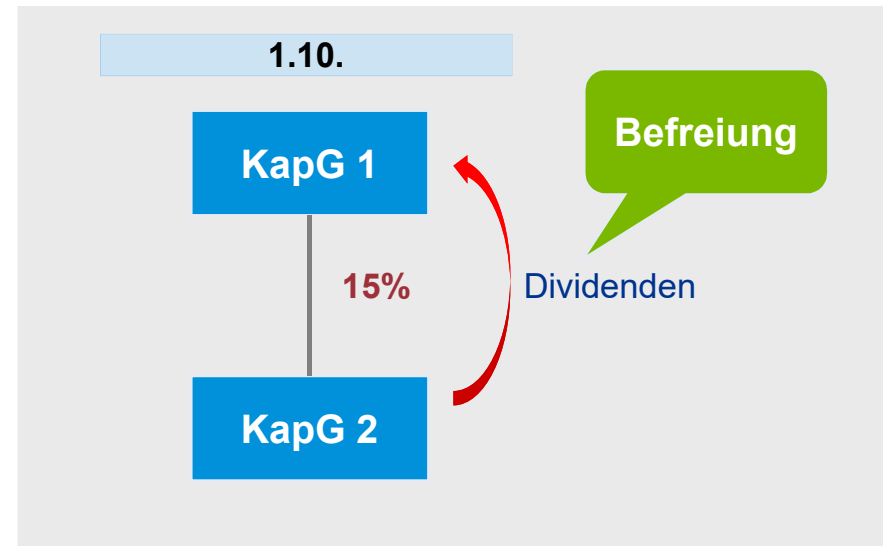
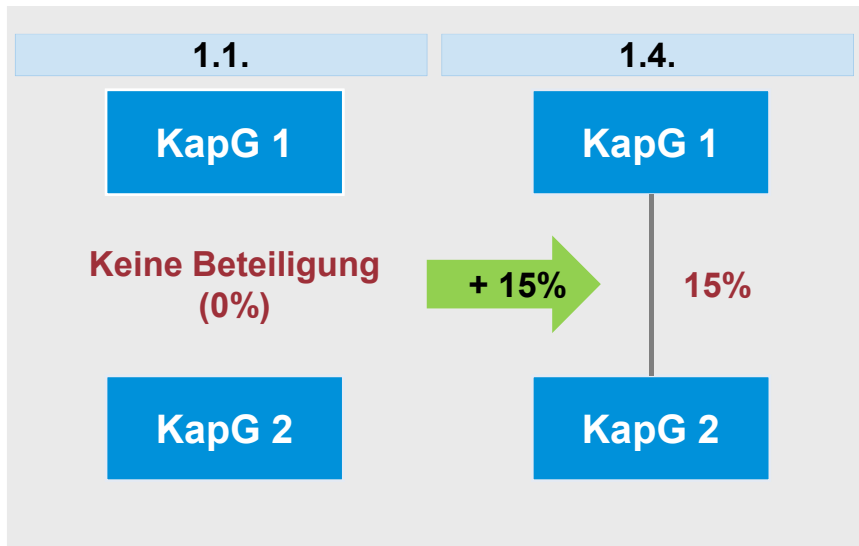
2.3 Persönlicher Anwendungsbereich



2. Steuerpflicht von Streubesitzdividenden

2.4 Unterjähriger Erwerb einer Beteiligung (1)

Erwerb einer mind. 10% Beteiligung ohne vorherige Beteiligung – Grundfall:



Fall

- KapG 1 erwirbt am 1.4. 15% der Anteile an der KapG 2
- Am 1.10. erfolgt eine Gewinnausschüttung der KapG 2 an die KapG 1

