

# Die neue Steuerpflicht für Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG n.F.



Prof. Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen, Ludwigsburg

Der deutsche Steuergesetzgeber hat mit dem Gesetz zu den Streubesitzdividenden<sup>1</sup> auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) reagiert. Die gesetzliche Neuregelung zu den „Streubesitzdividenden“ in § 8b Abs. 4 KStG enthält zahlreiche „Steuerfallen“, die nachstehend im Einzelnen erläutert werden.

## I. Einleitung

§ 8b KStG zählt mit der Steuerfreistellung von Dividendenerträgen aus Beteiligungen sowie von Veräußerungsgewinnen zu einer ganz zentralen Vorschrift des Körperschaftsteuergesetzes. In der Fassung, die vor den Änderungen durch das Gesetz zu Streubesitzdividenden vom 21.03.2013 Gültigkeit hatte, wurden erhaltene Dividenden bei einer Körperschaft bisher unabhängig von der Beteiligungshöhe und der Beteiligungsdauer immer als steuerfreie Einnahmen behandelt (§ 8b Abs. 1 KStG). Allerdings gelten 5 % der erhaltenen Dividenden in pauschaler Form als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Entsprechendes gilt für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an anderen Körperschaften (§ 8b Abs. 2 und 3 KStG). Im Ergebnis ergibt sich bei einer angenommenen Gesamtsteuerbelastung einer Kapitalgesellschaft aus Körperschaftsteuer (KSt; 15 %) und Gewerbesteuer (14 % bei einem Hebesatz von 400 %) und unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags (SolZ) eine Steuerbelastung auf diese Gewinne in der Größenordnung von in Summe ca. 1,5 %.

Diese Steuerfreistellung, die steuersystematisch begründbar ist, politisch

aber immer wieder unter Druck gerät, ist durch das Gesetz zu Streubesitzdividenden eingeschränkt worden. Diese Rechtsänderung ist gerade auch für Familienunternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft und für Stiftungen von Bedeutung, z.B. wenn zu Kapitalanlagezwecken Anteile an anderen Kapitalgesellschaften gehalten werden (z.B. ein Aktienpaket), aus dem Dividendenerträge erzielt werden.

Nachfolgend wird zunächst ein etwas ausführlicherer Überblick zu den Hintergründen und zum Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens vermittelt. Die Ausführungen verdeutlichen zugleich, in welchem Umfang europarechtliche Vorgaben zwischenzeitlich auch die nationale Rechtsprechung und Steuergesetzgebung beeinflussen.

## II. Hintergrund und Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens

### 1. Die EuGH-Rechtsprechung

Mit Urteil vom 20.10.2011 hat der EuGH entschieden, dass die Kapitalertragsteuerbelastung (KapSt-Belastung) von Streubesitzdividenden an Körperschaften in der EU-/im EWR-Bereich grundsätzlich gegen EU-Recht verstößt.<sup>7</sup> Im Inland sind

## INHALT

- I. Einleitung
- II. Hintergrund und Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens
  1. Die EuGH-Rechtsprechung
  2. Vorschlag des Bundestags: KapSt-Erstattung für die ausländischen Anteilseigner
  3. Vorschlag des Bundesrats: Einschränkung des § 8b KStG
- III. Die neue gesetzliche Regelung (§ 8b Abs. 4 KStG)
  1. Kompromiss: Streubesitzdividenden werden steuerpflichtig
  2. Einzelheiten zur Ermittlung der maßgeblichen Beteiligungsgrenze von 10 %
    - a) Maßgeblicher Zeitpunkt für Mindestbeteiligung
    - b) Zusammenrechnung von Beteiligungen
    - c) Weitere Sonderregelungen
  3. Steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen
  4. Zeitliche Anwendbarkeit und Erstattungslösung (nur) für Altfälle
  5. Auswirkung auf Umwandlungsfälle; keine Rückwirkung von Umwandlungen auf Anteilseignerebene
- IV. Fazit

## Keywords

Holdingprivileg; Streubesitzdividenden; Steuerfreiheit von Dividenden; Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen

