

Fall 38

Beteiligungen an ausländischen Körperschaften (I)

KStG § 8b Abs. 1, Abs. 2; DBA-Frankreich Art. 9; DBA-USA Art. 13

Sachverhalt

Die Beluga GmbH mit Sitz in Gummersbach ist zu 8 % beteiligt an der Kaviar S.A. mit Sitz in Paris und mit 30 % an der Lobster Inc. mit Sitz in den USA. In 2018 schüttet die Kaviar S.A. eine Dividende i. H. v. 100.000 € an die Beluga GmbH aus. Die Kaviar S.A. hat bei Ausschüttung 15.000 € einbehalten und an den französischen Fiskus abgeführt. Die vereinnahmten 85.000 € sind im Jahresüberschuss der Beluga GmbH i. H. v. 187.675 € erfasst.

Die Beteiligung an der Lobster Inc., deren Geschäftszweck der Vertrieb von Hummer ist und die kein Grundvermögen in den USA besitzt, wird im Jahr 2018 aufgrund eines außerordentlich guten Angebots an einen Konkurrenten für 60.000 € verkauft. Der Buchwert der Beteiligung betrug im Zeitpunkt der Veräußerung 30.000 €, nachdem die Beluga GmbH im Jahr 1999 eine Teilwertabschreibung von 20.000 € aufgrund einer andauernden Wertminderung vorgenommen hatte. Eine zwischenzeitliche Steigerung des Teilwerts hat nicht stattgefunden. Im Aufwand der Beluga GmbH ist zudem eine Körperschaftsteuer von 17.325 € enthalten.

Frage

Wie hoch ist die Körperschaftsteuer der Beluga GmbH in 2018?

Antwort

Die Körperschaftsteuer des Jahres 2018 beträgt 17.325 €.

Begründung

Die Beluga GmbH ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 KStG, da sie ihren Sitz im Inland hat. Der Besteuerung unterliegt somit das Welteinkommen.

Die Dividende der Kaviar S.A. ist im Jahr 2018 bei der deutschen Körperschaftsteuer nach § 8 b Abs. 1 KStG außer Ansatz zu lassen. Diese Körperschaftsteuerbefreiung ist im deutschen Körperschaftsteuersystem unabhängig von der Höhe der Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft, von einem entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen sowie von der Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft. Sollte die ausländische Kapitalgesellschaft passive Einkünfte i. S. v. §§ 7–14 AStG erzielen, so sind diese im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung zu erfassen. Eine ausgeschüttete Dividende ist hingegen bei der empfangenden deutschen Kapitalgesellschaft immer von der Besteuerung auszunehmen.

Die Bestimmung des Art. 9 DBA-Frankreich zur Zuordnung des Besteuerungsrechts hat insoweit nur noch Bedeutung für das Quellenbesteuerungsrecht Frankreichs. Nach Art. 9 Abs. 2 DBA-Frankreich beträgt dieses Quellenbesteuerungsrecht 15 % der Dividende. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer stellt zwar handelsrechtlich Aufwand dar, sie ist jedoch bei der Einkommensermittlung nach § 10 Nr. 2 KStG als Personensteuer dem Einkommen hinzuzurechnen.

Da die vereinnahmte Dividende bei der Beluga GmbH steuerfrei ist, würde sich für unmittelbar mit diesen Einnahmen zusammenhängende Betriebsausgaben ein Abzugsverbot nach § 3c Abs. 1 EStG stellen. Für die Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften pauschaliert § 8b Abs. 5 KStG diese Aufwendungen mit 5 % der Bruttodividende. Die tatsächlich anfallenden Kosten im Zusammenhang mit der Dividende bleiben somit in voller Höhe abzugsfähig.

Die Veräußerung der Beteiligung an der Lobster Inc. ist grundsätzlich nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei, da eine Ausschüttung der Lobster Inc. beim Empfänger zu Einnahmen aus § 20 Abs. 1 EStG gehören würde. Auch diese Steuerbefreiung ist unabhängig von der Höhe der Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft, der Existenz eines Doppelbesteuerungsabkommens und der Tätigkeit der ausländischen Kapitalgesellschaft. Das Besteuerungsrecht für die Beteiligungsveräußerung steht nach Art. 13 Abs. 5 DBA-USA Deutschland zu, da es sich bei der Lobster Inc. nicht um eine Kapitalgesellschaft handelt, deren Vermögen ganz oder überwiegend aus Grundbesitz besteht (Art. 13 Abs. 2b DBA-USA).

