

Dr. Ansas Wittkowski, Steuerberater, München\*

## DBA-Schachtelprivileg bei hybriden Gesellschaftsformen

Die Frage der Besteuerung von Dividenden im grenzüberschreitenden Kontext hat in jüngster Zeit zu einigen wesentlichen gesetzlichen Änderungen bzw. Urteilen geführt. Hinsichtlich des sog. Inbound-Falls, d.h. der Ausschüttungen einer inländischen Kapitalgesellschaft an ausländische Gesellschafter, sei insbesondere auf die Änderung des § 50d Abs. 3 EStG (dazu s. BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 – S 2411/07/10016 – DOK 2011/1032913, GmbHR 2012, 415 sowie den Beitrag von Wiese, GmbHR 2012, 376ff. – beides in dieser Ausgabe) und das Ur. des EuGH v. 20.10.2011 – Rs.C-284/09, GmbHR 2011, 1211 zu Streubesitzdividenden verwiesen. Aber auch der sog. Outbound-Fall, d.h. ein im Inland unbeschränkt steuerpflichtiger empfängt Dividenden einer im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft, ist aktuell Gegenstand steuerlicher Diskussionen. Dabei geht es insbesondere um die Frage der Anwendung des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs bei Ausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften.

Zwar hat das in Doppelbesteuerungsabkommen festgeschriebene Schachtelprivileg zwischen Kapitalgesellschaften nach dem Systemwechsel vom Anrechnungs- zum Freistellungsverfahren an Bedeutung verloren, da ausländische Dividenden bei einer empfangenden inländischen Kapitalgesellschaft bereits aufgrund von § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens außer Ansatz bleiben. Ungeklärt ist bzw. war indes die Anwendung des Schachtelprivilegs bei einer empfangenden inländischen sog. hybriden Gesellschaft.

Bei diesen hybriden Gesellschaftsformen war ungeklärt, wie das abkommensrechtliche Schachtelprivileg greift, wenn es sich bei der empfangenden inländischen Gesellschaft zwar um eine Kapitalgesellschaft handelt, sich an dieser aber natürliche Personen mitunternehmerisch oder mitunternehmerähnlich beteiligen. Zu denken wäre z.B. an den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA oder den stillen Gesellschafter einer GmbH & atypisch Still.

### Stein des Anstoßes: BFH-Urteil zum DBA-Schachtelprivileg

Der BFH hat sich in seinem Ur. v. 19.5.2010 – I R 62/09, GmbHR 2010, 1004 mit der Frage der Anwendung des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs bei einer inländischen KGaA auseinandergesetzt. In dem von den Richtern zu entscheidenden Fall ging es um eine in Deutschland ansässige KGaA, die Dividenden von zwei in Frankreich ansässigen Kapitalgesellschaften empfing. Als persönlich haften-

der Gesellschafter der KGaA fungierte eine Personengesellschaft, an der wiederum (ausländische) natürliche Personen beteiligt waren. Die Richter hatten zu entscheiden, ob sich das Schachtelprivileg mittelbar auch auf die natürlichen Personen erstreckt, die, wären sie unmittelbar an der ausländischen Gesellschaft beteiligt, nicht in den Genuss der Befreiung gekommen wären.

Unstreitig war, dass es sich bei der betreffenden KGaA um eine in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft handelte, die im erforderlichen Mindestumfang Beteiligungen an den französischen Tochterkapitalgesellschaften hielt. Ebenfalls unstreitig war die Tatsache, dass die Dividenden von den ausländischen Gesellschaften direkt an die KGaA gezahlt wurden.

Der BFH prüfte in seinem Urteil die Inanspruchnahme des Schachtelprivilegs an den Voraussetzungen des Art. 20 Abs. 1. Buchst. a) S. 1 u. Buchst. b) S. 1 DBA-Frankreich (n.F.). Danach seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt gewesen, da das Schachtelprivileg im DBA-Frankreich explizit auf den Empfänger der Zahlungen und nicht auf den Empfänger der Einkünfte abstellt. Da in dem zu entscheidenden Fall die KGaA und nicht der persönlich haftende Gesellschafter bzw. – aufgrund des Transparenzprinzips von Personengesellschaften – deren Mitunternehmer, Empfängerin sämtlicher Dividenden war, konnte der BFH nicht umhin, auf Ebene der KGaA die Freistellung zuzulassen.