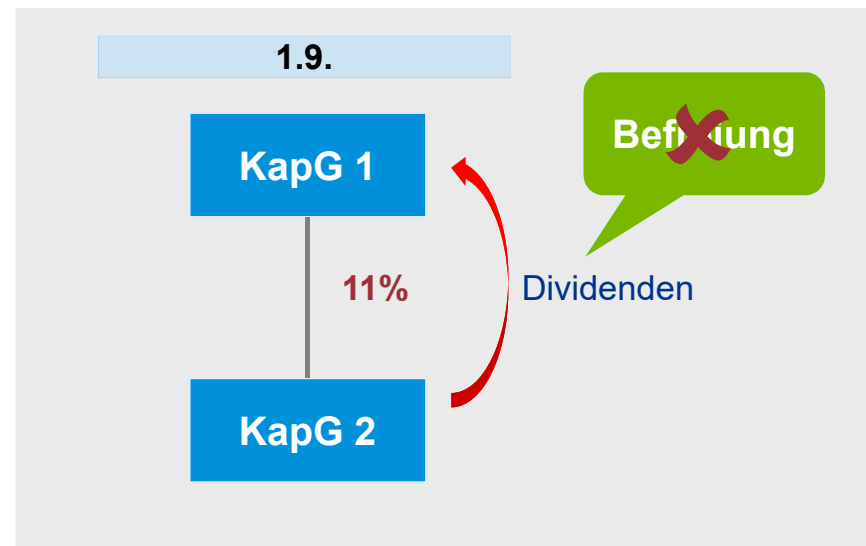
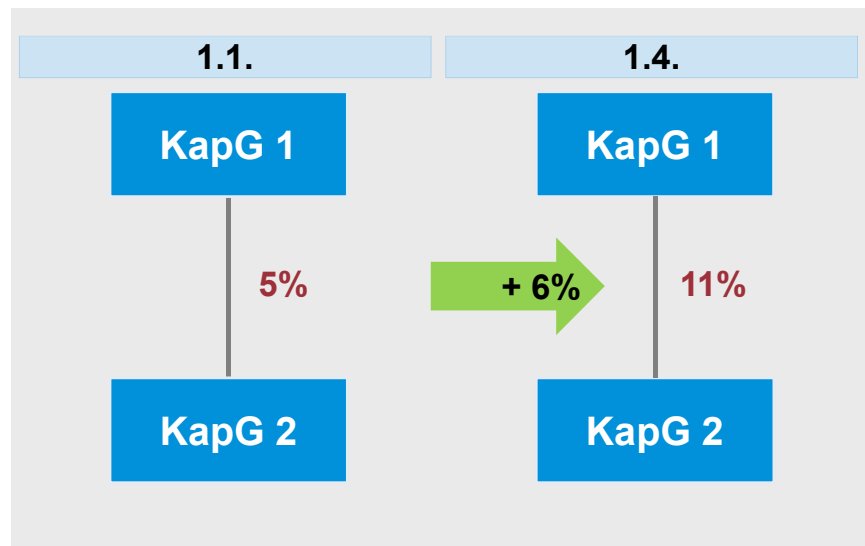
Rechtsfolge im Grundfall

- Aufgrund der Fiktion des § 8b Abs. 4 S. 6 KStG besteht zum 1.1. eine Schachtelbeteiligung
- Steuerfreiheit der Beteiligungserträge nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG

2. Steuerpflicht von Streubesitzdividenden

2.4 Unterjähriger Erwerb einer Beteiligung (2)

Aufstockung einer bestehenden Streubesitzbeteiligung um eine Streubesitzbeteiligung mit Überschreitung der Mindestbeteiligungsgrenze



Fall

- Bestehende Beteiligung i.H.v. 5% am 1.1.
- Hinzuerwerb von weiteren 6% am 1.4.
- Gewinnausschüttung erfolgt am 1.9.

