

Dipl.-Kfm. Claus Lemaitre, Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht, München*

Besteuerung von Streubesitzdividenden: Flickschusterei oder großer Wurf?

Spätestens nachdem der EuGH am 20.10.2011 im Verfahren der Kommission gegen Deutschland entschieden hatte, dass die deutschen Kapitalertragsteuerregelungen gegen die *Kapitalverkehrsfreiheit* verstoßen (EuGH v. 20.10.2011 – Rs. C-284/09, GmbHR 2011, 1211), war die Bundesregierung aufgefordert, gesetzliche Anpassungen vorzunehmen. Zwar war bereits seit dem *Denkavit*-Urteil im Jahre 2006 (EuGH v. 14.12.2006 – Rs. C-170/05, GmbHR 2007, 96) davon auszugehen, dass die Diskriminierung von Körperschaftsteuerpflichtigen EU-/EWR-Streubesitzdividendenempfängern nicht zu rechtfertigen ist, die Bundesregierung ließ es jedoch auf ein EuGH-Verfahren ankommen, weil sie Hoffnung auf eine Wende in der Rechtsprechung hatte. Diese wurde vom BFH zeitweilig auch erfüllt (BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, GmbHR 2009, 940 m. Komm. *Rehm/Nagler*), ließ den EuGH letztlich aber kalt. Deutschland unterlag vor dem EuGH (EuGH v. 20.10.2011 – Rs. C-284/09, GmbHR 2011, 1211). 16 Monate später liegt nun eine gesetzliche Lösung vor: Das *Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 (EuGHDivUmsG)*. Mit dieser schweren Geburt soll die Europarechtswidrigkeit behoben werden, die darin besteht, dass bei ausländischen Anteilseignern bei einer Beteiligung von weniger als 10% an deutschen Kapitalgesellschaften die Kapitalertragsteuer definitiv wird, wenn sie im Ansässigkeitsstaat nicht angerechnet wird, während sie bei einer inländischen Kapitalgesellschaft als Anteilseigner wegen § 8b Abs. 1 KStG im Wesentlichen erstattet wird. Dabei hat sich das profiskalische *Streubesitzbesteuerungskonzept* (Bundesratslösung) gegenüber dem wirtschaftsfördernden *Erstattungskonzept* für EU-/EWR-Kapitalgesellschaften (Bundestagslösung) im Vermittlungsausschuss am 26.2.2013 durchgesetzt.

Zukünftige Besteuerung von Streubesitzdividenden

Für nach dem 28.2.2013 zufließende Streubesitzdividenden ist eine Besteuerung vorgesehen (§ 8b Abs. 4 KStG). Es handelt sich also um eine Gleich-Schlechter-Stellung inländischer und ausländischer Anteilseigner. Eine Streubesitzdividende liegt vor, wenn die *unmittelbare Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres weniger als 10%* beträgt. Gestaltungen durch eine Wertpapierleihe über den Dividendendestichtag sollen durch die Zurechnung beim Verleiher verhindert werden. Wird die Beteiligung über eine Mitunternehmer-schaft gehalten, so wird sie anteilig dem Mitunternehmer zu-

gerechnet. Eine unterjährig erworbene Beteiligung von mindestens 10% gilt als zu Beginn des Kalenderjahres erworben, so dass ein unterjähriges Aufstocken einer Minderheitsbeteiligung auf 10% nicht ausreicht, um eine Dividende im gleichen Kalenderjahr steuerfrei zu stellen. Bei Organschaften sind die Beteiligungen der Organgesellschaft und des Organträgers nicht zusammenzurechnen.