<sup>6</sup> Gesetz zu Streubesitzdividenden vom 21.3.2013, BStBl I S. 344

<sup>7</sup> Vgl. EuGH-Urteil vom 20.11.2011, AZ.: C 284/09, DStR 2011 S. 2038

Dividenden an Körperschaften (auch im Streubesitzbereich) im Ergebnis steuerfrei (unter Anrechnung = Erstattung der KapSt), bei vergleichbaren Ausschüttungen an Anteilseigner im EU-/EWR-Bereich wird die KapSt jedoch in Höhe der im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) festgelegten Quellensteuerberechtigung für Deutschland (i.d.R. 15 %) definitiv. Lediglich in Fällen der sogenannten Mutter-Tochter-Richtlinie, die eine Mindestbeteiligung von 10 % zwischen EU-/EWR-Gesellschaften voraussetzt, wird auf den KapSt-Abzug verzichtet (vgl. § 43b EStG) (vgl. Abb. 1).

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 11.01.2012 die EuGH-Auffassung übernommen und ergänzend zu verfahrensrechtlichen Fragen bei der Erstattung der KapSt Stellung genommen (z.B. dass er für eine Erstattung nicht das Bundeszentralamt für Steuern – BZSt, sondern das Finanzamt für zuständig hält, in dessen Bezirk sich der wertvollste Teil des Vermögens der ausländischen Kapi-

talgesellschaft befindet – bei Holdinggesellschaften also die wertvollste Beteiligung). Nach Auffassung des BFH muss es zu einer Reduktion der KapSt auf weniger als 1 % kommen. Dieser Steuersatz begründet sich daraus, dass Dividenden aus inländischen Beteiligungsstrukturen lediglich zu 5 % (§ 8b Abs. 5 KStG) mit einer Steuerbelastung von 15,825 % (15 % KSt + SolZ) unterworfen werden.

**2. Vorschlag des Bundestags: KapSt-Erstattung für die ausländischen Anteilseigner**

Nach dem Bundestagsbeschluss über ein Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtsache C-284/09 zu Dividendenzahlungen an bestimmte gebietsfremde EU-/EWR-Körperschaften sollten die nach EU-Recht unzulässigen Kapitalertragsteuern an die ausländischen Anteilseigner erstattet werden. Diese Lösung wäre dem deutschen Fiskus allerdings auf Dauer teuer zu stehen gekommen (3 Mrd. € im ersten

Jahr und anschließend jährlich ca. 600 Mio. €).

**3. Vorschlag des Bundesrats: Einschränkung des § 8b KStG**

Der Bundesrat hat demgegenüber eine Einschränkung der Steuerbefreiung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen auch in Inlandsfällen in einem neuen § 8b Abs. 4 KStG vorgeschlagen und deshalb dem Gesetzesbeschluss des Bundestags nicht zugestimmt (Anrufung des Vermittlungsausschusses).

Nach den Vorstellungen der Mehrheit der Bundesländer sollte die Steuerbefreiung in § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG für Beteiligungen unter 10 % versagt werden.

**III. Die neue gesetzliche Regelung (§ 8b Abs. 4 KStG)**

**1. Kompromiss: Streubesitzdividenden werden steuerpflichtig**

Bundestag und Bundesrat haben für das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils im Vermittlungsausschuss am 26.02.2013 einen Kompromiss mit folgenden Eckpunkten gefunden, der vom Bundestag am 28.02.2013 und vom Bundesrat am 01.03.2013 bestätigt wurde:

- Steuerpflicht von erhaltenen Dividenden bei Körperschaften, wenn keine Mindestbeteiligung von 10 % vorliegt (gilt für alle Bezüge, die nach dem 28.02.2013 zufließen).
- Veräußerungsgewinne bleiben jedoch steuerfrei.
- In Altfällen wird die KapSt nach § 32 Abs. 5 KStG an die betroffenen ausländischen Anteilseigner erstattet. Die Erstattung erfolgt zentral durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt).

Das Gesetz datiert vom 21.03.2013 und wurde im Bundesgesetzblatt I 2013 S. 561 verkündet.