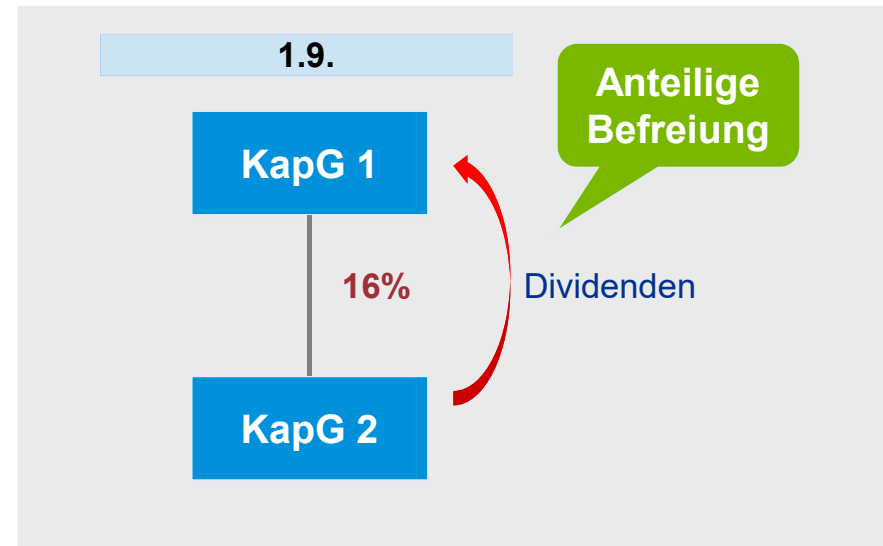
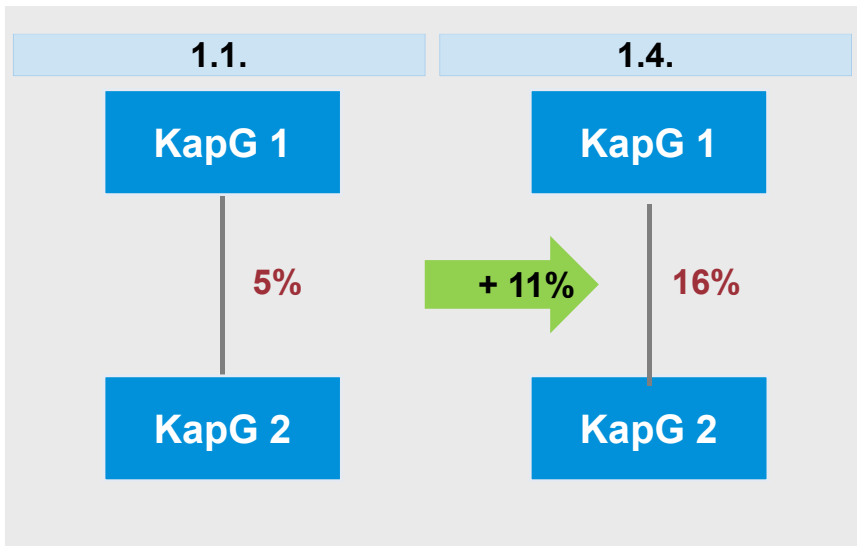
Rechtsfolge

- Für die Rückbeziehungsfiktion müssen mindestens 10% unterjährig erworben werden (so auch Verfügung der OFD Frankfurt vom 2.12.2013)
- Volle Steuerpflicht der Beteiligungserträge, da keine Schachtelbeteiligung zum 1.1. bestand

2. Steuerpflicht von Streubesitzdividenden

2.4 Unterjähriger Erwerb einer Beteiligung (3)

Aufstockung einer bestehenden Streubesitzbeteiligung um eine Schachtelbeteiligung



Fall

- KapG 1 hält am 1.1. eine Beteiligung i.H.v. 5% an der KapG 2
- Hinzuerwerb einer Schachtelbeteiligung i.H.v. 11% am 1.4.
- Gewinnausschüttung erfolgt am 1.9.

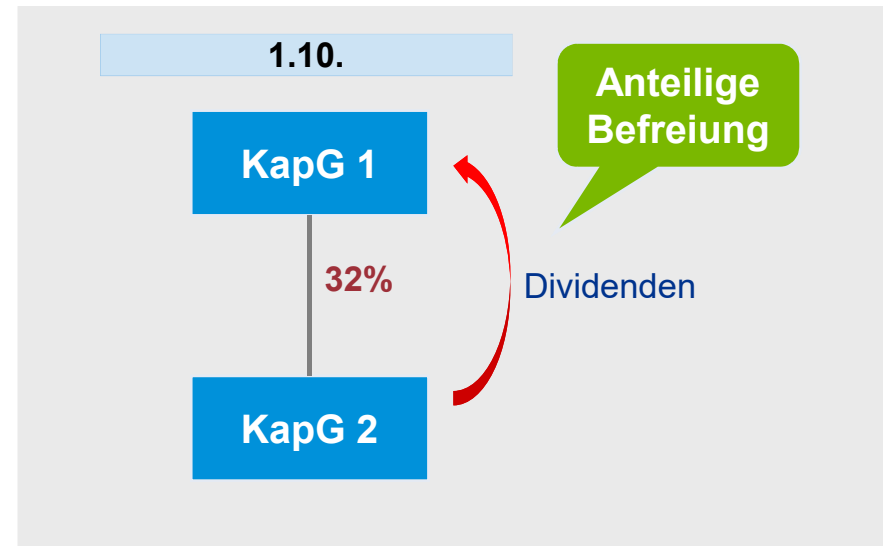
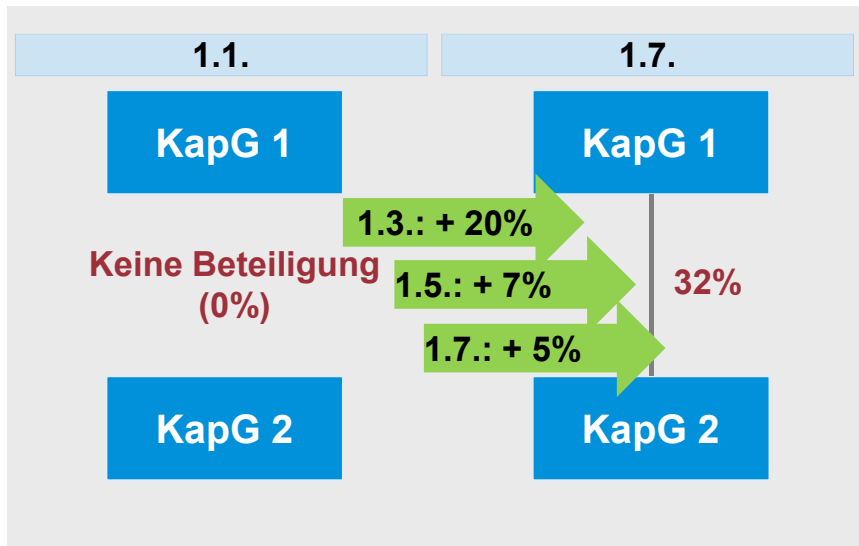
Verfügung der OFD Frankfurt vom 2.12.2013