Der steuerfreie Veräußerungsgewinn berechnet sich grundsätzlich als Veräußerungspreis, vermindert um den Buchwert. Der Veräußerungsgewinn beträgt somit:

Buchwert	30.000 €
Veräußerungspreis	<u>60.000 €</u>
Veräußerungsgewinn	30.000 €

Dieser Veräußerungsgewinn ist jedoch nach § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG nur insoweit steuerfrei, als in der Vergangenheit der Ansatz nicht steuerwirksam auf einen niedrigeren Teilwert abgeschrieben worden ist und diese Teilwertabschreibung noch nicht durch den Ansatz eines höheren Werts ausgeglichen worden ist.

Die Beluga GmbH hat die Beteiligung an der Lobster Inc. in 1999 um 20.000 € abgeschrieben. Nach dem in 1999 geltenden Körperschaftsteuerrecht war eine solche Teilwertabschreibung erfolgswirksam (KStG i. d. F. des StBereinG 1999). Aus diesem Grund ist der Veräußerungsgewinn i. H. v. 20.000 € steuerpflichtig (§ 8b Abs. 2 Satz 4 KStG). Eine Teilwertzuschreibung nach § 6 Abs. 1 Satz 4 EStG war nach dem Sachverhalt nicht durchzuführen. Der Veräußerungsgewinn ist aufgrund der außerordentlich

günstigen Verkaufssituation entstanden. Auf den steuerfreien Veräußerungsgewinn i. H. v. 10.000 € entsteht nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG eine nichtabzugsfähige Betriebsausgabe i. H. v. 5 % = 500 €.

Bei der Einkommensermittlung ist zudem noch die als Aufwand behandelte Körperschaftsteuer i. H. v. 17.325 € als nichtabzugsfähiger Aufwand nach § 10 Nr. 2 KStG hinzuzurechnen.

Die Körperschaftsteuer 2018 ermittelt sich demnach folgendermaßen:

Jahresüberschuss	187.675 €
zzgl. nicht erfasster Teil der Dividende	15.000 €
∕ ausländische Kapitalertragsteuer	∕ <u>15.000 €</u>
korrigierter Jahresüberschuss	187.675 €
∕ Dividende Kaviar S.A.	∕ 100.000 €
zzgl. nicht abziehbare BA (§ 8b Abs. 5 KStG)	
5 % × 100.000 €	5.000 €
∕ steuerfreier Veräußerungsgewinn	∕ 30.000 €
zzgl. Korrektur § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG	20.000 €
zzgl. nicht abziehbare BA (§ 8b Abs. 3 KStG)	
5 % von 10.000 €	500 €
zzgl. KSt-Aufwand (§ 10 Nr. 2 KStG)	17.325 €
zzgl. französische Kapitalertragsteuer	<u>15.000 €</u>
zu versteuerndes Einkommen	115.500 €
Körperschaftsteuer (§ 23 Abs. 1 KStG = 15 %)	17.325 €

Fall 39

Beteiligungen an ausländischen Körperschaften (II)

KStG § 8b Abs. 2, Abs. 4; UmwStG § 20 Abs. 2 und 4; DBA-Frankreich Art. 7

Sachverhalt

Die Krantz GmbH ist zu 100 % beteiligt an der Krantz S.A. mit Sitz in Nantes/Frankreich. Die Beteiligung hat die Krantz GmbH für 100.000 € Anschaffungskosten in 2011 erworben. In 2017 bringt sie diese Beteiligung in die Chantal S.A. ein. Als Gegenleistung für die eingebrachten Anteile erhält die Krantz GmbH Anteile der Chantal S.A. Der Teilwert zum Zeitpunkt der Einbringung beträgt 180.000 €. Die Chantal S.A. setzt die erhaltenen Anteile an der Krantz S.A. mit dem Buchwert i. H. v. 100.000 € in ihrer Bilanz an.

In 2018 verkauft die Krantz GmbH die Anteile an der Chantal S.A. für 200.000 €. Der Jahresüberschuss 2018 der Krantz GmbH beträgt 160.000 €. Die als Aufwand verbuchte Körperschaftsteuer beträgt 20.000 €.