Inlandsfall	EU-Fall
<p>Die T-GmbH behält zwar 25 % KapSt ein, bei der M-AG ist die Dividende jedoch nach § 8 b Abs. 1 KStG steuerbefreit. 5 % der Dividende gelten als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (§ 8 b Abs. 5 KStG, hier: 5.000,- €). Anrechnung der KapSt bei der M-AG (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).</p> <p><b>GewSt:</b></p> <p><b>Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG in Höhe von 95.000,- €.</b></p>	<p>Die T-GmbH behält 25 % KapSt ein. Nach dem DBA wird die KapSt auf <b>15 %</b> reduziert.</p> <p>Frankreich gewährt der M-S.A. eine Steuerbefreiung für die erhaltene Dividende; keine Anrechnung der deutschen KapSt in Frankreich. Auch in Deutschland kann keine Anrechnung erfolgen.</p> <p>➔ <b>15 % KapSt werden definitiv = Verstoß gegen EU-Recht</b></p>

Abb. 1: Vergleich Inlands-/EU-Fall (bisherige Rechtslage)

## 2. Einzelheiten zur Ermittlung der maßgeblichen Beteiligungsgrenze von 10 %

### a) Maßgeblicher Zeitpunkt für die Mindestbeteiligung

Die Mindestbeteiligung von 10 % muss grundsätzlich zu Beginn des Kalenderjahres vorliegen (für Ausschüttungen im Frühjahr 2013 also am 01.01.2013). Allerdings gilt der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt.

Nach der Verwaltungslinie gilt die gesetzliche Rückbeziehung in § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG ausschließlich für den Erwerb eines Anteilspakets von mindestens 10 % durch den einzelnen Erwerbsvorgang.<sup>8</sup>

Gewerbesteuerlich bleibt es aber dabei, dass eine Mindestbeteiligungsgrenze von 15 % gilt (§ 9 Nr. 2a GewStG) und dafür immer die Verhältnisse am 01.01. maßgeblich sind.

### Beispiel 1: Zur Anwendung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG

Die Z-GmbH hat im März 2014 60 % der Anteile an der T-GmbH erworben. Im Mai 2014 schüttet die T-GmbH eine Dividende in Höhe von 1.000.000,- € an ihre Anteilseigner aus (davon 600.000,- € an die Z-GmbH).

#### Lösung:

Die Z-GmbH war zwar nicht zu Beginn des Kalenderjahres mit mindestens 10 % an der T-GmbH beteiligt. Dennoch fällt die Ausschüttung unter die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG, wobei 5 % als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gelten und damit im Ergebnis von der Steuerbefreiung ausgenommen sind. § 8b Abs. 4 KStG ist nicht anwendbar, da die Beteiligung als am 01.01.2014 erworben gilt (§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG).

#### Aber:

Gewerbesteuerlich liegt die Mindestbeteiligungsvoraussetzung des

§ 9 Nr. 2a GewStG nicht vor. Die Z-GmbH war am 01.01.2014 nicht mit mindestens 15 % an der T-GmbH beteiligt. Somit ist die körperschaftsteuerliche Steuerbefreiung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 8 Nr. 5 GewStG wieder rückgängig zu machen (Hinzurechnung in Höhe von 95 % von 600.000,- € = 570.000,- €).

### b) Zusammenrechnung von Beteiligungen

Für die 10 %-Grenze ist nur auf unmittelbare Beteiligung abzustellen. Es erfolgt also keine Zusammenrechnung unmittelbarer und mittelbarer Beteiligungen.

Beteiligungen über eine Mitunternehmerschaft (z.B. über eine KG) sind dem Mitunternehmer (z.B. einer GmbH, die an der KG beteiligt ist) nach § 8b Abs. 4 Satz 4 KStG anteilig zuzurechnen. Eine solche Beteiligung gilt dann als unmittelbare Beteiligung.

### Beispiel 2: Zur Anwendung des § 8b Abs. 6 KStG

Die A-GmbH hält 50 % der Anteile an der B-KG. Die B-KG ist mit 20 % an der C-GmbH beteiligt.