- Fiktion des § 8b Abs. 4 S. 6 KStG: am 1.1. besteht eine Schachtelbeteiligung in Höhe von 11%
- Keine "Paketbetrachtung" von bestehender und hinzugeworbener Beteiligung
- Aufteilung der Dividendenerträge auf die jeweiligen Beteiligungsverhältnisse
- Steuerbefreit nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG sind lediglich die Beteiligungserträge, die auf den 11%-Anteil entfallen
- In der Literatur wird aber teilweise vertreten, dass Dividendenerträge insgesamt nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG steuerfrei sind

2. Steuerpflicht von Streubesitzdividenden

2.4 Unterjähriger Erwerb einer Beteiligung (4)

Mehrfache Erwerbe von über und unter 10%



Fall

- KapG 1 ist am 1.1. noch nicht an der KapG 2 beteiligt
- Hinzuerwerbe einer Schachtelbeteiligung und zweier Streubesitzbeteiligungen (am 1.3., 1.5. bzw. 1.7.)
- Am 1.10. erhält die KapG 1 von der KapG 2 eine Gewinnausschüttung

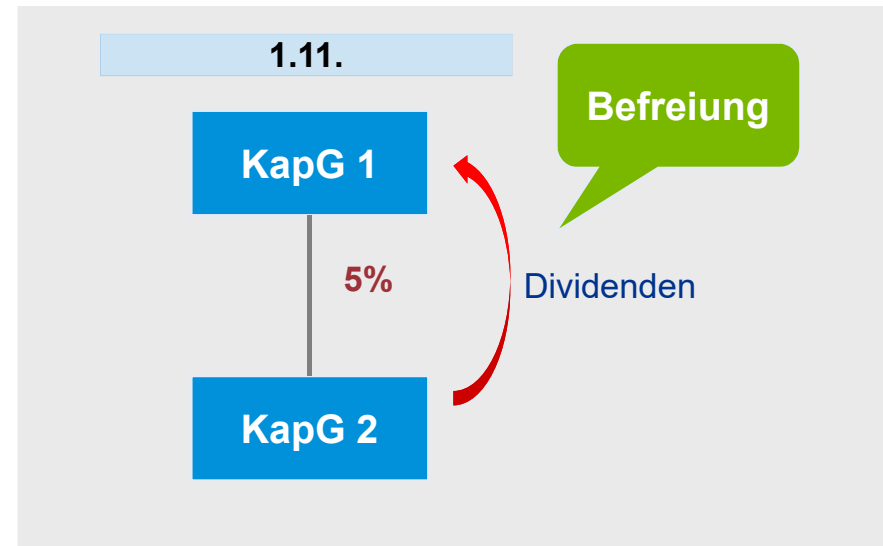
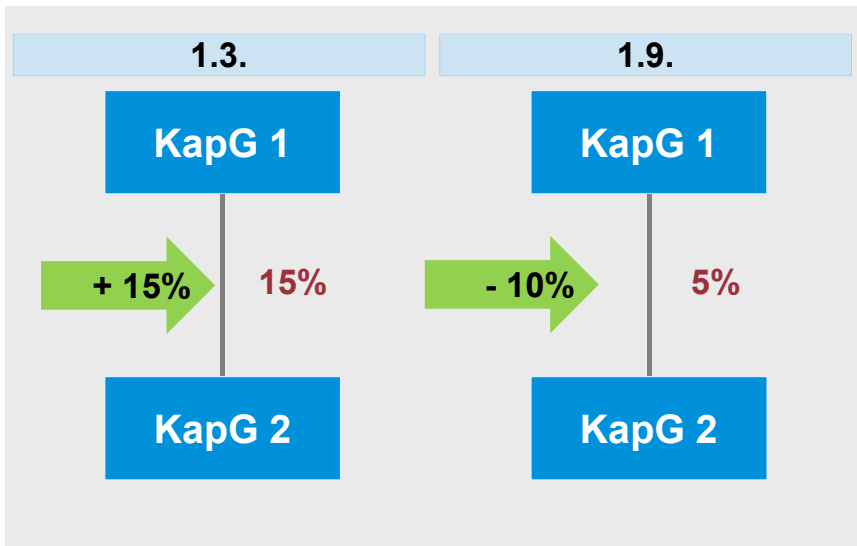
Verfügung der OFD Frankfurt vom 2.12.2013