Der Gesetzgeber nimmt erneut eine Europarechtsproblematik zum Anlass für eine *massive Verschlechterung für Inländer*. Das Streubesitzbesteuerungskonzept wurde dem Erstattungskonzept vorgezogen, weil die Länder durch die finanziellen Belastungen der neuen Reisekosten-Besteuerung keine weiteren Steuerminderereinnahmen akzeptierten. Dabei dürfte die uneinheitliche Bewertung des Urteils des EuGH v. 13.11.2012 – Rs. C-35/11 – Test Claimants in the FII Group Litigation, GmbHR 2012, 1379 wohl auch Einfluss auf die Entscheidung gegen das Erstattungskonzept gehabt haben. Denn eine Ausweitung des Erstattungskonzepts auf *Drittstaaten-Kapitalgesellschaften* war nicht angedacht, obwohl die Kapitalverkehrsfreiheit grundsätzlich auch gegenüber Drittstaaten gilt. *Gosch* entnimmt dem EuGH-Urteil vom 13.11.2012 (aaO), dass ein Ausschluss von Drittstaaten-Anteilseignern beim Erstattungskonzept kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit wäre (*Gosch*, NWB 50/2012, 4043 ff.). Dagegen sieht *Desens* in dem Urteil eine Bestätigung zumindest der passiven Dimension der Kapitalverkehrsfreiheit bei Inbound-Konstellationen gegenüber Drittstaaten (*Desens*, Beih. DStR 4/2013, 17 ff.). Demnach wäre beim Erstattungskonzept auch bei Streubesitzanteilen gegenüber Drittstaaten bei fehlender dortiger Anrechnung die Kapitalertragsteuer zurückzuzahlen gewesen.

Mit dem profiskalischen und sicheren Konzept der Streubesitzdividendenbesteuerung auch in Inlandsfällen nimmt der Gesetzgeber nun bewusst einen *Systembruch* in Kauf, der den Kern der Unternehmensteuerreform 2001 beschädigt (*Schön*, JbFStR 2012/13, 57 ff.). Ausgeschüttete Gewinne wurden bereits bei der Gesellschaft mit Körperschaftsteuer belastet. Die Freistellung durch § 8b Abs. 1 KStG beim Empfänger ist keine Steuersubvention, sondern ein systemimmanenter Mechanismus, um Mehrfachbelastungen ausgeschütteter Gewinne abzumildern und *Kaskadeneffekte* zu verhindern (*Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 127 ff. m.w.N.). Aus ökonomischer Sicht ist dies eine *große Belastung* insbesondere der betrieblichen Altersvorsorge, da Pensionsverpflichtungen vielfach mit Streubesitzanteilen unterlegt sind (*BDI-PM* v. 27.2.2013). Da es keinen Ausgleich bei

* LEMAITRE TAXPERIENCE GmbH Steuerberatungsgesellschaft, www.taxperience.de.

der Körperschaftsteuer für die in Inlandsfällen auf Streubesitzdividenden zusätzlich noch zu zahlende Gewerbesteuer (bis Beteiligungsquote von 15 %) gibt, stellt die Neuregelung eine die *Wirtschaft hemmende Inländerdiskriminierung* dar. Zudem ist der Vorschrift entgegenzuhalten, dass die „Lösung“ *noch nicht einmal europarechtlich unbedenklich* ist. Denn durch das *Fehlen einer Veranlagungsoption* kommt es bei der Besteuerung beschränkter Steuerpflichtiger durch den Kapitalertragsteuereinbehalt zu einer *Bruttobesteuerung*, während unbeschränkt Steuerpflichtige durch die Möglichkeit des Abzugs von Beteiligungsaufwendungen im Veranlagungsverfahren in den Genuss einer Nettobesteuerung kommen (vgl. *Kessler/Dietrich*, DStR 2011, 2131 [2134]). Leider zieht es der Gesetzgeber auch hier wieder vor, vor dem EuGH verklagt zu werden anstatt von Beginn an eine saubere Lösung gesetzlich zu verankern. Dies gibt ein schwaches Bild ab und zeigt einmal mehr, wie schwer es dem Gesetzgeber fällt, europarechtliche Vorgaben umzusetzen.

Zumindest wurde ein weitreichenderer Schaden für den Wirtschaftsstandort Deutschland vermieden, da die Pläne der Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs bzw. der Verlustverrechnung bei Streubesitzanteilen und der *Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Streubesitzanteilen nicht Gesetz* wurden. Es ist ein Lichtblick, dass die Kritik an diesen profiskalischen Plänen vernommen wurde. Insbesondere in der Venture Capital Szene hat dies für Aufatmen gesorgt. Es ist aber fraglich, ob dies alles von Dauer ist, da die Protokollerklärung zur Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses davon spricht, dass „zunächst“ nur eine Besteuerung von Dividendenerträgen und keine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen vorgesehen sei und dass im Zusammenhang mit der grundlegenden Reform der Investmentbesteuerung die künftige steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz erneut ergebnisoffen aufgegriffen werde und die notwendigen Folgerungen gezogen würden. Es bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber sich seiner Verantwortung für optimale Rahmenbedingungen zur Schaffung von durch Minderheitsgesellschafter finanzierten Arbeitsplätzen bewusst ist und die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen nicht antastet.