Frage

1. Wie ist die Einbringung im Jahr 2017 für die Krantz GmbH ertragsteuerlich zu behandeln?
2. Wie hoch ist die Körperschaftsteuer der Krantz GmbH in 2018?

Antwort

1. Die Einbringung der Anteile an der Krantz S.A. in die Chantal S.A. in 2017 kann zu Buchwerten erfolgen. Sie ist somit ertragsteuerneutral.
2. Die Körperschaftsteuer 2018 der Krantz GmbH beträgt 12.750 €.

Begründung

1. Die Einbringung der Anteile der Krantz S.A. in die Chantal S.A. im Jahr 2017 gegen die Gewährung neuer Anteile an der Chantal S.A. steht grundsätzlich einer Veräußerung gleich und führt daher zu einem erfolgswirksamen Vorgang. Dieser Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich steuerfrei (§ 8b Abs. 2 KStG). Er führt allerdings zu 5 % nicht abziehbaren Betriebsausgaben (§ 8 b Abs. 3 KStG). Er kann jedoch auch nach § 20 Abs. 2 Satz 3 i. V. m. § 21 Abs. 1 UmwStG vermieden werden. Nach dieser Vorschrift ist für den Anteilstausch eine Buchwertverknüpfung möglich. Dies setzt jedoch voraus, dass Deutschland das Besteuerungsrecht für die Veräußerungsgewinne aus den erhaltenen Anteilen grundsätzlich behält. Dies ist nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Frankreich der Fall.

Bringt nun die Krantz GmbH die Anteile an der Krantz S.A. gegen die Anteile der Chantal S.A. gegen die Gewährung neuer Anteil an der Chantal S.A. ein, so hat die Chantal S.A. nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG das Recht, die erhaltenen Anteile mit dem Buchwert anzusetzen. Buchwert ist nach § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG der Wert, mit dem die einbringende Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen hat. Es ergäbe sich somit ein Ansatz von 100.000 € bei der Chantal S.A. Dies ist nach Sachverhalt auch erfolgt.

Für die Bewertung der Anteile der Chantal S.A., die die Krantz GmbH aufgrund der Einbringung erhält, ergibt sich somit nach § 20 Abs. 4 UmwStG, dass als Veräußerungspreis der eingebrachten Anteile der Wert anzusetzen ist, mit dem die Chantal S.A. die Anteile in ihrem Betriebsvermögen angesetzt hat. Es ergibt sich somit kein Veräußerungsgewinn, da der Buchwert gleich dem Veräußerungsgewinn ist.

Die Ausnahmeregelung des § 20 Abs. 3 UmwStG, nach der eine solche Buchwertverknüpfung nicht zur Anwendung kommt, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik hinsichtlich des Veräußerungsgewinns der

erhaltenen Anteile ausgeschlossen ist, greift hier nicht. Nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Frankreich steht der Bundesrepublik das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile an der Chantal S.A. zu.

2. Der Verkauf der Beteiligung an der Chantal S.A. im Jahr 2018 ist grundsätzlich nach § 8b Abs. 2 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu lassen und damit steuerfrei. Der sich handelsrechtlich ergebende Gewinn beträgt 100.000 €, da dem Veräußerungspreis von 200.000 € die Anschaffungskosten i. H. v. 100.000 € entgegengesetzt sind.

Es entstehen jedoch nach § 8b Abs. 3 KStG nicht abziehbare Betriebsausgaben i. H. v. 5 % des steuerfreien Veräußerungsgewinns. Im Ergebnis wird durch die Einbringung die steuerliche Konsequenz der Veräußerung der Anteile an der Krantz S.A., die im Jahr 2017 eingetreten wäre, hinausgeschoben, bis die Anteile an der Chantal S.A. veräußert werden.