- Isolierte Betrachtung der Hinzuerwerbe
- Fiktion des § 8b Abs. 4 S. 6 KStG greift nur für Erwerb der 20%igen Beteiligung
- Aufteilung der Dividendenerträge
- Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG nur, soweit Erträge auf 20%ige Beteiligung entfallen
- In der Literatur wird aber teilweise vertreten, dass Dividendenerträge insgesamt nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG steuerfrei sind

2. Steuerpflicht von Streubesitzdividenden

2.4 Unterjähriger Erwerb einer Beteiligung (5)

Erwerb einer Schachtelbeteiligung; teilweise unterjährige Veräußerung



Fall

- Keine bestehende Beteiligung am 1.1.
- Erwerb einer 15%igen Beteiligung am 1.3.
- Veräußerung der Beteiligung i.H.v. 10% am 1.9.
- Gewinnausschüttung am 1.11. auf den noch verbleibenden 5%igen Anteil

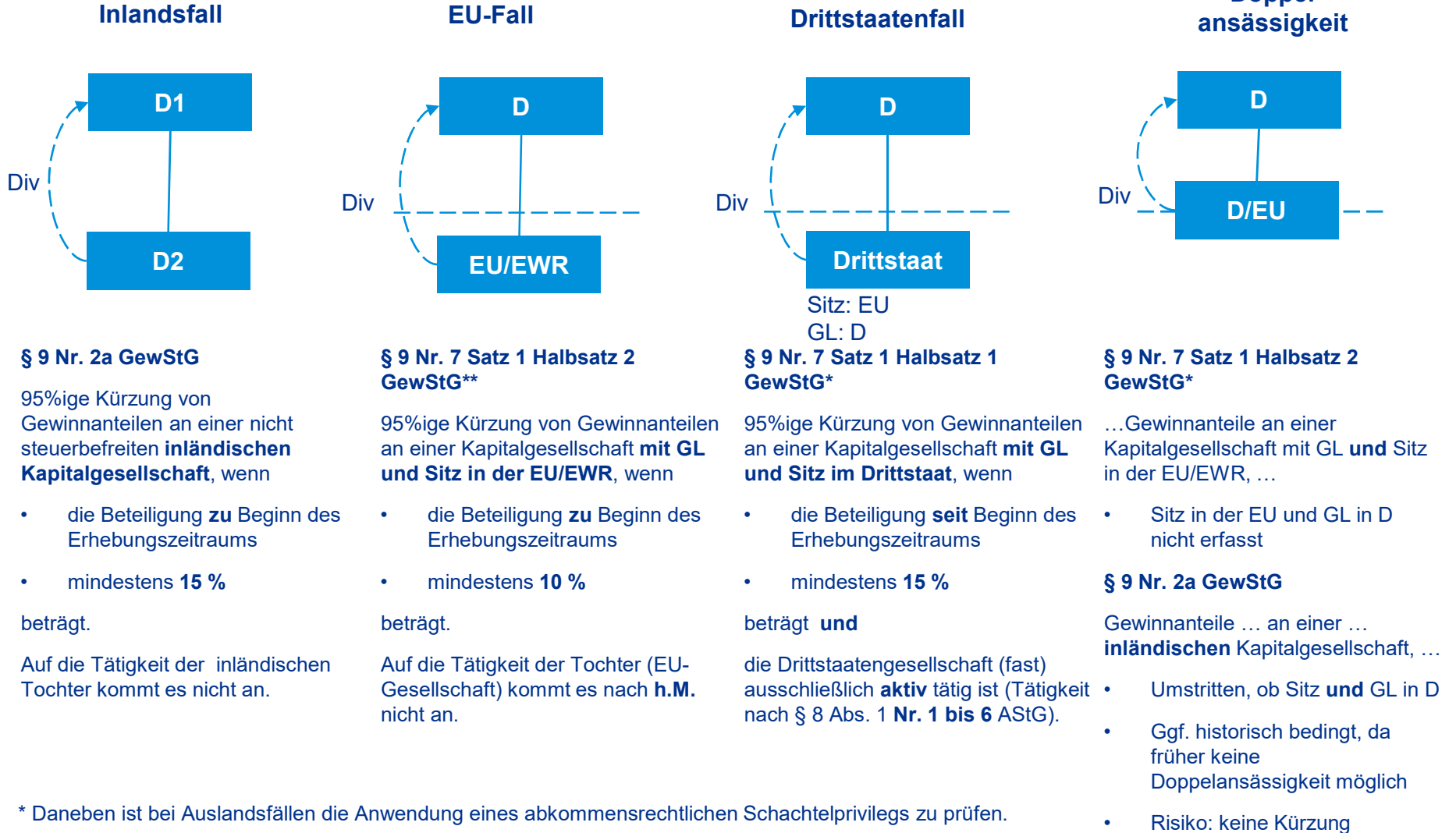
Verfügung der OFD Frankfurt vom 2.12.2013