Damit vermied der I. Senat eine Diskussion der sicherlich nicht minder kontroversen Aspekte der Besteuerung einer KGaA. Das wären z.B., wie die KGaA bzw. der persönlich haftende Gesellschafter als „Personen“ abkommensrechtlich zu behandeln und zudem die Einkünfte insbesondere dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnen sind. Das Schachtelprivileg im DBA-Frankreich setze sich über all diese Themen hinweg und begünstige die KGaA als solche, und zwar unabhängig davon, wem die Einkünfte am Ende tatsächlich zuzurechnen sind.

### Reaktion des Gesetzgebers

Dem Gesetzgeber war und ist es wichtig, auf die Rechtsprechung des BFH kurzfristig zu reagieren. Das obenstehend aufgeführte Urteil hätte zur Folge, dass in bestimmten Fällen natürliche Personen unter das Schachtelprivileg fallen, auch wenn sie selbst nicht dem begünstigten Kreis der Dividendenempfänger angehören. Genau dies kann aber bei hybriden Gesellschaftsformen eintreten, wenn der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA oder der atypisch stille Gesellschafter einer GmbH & atypisch Still eine natürliche Person ist.

\* Deloitte & Touche GmbH.

Insbesondere im Hinblick auf die GmbH & atypisch Still sieht die Finanzverwaltung größere Gestaltungsräume. So verwundert es nicht weiter, wenn die Finanzverwaltung vor dem Hintergrund des BFH-Urteils Steuerausfälle im unteren dreistelligen Mio. Euro-Bereich veranschlagt.

Nun beabsichtigten die Fraktionen von CDU/CSU und FDP das „Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes“ um steuerliche Komponenten zu erweitern und in „Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften“ umzubenennen (BT-Drucks. 17/8867).

Inhaltlich enthält das am 8.3.2012 vom Deutschen Bundestag beschlossene Gesetz einen neuen § 50d Abs. 11 EStG, der rückwirkend zum 1.1.2012 anzuwenden ist. Konkret soll § 50d Abs. 11 EStG Fälle aufgreifen, wie sie sich beispielhaft beim DBA-Frankreich ergeben. Betroffen sind demnach solche Konstellationen, bei denen das Schachtelprivileg ausschließlich an den Zahlungsempfänger knüpft und eine etwaige Teiltransparenz, etwa der KGaA, unbeachtet lässt.

Dividenden sollen nach dem Wortlaut des § 50d Abs. 11 S. 1 EStG bei der empfangenden hybriden Gesellschaft nur insoweit unter das abkommensrechtliche Schachtelprivileg fallen, als die Dividenden nach deutschem Steuerrecht nicht einer anderen Person zuzurechnen sind. Soweit die Dividenden nach deutschem Steuerrecht (aufgrund einer teiltransparenten Besteuerung) einer anderen Person zuzurechnen sind, werden sie bei dieser anderen Person, etwa dem persönlich haftenden Gesellschafter, nach S. 2 nur freigestellt, wenn die Dividenden bei der anderen Person als Zahlungsempfänger nach Maßgabe des Abkommens ebenfalls freigestellt werden würden.

Der neue § 50d Abs. 11 EStG prüft somit eigenständig, ob bei hybriden Gesellschaften auch der Mitunternehmer, bzw. der wie ein solcher zu behandelnde, zu dem Kreis der Begünstigten zählt. Gleichwohl sei darauf verwiesen, dass § 50d Abs. 11 EStG nur in den Fällen Anwendung findet, in denen das DBA auf den Zahlungsempfänger und nicht auf den Empfänger der Einkünfte abstellt. Eine Sichtweise im Sinne der sog. „Wurzeltheorie“ wird somit auf die Abkommensebene übertragen, auch wenn sich aus dem nationalen Steuerrecht die „Wurzeltheorie“ nicht zwangsläufig herauslesen lässt.