Verfahren der rückwirkenden Steuererstattung

Die *nachzuweisenden Voraussetzungen für die Erstattung der Kapitalertragsteuer* auf vor dem 1.3.2013 zugeflossene Streubesitzdividenden sind u.a. (§ 32 Abs. 5 KStG):

- Sitz und Ort der Geschäftsleitung der empfangenden Kapitalgesellschaft in einem EU-/EWR-Staat,
- unbeschränkte Steuerpflicht, keine Steuerbefreiung im Ansässigkeitsstaat,
- unmittelbare Beteiligung von weniger als 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft,
- keine Erstattung nach anderen Vorschriften (DBA, § 44a Abs. 9 EStG),
- die Dividende würde nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei bleiben,
- die Kapitalgesellschaft ist tatsächliche Empfängerin der Dividende (keine Zurechnung zu einer nicht erstattungsberechtigten Person aufgrund ausländischer Vorschriften),
- kein Ausschluss der vollständigen oder teilweisen Erstattung bei einer entsprechenden Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG und
- keine Anrechnung, Abzug als Betriebsausgabe oder Anrechnungsvortragsmöglichkeit der Kapitalertragsteuer im Ansässigkeitsstaat.

Die Zwischenschaltung von Personengesellschaften ist schädlich. Nach der Gesetzesbegründung soll die Erstattung auf den Umfang des DBA-Quellensteuersatzes selbst dann begrenzt sein, wenn nach § 50d Abs. 3 EStG kein Anspruch auf teilweise Quellensteuerentlastung besteht.

Der Gesetzgeber hat dankenswerter Weise die Kritik an der Zuständigkeit der örtlichen Finanzämter erhört und die *Zuständigkeit dem Bundeszentralamt für Steuern* zugewiesen. Ein Hauptkritikpunkt ist aber der *fehlende Drittstaaten-Bezug* (vgl. bereits *Patzner/Nagler*, GmbHR 2011, 1190ff.; *Geurts/Faller*, DStR 2012, 2357 [2359]). Ob dies zulässig ist, dürfte noch zu klären sein. Die Beratungspraxis wird (weiterhin) gut beraten sein, auch in Drittstaaten-Fällen Erstattungen zu beantragen und ggf. den Rechtsweg zu beschreiten. Dass das *EuGHDivUmsG nur eine punktuelle Änderung, aber nicht der große Wurf* ist, sieht man auch daran, dass die Diskriminierung von ausländischen Investmentfonds und gemeinnützigen und öffentlichen Einrichtungen, sollten sie mit in Deutschland steuerbefreiten Einheiten vergleichbar sein, nicht behoben wird (*Patzner*, Handelsblatt-Steuerboard v. 7.3.2013). Für die Beratungspraxis ist aber die ganz wesentliche Frage, ob die *nachträgliche Begrenzung des Erstattungsanspruchs durch die Hintertür mit der Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG* zulässig ist. Die Reaktion des Gesetzgebers weckt Erinnerungen an die Einfügung des § 175 Abs. 2 S. 2 AO als Reaktion auf das Urteil des EuGH v. 8.9.2004 – Rs. C-319/02 – Manninen, GmbHR 2004, 1346, dürfte aber weniger erfolgreich sein. Gegen ablehnende Bescheide sollten Rechtsmittel eingelegt werden.

Fazit

Das *EuGHDivUmsG* ist weder reine Flickschusterei noch der große Wurf. Es bleiben zahlreiche Fragen offen, die von Rechtsprechung oder Gesetzgebung noch zu klären sein werden. Gleichwohl lässt sich konstatieren, dass es noch schlimmer hätte kommen können.