- Fiktion des § 8b Abs. 4 S. 6 KStG: Bestehen einer Schachtelbeteiligung zum 1.1.
- Steuerfreiheit der Dividendenerträge nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG, auch wenn im Ausschüttungszeitpunkt Beteiligung von nur 5%
- Erwerber der Schachtelbeteiligung kann ebenfalls Dividendenerträge steuerfrei nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG vereinnahmen



4. Gewerbesteuerliche Behandlung von Dividenden (Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg)

Überblick des nationalen Schachtelprivilegs*



* Daneben ist bei Auslandsfällen die Anwendung eines abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs zu prüfen.

** § 9 Nr. 8 GewStG bleibt unberührt

Aktuelles Urteil zum gewerbsteuerlichen Schachtelprivileg bei doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften

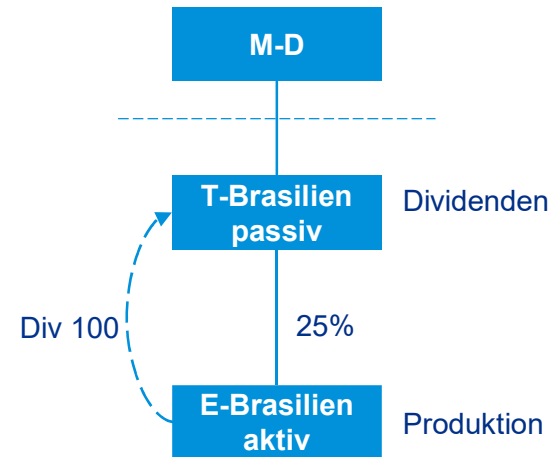
Gericht / Datum, Az	Entscheidung	Auswirkungen
FG Hessen 19.10.2018 8 K 1279/16	<p>Gewerbsteuerliches Schachtelprivileg bei doppelt ansässigen KapGes</p> <p>SV: Klägerin (deutsche KapGes) bezog von ihrer 100% Tochter-KapGes (Sitz in Belgien, GL in Deutschland) Dividenden</p> <ul style="list-style-type: none">• FA: Weder Kürzung nach § 9 Nr. 7 S. 1 Hs. 2 GewStG (Norm verlangt Sitz und GL im Ausland) noch nach Nr. 2a GewStG („inländisch“ i.S. der Norm bedeutet Sitz und GL in Deutschland)• FG: § 9 Nr. 2a GewStG erfasst aufgrund Sinn und Zweck der Norm (Vermeidung einer doppelten gewerbsteuerlichen Belastung der Ausschüttung im Inland) auch doppelt ansässige KapGes• Tochter-KapGes unterliegt aufgrund Geschäftsleitungs-BS in Deutschland dem Grunde nach der GewSt	<ul style="list-style-type: none">• Revision beim BFH wurde eingelegt; Vorlage an EuGH nicht ausgeschlossen• Urteil zwar grds. positiv, ggf. müssen jedoch Deklarationspflichten der doppelt ansässigen KapGes in Deutschland „in Kauf“ genommen werden• Fraglich, ob Tenor des Urteils auch für den umgekehrten Fall (ausschüttende KapGes hat Sitz in Deutschland und GL im Ausland) gelten würde, da keine doppelte GewSt-Belastung