#### Lösung:

Die A-GmbH erfüllt die Mindestbeteiligungsvoraussetzung von 10 % an der C-GmbH (50 % von 20 % = 10 %). Eine Dividende der C-GmbH wird zunächst der B-KG zugerechnet. Über § 8b Abs. 6 KStG kann für den Anteil der A-GmbH eine Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG gewährt werden.

#### Aber:

Für die gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG ist in diesen Fällen – wie bisher – immer auf die Beteiligungshöhe der beteiligten Mitunternehmerschaft abzustellen.

### c) Weitere Sonderregelungen

In Organschaftsfällen werden Beteiligungen der Organgesellschaft und des Organträgers nicht zusammengerechnet (neuer Satz in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG).

### Beispiel 3: Keine Zusammenfassung der Anteile der OG und des OT

Die T-GmbH ist Organgesellschaft der M-AG. Sowohl die T-GmbH als auch die M-AG halten jeweils 7 % der Anteile an der E-GmbH. Im April 2014 erhalten sie jeweils eine Dividende von der E-GmbH für ihren 7 %-Anteil in Höhe von 300.000,- €.

#### Lösung:

Beide Beteiligungen fallen unter § 8b Abs. 4 KStG (n.F.). Trotz der ergebnismäßigen Zusammenfassung der beiden Gesellschaften über die Organschaft und kommt eine Zusammenrechnung der beiden Beteiligungen nicht in Betracht.

Auf Ebene der T-GmbH war für deren Dividende bereits nach bisherigen Regeln (Bruttomethode des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) keine Steuerbefreiung zu gewähren. Auf Ebene der M-AG gab es dann aber dennoch auch für diese Dividende die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG. Auch für die eigene Dividende der M-AG kommt nun aber eine Steuerbefreiung nicht mehr in Betracht.

Die Dividenden unterliegen auch der GewSt-Pflicht. Eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG ist dafür aber nicht mehr erforderlich. Die Steuerpflicht nach § 8b Abs. 4 KStG n.F. schlägt ohne weitere Korrektur auf die GewSt durch.

Die neue Steuerpflicht gilt auch für Anteile an Investmentfonds (Aktienfonds). Das Gesetz enthält deshalb umfangreiche Änderungen des Investmentsteuergesetzes (InvStG).

Wird die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 4 KStG für Streubesitzdividenden versagt, greift die 5 %-Pauschale des § 8b Abs. 5 KStG nicht ein (§ 8b Abs. 4 Satz 7 KStG); dies ergibt sich aber auch bereits aus dem Wortlaut des § 8b Abs. 5 KStG). Ein tatsächlicher Beteiligungsaufwand (insbesondere Schuldzinsen) bleibt abzugsfähig.

Bei Streubesitzdividenden aus dem Ausland wirkt sich die Neuregelung

<sup>8</sup> Vgl. OFD Frankfurt a.M., Vfg. vom 02.12.2013, DStR 2014 S. 427

i.d.R. nicht negativ aus. Zwar wird auch für diese Dividenden die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG nach § 8b Abs. 4 KStG nun versagt. Allerdings ist dafür die ausländische Quellensteuer (die i.d.R. nach den DBA mit 15 % erhoben wird) nach § 26 Abs. 1 KStG auf die deutsche Körperschaftsteuer anrechenbar. Die Anrechnung der Quellensteuer wird deshalb i.d.R. die neue deutsche Körperschaftsteuerbelastung ausgleichen. Gewerbesteuerlich ergibt sich ebenfalls keine wesentliche Verschlechterung gegenüber der bisherigen Rechtslage (Bisher: Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG; nun schlägt die KSt-Pflicht auch auf die GewSt durch).

**Beispiel 4: Anrechnung KapSt bei Streubesitzdividenden aus dem Ausland**

Die deutsche G-GmbH hält etliche Aktien an der börsennotierten Schweizer F-AG. Im März 2014 erhält sie daraus Dividenden in Höhe von 10.000,- €. Entsprechend Art. 10 Abs. 2 DBA-Schweiz wird eine Quellensteuer in Höhe von 15 % einbehalten. Somit kommt es zu einer Gutschrift in Höhe von 8.500,- € auf dem Girokonto der G-GmbH.