Jahresüberschuss	160.000 €
÷ Veräußerungsgewinn Chantal S.A.	÷ 100.000 €
zzgl. 5 % nicht abziehbare BA	5.000 €
zzgl. Körperschaftsteuer (§ 10 Nr. 2 KStG)	<u>20.000 €</u>
zu versteuerndes Einkommen	85.000 €
Körperschaftsteuer (§ 23 Abs. 1 KStG)	12.750 €

Fall 40

Beteiligungen an ausländischen Körperschaften (III)

KStG § 8b Abs. 5, Abs. 6; EStG § 3 Nr. 40, § 15 Abs. 1 Nr. 2; DBA-USA Art. 10; GewStG § 8

Sachverhalt

An der Mertens KG mit Sitz in Köln sind die Gesellschafter Hans Mertens und die Hilde Mertens GmbH zu je 50 % beteiligt. Der Sitz der GmbH sowie der Wohnsitz von Hans Mertens sind ebenfalls in Köln. Die Mertens KG hält in ihrem Gesamthandsvermögen 8 % der Anteile der Mertens US Inc., einer Gesellschaft mit Sitz in Delaware/USA. Die Mertens US Inc. übt eine aktive Tätigkeit i. S. d. § 8 AStG aus. Die Mertens US Inc. schüttet in 2018 einen Bruttobetrag von 100.000 € an die Mertens KG aus. Diese Dividende ist im Gesamtgewinn der Mertens KG von 400.000 € enthalten.

Frage

1. Wie hoch ist im Jahr 2018 der festzustellende Gewinn der KG?

2. Wie ist die Dividende bei der Besteuerung der Hilde Mertens GmbH zu erfassen?
3. Wie ist die Dividende bei der Besteuerung von Hans Mertens zu erfassen?
4. Wie hoch ist der Gewerbeertrag der Mertens KG?
5. Wie wäre die Dividende zu behandeln, wenn die Beteiligung an der Mertens US Inc. nicht 8 %, sondern 30 % betragen würde?

Antwort

1. Der festzustellende Gewinn der Mertens KG im Jahr 2018 beträgt 322.500 €.
2. Der Dividendenteil der Mertens US Inc., der auf die Hilde Mertens GmbH entfällt, ist bei dieser steuerfrei.
3. Der Dividendenteil der Mertens US Inc., der auf Hans Mertens entfällt, ist bei diesem zu 40 % steuerfrei.
4. Der Gewerbeertrag der Mertens KG beträgt 400.000 €.
5. Der Gewerbeertrag beträgt 322.500 €.

Begründung

Vorbemerkung: Im Zuge der Reform des Unternehmenssteuerrechts und der Einführung des neuen Körperschaftsteuersystems in 2001 durch das StSenkG ist auch ein sog. mittelbares Schachtelprivileg in das deutsche Körperschaftsteuerrecht eingeführt worden. Nach § 8b Abs. 6 KStG sind die Absätze 1–5 des § 8b KStG auch für die dort genannten Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen anzuwenden, wenn sie der Kapitalgesellschaft im Rahmen des Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind.

In Bezug auf natürliche Personen, die an einer Personengesellschaft beteiligt sind, ergibt sich die Begünstigung der empfangenen ausländischen Dividenden unmittelbar aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V. m. § 3 Nr. 40 EStG.

Der Gewinn wird auf der Ebene der KG ohne Anwendung der §§ 3c, 3 Nr. 40 EStG sowie des § 8b KStG festgestellt. Die Folgerungen aus diesen gesetzlichen Vorschriften sind erst auf der Ebene der Gesellschafter zu ziehen (Brutto-Methode).

1.–3. Bei der Ermittlung des festzustellenden Gewinns der Mitunternehmerschaft ist die Dividende von den übrigen Einkünften der KG zu separieren. Es verbleiben somit 300.000 € sonstiger Gewinn, der nach Köpfen auf die Gesellschafter Hans Mertens und die Hilde Mertens GmbH zu verteilen ist. Auf jeden Gesellschafter entfallen somit 150.000 €.

Die Dividende ist für jeden Gesellschafter gesondert zu betrachten und nach den jeweils geltenden Regeln zu beurteilen.