Landesholding

1. T als Landesholding (§ 9 Nr. 7 Satz 1 Nr. 1 GewStG)

T fungiert gegenüber der E als **Landesholding**, wenn

- Geschäftsleitung und Sitz der E in demselben Staat wie die T
- sie an der E zu **mindestens 25%** beteiligt ist (ununterbrochen seit **mindestens 12 Monaten** vor dem für die Ermittlung des Gewinns maßgebenden Abschlussstichtags)
- E (**fast**) **ausschließlich** eine **aktive Tätigkeit** nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 6 AStG ausübt (hier: Produktion)

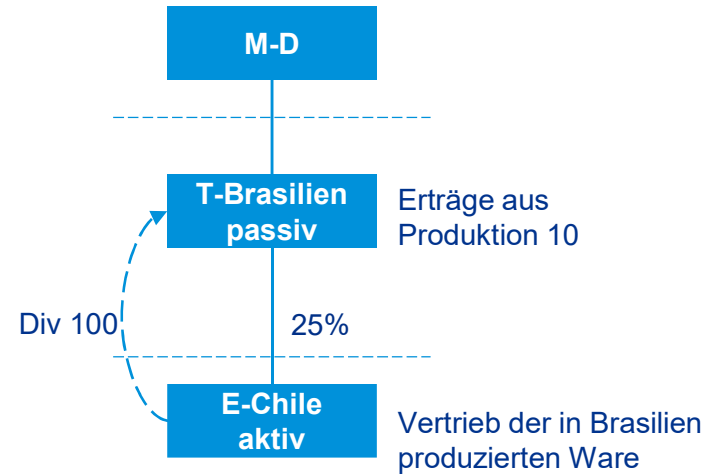


Funktionsholding

2. T als Funktionsholding (§ 9 Nr. 7 Satz 1 Nr. 2 GewStG)

T fungiert gegenüber der E als Funktionsholding, wenn

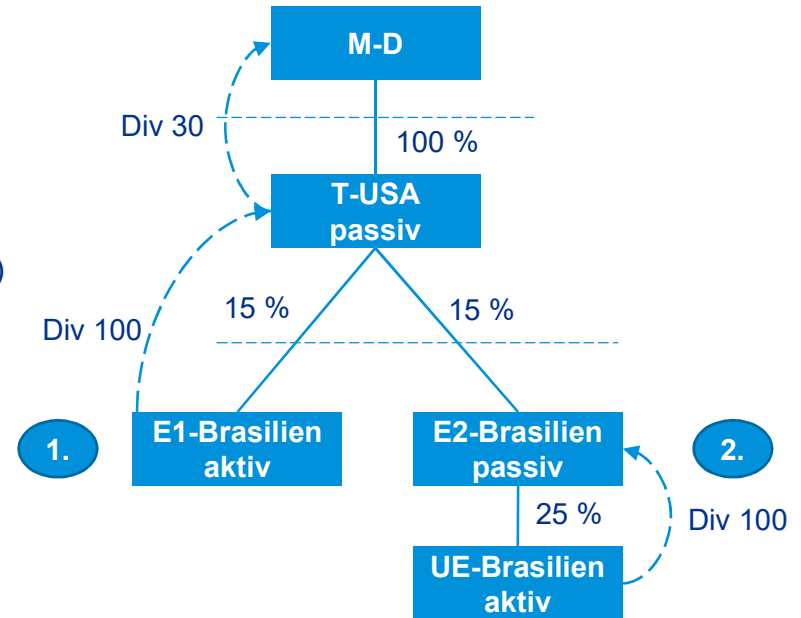
- ihre Beteiligung an der E im **wirtschaftlichem Zusammenhang** mit ihrer **eigenen Aktivität** nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 6 AStG steht (hier: Produktion und Vertrieb)
- T an der E zu **mindestens 25%** beteiligt ist (ununterbrochen seit **mindestens 12 Monaten** vor dem für die Ermittlung des Gewinns maßgebenden Abschlussstichtag)
- E (**fast**) **ausschließlich** eine **aktive Tätigkeit** nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG ausübt (hier: Vertrieb)