**Lösung:**

Nach bisherigem Recht waren die Dividenden der F-AG nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei (unter Anwendung der 5 %-Pauschale; somit waren 500,- € steuerpflichtig). Es kam weder eine Anrechnung noch ein Abzug der schweizerischen Quellensteuer in Deutschland in Betracht (§ 26 Abs. 1 KStG). Eine Anrechnung auf die GewSt war ebenfalls nicht möglich. Gewerbesteuerlich war eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG in Höhe von 9.500,- € vorzunehmen.

Nach § 8b Abs. 4 KStG unterliegt die Dividende der F-AG nun auch der Körperschaftsteuer (15 % von 10.000,- € = 1.500,- €). Nun ist aber eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer möglich, da deutsche KSt auf die ausländischen Einkünfte

entfällt. Es kommt zu einer Vollanrechnung in Höhe von 1.500,- €. Im Ergebnis ergibt sich bei der KSt in diesem Fall deshalb durch die Steuerpflicht keine Mehrbelastung.

**Aber:**

Die Steuerpflicht von 10.000,- € schlägt auch auf die GewSt durch. Bisher war nach § 8 Nr. 5 GewStG nur eine Hinzurechnung in Höhe von 9.500,- € vorzunehmen.

**3. Steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen**

Veräußerungsgewinne (z.B. aus Aktienverkäufen) bleiben auch bei Beteiligungen unter 10 % steuerfrei. Damit hat der Gesetzgeber auch das Problem der Veräußerungsverluste gelöst, das sich bei Versagung auch der Veräußerungsgewinnbefreiung gestellt hätte. Weil Veräußerungsgewinne steuerfrei bleiben, sind Veräußerungsverluste (und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen) weiterhin nicht abzugsfähig. Nach dem ursprünglichen Gesetzgebungsvorschlag des Bundesrats, der auch eine Streichung der Steuerbefreiung der Veräußerungsgewinne vorsah, hätten sich hier zusätzliche Probleme ergeben.

**Hinweis: Ggf. erfolgt eine gesetzliche „Gleichschaltung“**

Der Gesetzgeber will prüfen lassen, ob die Differenzierung zwischen (steuerpflichtigen) Dividenden und (steuerfreien) Veräußerungsgewinnen zu Steuergestaltungen führt (Dividendenstripping, Thesaurierung und spätere Veräußerung ggf. im bisherigen Gesellschafterkreis usw.). Sollte dies der Fall sein, soll künftig auch die Veräußerungsgewinnbefreiung gestrichen werden.

**4. Zeitliche Anwendbarkeit und Erstattungslösung (nur) für Altfälle**

Zeitlich gilt die Neuregelung für ab dem 01.03.2013 zufließende Dividenden. Auf den Zeitpunkt des Gewinnausschüttungsbeschlusses kommt es dabei also nicht an.

Eine Sonderregelung besteht für Umwandlungsfälle (§ 27 Abs. 11 UmwStG n.F.). Danach ist der neue § 8b Abs. 4 KStG auch für steuerliche Umwandlungstichtage vor dem 01.03.2013 zu berücksichtigen, wenn die Anmeldung der Umwandlung

	<u>Fallgruppe 1:</u> Beteiligung < 10 %	<u>Fallgruppe 2:</u> Beteiligung 10 % bis < 15 %	<u>Fallgruppe 3:</u> Beteiligung ab 15 %
<b>Dividenden bei der KSt</b>	Steuerpflicht	Steuerbefreiung mit 5 %-Pauschale	Steuerbefreiung mit 5 %-Pauschale
<b>Laufender Beteiligungs-aufwand</b>	abzugsfähig	tatsächlicher Aufwand abzugsfähig	tatsächlicher Aufwand abzugsfähig
<b>Dividenden bei der GewSt</b>	KSt-Pflicht schlägt auch auf GewSt durch (§ 8 Nr. 5 GewStG wird nicht benötigt)	Anwendung von § 8 Nr. 5 GewStG (Hinzurechnung von 95 % der Dividende)	Keine Korrektur nach § 8 Nr. 5 GewStG (KSt-Freiheit schlägt auch auf GewSt durch); keine Kürzung für 5 %-Pauschale (§ 9 Nr. 2 a Satz 4 GewStG)
<b>Veräußerungsgewinne</b>	steuerfrei mit 5 %-Pauschale	steuerfrei mit 5 %-Pauschale	steuerfrei mit 5 %-Pauschale
<b>Veräußerungsverluste / Teilwertabschreibungen</b>	nicht abzugsfähig	nicht abzugsfähig	nicht abzugsfähig