### Ist der eingeschlagene Weg zielführend?

Während des Gesetzgebungsprozesses war die Einführung eines § 50d Abs. 11 EStG nicht unumstritten. Dabei wurde weniger die Frage diskutiert, ob es zu einer Einschränkung des Schachtelprivilegs bei hybriden Gesellschaften kommen soll als vielmehr welcher Weg sinnvollerweise einzuschlagen ist. Dies war zumindest die zusammengefasste Erkenntnis aus der öffentlichen Anhörung im Bundestags-Finanzausschuss v. 8.2.2012. Für die Parlamentarier zeigten sich grundsätzlich zwei Möglichkeiten:

- Entweder wird § 50d Abs. 11 EStG als eine nationalrechtliche Norm eingeführt, was einmal mehr zu einem Treaty Override führen dürfte. Gegen eine solche gesetzliche (und für eine abkommensrechtliche Lösung) spricht, dass wohl nur etwa sieben von Deutschland geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen auf den Zahlungsempfänger und nicht auf den Nutzungsempfänger abstellen. Dies geht zumindest auf eine Stellungnahme des Deutschen Industrie- und Handelskammertags im Rahmen des öffentlichen Fachgesprächs im Bundestags-Finanzausschuss zurück.
- Alternativ könnten die betreffenden (etwa sieben) Abkommen in Bezug auf das Schachtelprivileg geändert und auf den Nutzungsempfänger als Begünstigten umgestellt werden. Ein solches Vorhaben wäre aber zeitintensiv und ließe sich nur mittelfristig realisieren. Da eine GmbH & atypisch Still als Gestaltungsoption schnell gegründet werden kann, wäre das von der Finanzverwaltung erkannte „Schlupfloch“ länger als gewünscht geöffnet, was zu Steuerausfällen führen kann.

Der Deutsche Bundestag hat sich mit Beschluss v. 8.3.2012 interfraktionell für die erste Alternative, also die Einführung des § 50d Abs. 11 EStG entschieden. Zudem haben die Abgeordneten dem Bundesfinanzministerium aufgetragen, das DBA-Schachtelprivileg bei künftigen Verhandlungen, sofern erforderlich, auf den Empfänger der Einkünfte umzustellen.

### Wie geht es weiter?

Die Besteuerung einer KGaA ist nicht nur aus abkommensrechtlicher Sicht, sondern auch aus dem Blickwinkel des deutschen nationalen Steuerrechts mit großen Unklarheiten behaftet. In der Vergangenheit blieb eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe, die sich der Besteuerung einer KGaA annehmen sollte, ohne Ergebnis. Zwar hat sich der BFH in seiner vielbeachteten *Herstatt*-Entscheidung aus dem Jahr 1989 zu der Anwendung der sog. „Wurzeltheorie“ geäußert, gleichwohl ist diese nach wie vor nicht unumstritten. Insbesondere ist fraglich, ob die „Wurzeltheorie“ mit den nationalen Vorschriften der § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG vereinbar ist.

Festzuhalten bleibt, dass sich der BFH in seiner rein abkommensrechtlichen Argumentation auf keine Diskussionen hinsichtlich der nationalen Besteuerung einließ. Die Unsicherheiten bei der Besteuerung einer KGaA und ihrer persönlich haftenden Gesellschafter bestehen damit weiter fort. So ist auch die „Wurzeltheorie“ nicht gesetzlich verankert, sondern basiert lediglich auf der Rechtsprechung des BFH.

Im Rahmen der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses wurde das Bundesfinanzministerium schließlich aufgefordert, die Gespräche auf Bund-Länder-Ebene fortzuführen und dem Deutschen Bundestag einen Vorschlag zu unterbreiten, welches Besteuerungskonzept der KGaA künftig gesetzgeberisch verankert werden solle. In Zukunft werden somit die Diskussionen zur Besteuerung der KGaA genauso wenig enden wie die zur Zulässigkeit eines Treaty Override.