Enkelprivileg

3. Durchgeleitete Dividende (§ 9 Nr. 7 Satz 4 ff. GewStG)

- Dividende **nur** dann begünstigt, **soweit in demselben** Wirtschaftsjahr an M durchgeleitet
- Beteiligung der M an der E **mittelbar zu mindestens 15%**
 1. **(Fast) ausschließliche aktive Tätigkeit** der E nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG **oder**
 2. **Fungieren als Landesholding** (§ 9 Nr. 7 Satz 1 Nr. 1 GewStG)
- Kürzung setzt **Antrag** der M-D voraus



EuGH-Urteil zu § 9 Nr. 7 GewStG

EuGH, Urteil v. 20.9.2018 (Rs. C-685/16): Gewerbsteuerliches Schachtelprivileg für Dividenden aus Drittstaaten ist europarechtswidrig

Sachverhalt:

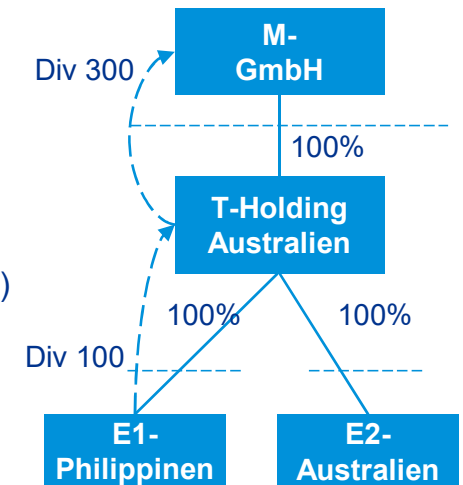
- Deutsche KapGes war an australischer T-Holding beteiligt; T-Holding hielt 100%-Beteiligungen an Gesellschaften in Australien (E2) und den Philippinen (E1)
- Dividende der E1 an T-Holding in 2009 und Weiterleitung im selben Jahr an M-GmbH; dazu Ausschüttung weiterer Gewinnvorräte aus vorangegangenen Jahren an M-GmbH
- Durchgeleitete Dividenden: Gewstl. Schachtelprivileg erfüllt (Enkelprivileg, § 9 Nr. 7 S. 4 GewStG)
- Andere Dividenden: Keine Kürzung mangels aktiver Tätigkeit (§ 9 Nr. 7 S. 1 Hs. 1 GewStG)

Entscheidung:

- Verstoß gegen **Kapitalverkehrsfreiheit** (Drittstaatenfälle); keine Verdrängung durch Niederlassungsfreiheit: Mindestbeteiligung von 15% kein beherrschender Einfluss
- Schlechterstellung gegenüber inländischen Dividenden (§ 9 Nr. 2a GewStG)
 - **Zeitliche** Voraussetzung der Mindestbeteiligung: „ununterbrochen seit Beginn des EZ“ vs. „zu Beginn des EZ“
 - **Sachliche** Anforderungen an Tätigkeit von Drittstaatengesellschaften: aktive Einkünfte, durchgeleitete Dividenden, Landes- oder Funktionsholding
- Keine Rechtfertigung aufgrund Missbrauchsbekämpfung wegen allgemeiner und unwiderlegbarer **Betrugs-/Missbrauchsvermutung**

Folgen:

- Keine Kürzung von Dividenden aus Drittstaaten: Einspruch gegen GewSt-Messbescheid prüfen
- Keine Auswirkungen auf EU-Fälle (§ 9 Nr. 7 S. 1 Hs. 2 GewStG)
- Vgl. gleichlautender Erlass der Länder vom 25.01.2019: Anwendung des EuGH-Urteils bis zu einer Gesetzesänderung des § 9 Nr. 7 GewStG





Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit

Ansprechpartner

Lars Behrendt

Partner, Tax

T +49 40 32015-5855

lbehrendt@kpmg.com

KPMG AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Ludwig-Erhard-Str. 11-17

20459 Hamburg

www.kpmg.de

KPMG in den sozialen Netzwerken



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2019 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative ("KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.