Abb. 2: Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf ein Personenunternehmen



zur Eintragung beim Handelsregister nach dem 28.02.2013 erfolgt. Betroffen hiervon sind insbesondere die (fiktiven) Ausschüttungen nach § 7 UmwStG bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf ein Personenunternehmen (§§ 3 bis 9 UmwStG) (vgl. Abb. 2).

Für Altfälle enthält § 32 Abs. 5 KStG eine Erstattungsregelung. Diese betrifft jedoch nur Beteiligungen ausländischer Kapitalgesellschaften aus anderen EU-EWR-Staaten von unter 10 %. Ob der Ausschluss der Erstattung an Anteilseigner aus Drittstaaten dabei nicht gegen EU-Recht verstößt (Beteiligungen < 10 % = Problem der Kapitalverkehrsfreiheit, die auch gegenüber Drittstaaten gilt), dürfte absehbar wieder Streitig werden.

Die Erstattung erfolgt durch das Bundeszentralamt für Steuern.

### 5. Auswirkung auf Umwandlungsfälle; keine Rückwirkung von Umwandlungen auf Anteilseignerebene

Für Verschmelzungsfälle enthält § 8b Abs. 4 Satz 2 UmwStG folgende Sonderregelung, die über § 15 Abs. 1 UmwStG für Spaltungsfälle entsprechend gilt:

„Für die Bemessung der Höhe der Beteiligung ist § 13 Absatz 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes nicht anzuwenden.“

Nach § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG treten die Anteile an der übernehmenden Körperschaft steuerlich an die Stelle der Anteile an der übertragenden Körperschaft. Positive wie negative Aspekte der Anteile an der übertragenden Körperschaft wirken also grundsätzlich an den Anteilen der Übernehmerin fort (sogenannte „Fußstapfentheorie“). Dies gilt nun allerdings nicht für den (i.d.R. positiven) Aspekt der 10 %-Beteiligung.

Die Regelung ist nachteilig, wenn sich die Beteiligungsquote im Zuge der Umwandlung verringert. Die Regelung kann sich auch vorteilhaft auswirken, wenn vor der Umwandlung

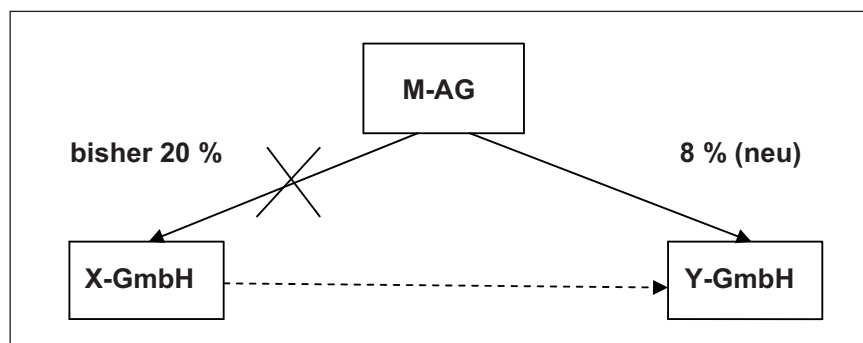


Abb. 3: Verschmelzung rückwirkend zum 31.12.2013 (Beteiligung 20 %)

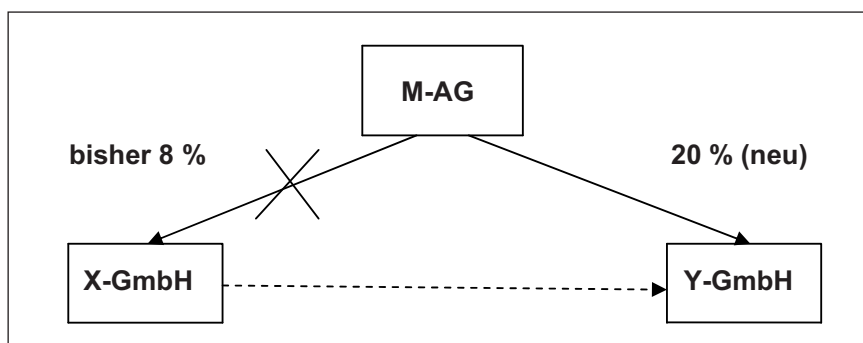


Abb. 4: Verschmelzung rückwirkend zum 31.12.2013 (Beteiligung 8 %)

keine Schachtelbeteiligung bestand und die mit der Verschmelzung/Spaltung erlangten neuen Anteile am übernehmenden Rechtsträger als Schachtelbeteiligung gelten und der Erwerb nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG auf den Jahresanfang zurückwirkt.

#### Beispiel 5:

Die M-AG war bisher mit einer Beteiligung von 20 % an der X-GmbH beteiligt. Mit steuerlicher Rückwirkung im Mai 2014 zum 31.12.2013 wird die X-GmbH auf die Y-GmbH verschmolzen, an der die M-AG bisher nicht beteiligt war. Im Gegenzug erhält die M-AG eine Beteiligung von 8 % an der Y-GmbH (die Y-GmbH war vor der Verschmelzung wertvoller als die X-GmbH). Im Juli 2014 erhält die M-AG eine Ausschüttung von der Y-GmbH (vgl. Abb. 3).

#### Lösung:

Unter Anwendung des § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG würden die Anteile an der Y-GmbH an die Stelle der Anteile an der X-GmbH treten. Die 10 %-Grenze wäre damit zu Beginn des Kalenderjahres erfüllt. Da die Anwendung des § 13 Abs. 2 Satz 2

UmwStG allerdings für die Prüfung der 10 %-Grenze des § 8b Abs. 4 UmwStG gesetzlich ausgeschlossen ist, greift die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG hier nicht (keine 10 %-Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres).

#### Beispiel 6:

Wie Beispiel 5; die Beteiligung an der (übertragenden) X-GmbH betrug jedoch 8 %. Im Zuge der Verschmelzung wird eine Beteiligung von 20 % an der übernehmenden Y-GmbH gewährt (die X-GmbH war also wesentlich wertvoller als die Y-GmbH) (vgl. Abb. 4).

#### Lösung:

Nach der Fußstapfentheorie des – sowieso nicht anwendbaren – § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG hätte die M-AG nur eine Beteiligung von 8 %. Sie erwirbt jedoch im Rahmen der Verschmelzung eine Beteiligung von mindestens 10 %, was bereits nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG zurückwirkt (ohne dass es auf die umwandlungssteuerrechtliche Rückwirkung ankäme).

## IV. Fazit

Bei der nach den Vorgaben der Rechtsprechung des EuGH notwendigen Neuregelung zu Streubesitzdividenden hat sich der Gesetzgeber für eine Besteuerungslösung zur Gleichstellung von inländischen Körperschaften mit körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseignern im EU-/EWR-Ausland entschieden. Von einer Erstattungs-lösung für einbehaltene Kapitaler-

tragsteuer wurde Abstand genommen. Inländische Körperschaften, die Dividenden aus Streubesitz erzielen, werden mit dieser gesetzlichen Neuregelung in stärkerem Maße mit Körperschaftsteuer belastet. Die gesetzliche Neuregelung muss einer Vielzahl von Fallgestaltungen Rechnung tragen (z.B. unterjähriger Beteiligungserwerb, Organschaftsfälle, Umwandlungsfälle), die die Handhabung

dieser Gesetzesänderung zusätzlich verkomplizieren und zahlreiche „Steuerfallen“ beinhalten. Positiv zu vermerken ist, dass der Gesetzgeber zumindest bisher die Steuerpflicht bei Streubesitzbeteiligungen nicht auf Veräußerungsgewinne ausgedehnt hat. Zu dieser Frage sind aber die weitere Entwicklung in der Gestaltungspraxis und mögliche Reaktionen des Gesetzgebers zu beobachten.