Hans Mertens

Hans Mertens ist als natürliche Person Mitunternehmer der Mertens KG. Er erzielt Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Zu diesen Einkünften zählen auch die Einkünfte aus der Dividende der Mertens US Inc. i. H. v. 100.000 € (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 20 Abs. 8 EStG). Die Regelungen zur Abgeltungsteuer nach § 32d EStG kommen nicht zum Tragen (§ 32d Abs. 1 EStG), weil die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten wird. Das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte steht nach Art. 10 Abs. 1 DBA-USA der Bundesrepublik als Ansässigkeitsstaat der Dividendenempfänger zu. Dividendenempfänger i. S. d. Art. 10 sind hier Hans Mertens sowie die Hilde Mertens GmbH, da die Mertens KG nicht persönlich abkommensberechtigt ist (Art. 3 Abs. 1 DBA-USA). Die Dividenden entfallen zu einem Anteil von 50 % = 50.000 € auf Hans Mertens. Diese Einkünfte sind nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG zu 40 % steuerfrei. Die anteilige Steuerfreiheit greift auch insoweit, als die Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG über § 20 Abs. 8 EStG zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert werden (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG). Es verbleiben somit für Hans Mertens steuerpflichtige Einkünfte i. H. v. 30.000 €.

Die USA erheben auf die Dividende von 100.000 € nach Art. 10 Abs. 2 DBA-USA eine Quellensteuer i. H. v. 15 % = 15.000 €. Die Doppelbesteuerung ist hinsichtlich der Einkünfte aus Dividenden durch Steueranrechnung zu vermeiden (Art. 23 Abs. 2b aa DBA-USA). Diese anrechenbare Quellensteuer entfällt zu 7.500 € auf Hans Mertens und wird im Rahmen seiner Einkommensteuer nach den Regelungen des § 34c EStG angerechnet. Die Anrechnung erfolgt grundsätzlich in voller Höhe, soweit durch die Höchstbetragsberechnung des § 34c Abs. 1 EStG keine Begrenzung erfolgt.

Hilde Mertens GmbH

Die Hilde Mertens GmbH ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 KStG. Zu ihren Einkünften gehören der Gewinnanteil aus den Einkünften der Mertens KG i. H. v. 150.000 €, der auf die Einkünfte der KG ohne die Dividenden der Mertens US Inc. entfällt, und grundsätzlich die Dividenden der Mertens US Inc. i. H. v. 50.000 €. Nach § 8b Abs. 6 KStG sind jedoch die Absätze 1–5 des § 8b KStG auch anzuwenden, soweit eine Körperschaft Bezüge i. S. d. § 8b Abs. 1 KStG (Dividenden) im Rahmen des Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft erhält.

Diese Regelung führt dazu, dass die Dividende der Mertens US Inc. in Höhe des Anteils, der auf die Hilde Mertens GmbH entfällt, als steuerfrei nach § 8b Abs. 1 KStG zu behandeln ist. Bei der Einkommensermittlung der Hilde Mertens GmbH sind jedoch $5\% \times \text{anteilige Dividende} = 2.500 \text{ €}$ als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Die Quellensteuer, die auf den Dividendenanteil der Hilde Mertens GmbH entfällt, ist bei der Gewinnermittlung der Hilde Mertens GmbH nicht abzugsfähig, da die Dividende – wie oben ausgeführt – steuerfrei ist und insoweit eine Anrechnung schon nach nationalen Vorschriften nicht möglich ist (§ 26 Abs. 1 KStG).

Der **festzustellende Gewinn** der Mertens KG ermittelt sich wie folgt:

	Mitunternehmer- schaft	Hans Mertens	Hilde Mertens GmbH
festzustellende Einkünfte gesamt	400.000 €	200.000 €	200.000 €
Nachrichtlich zur Besteuerung bei den Beteiligten:			
Dividenden Mertens US Inc. Anteil Mertens; 40 % steuerfrei, Stpfl. § 3 Nr. 40 EStG	30.000 €	30.000 €	
Anteil GmbH; steuerfrei, § 8b Abs. 1 KStG	50.000 €		50.000 €
nichtabzugsfähige Betriebsausgaben, § 8b Abs. 5 KStG	2.500 €		2.500 €

4. Der Gewerbesteuer ist nach § 7 GewStG der Gewinn der Mitunternehmerschaft zu unterwerfen. Hinsichtlich der Mertens KG sind jedoch nach § 7 Abs. 1 Satz 4 GewStG § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 KStG sowie der § 8b KStG bei Ermittlung des Gewerbeertrags anzuwenden. Der Gewerbeertrag ist somit mit 322.500 € anzusetzen.

Diesem Gewerbeertrag sind nach § 8 Nr. 5 GewStG die nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibenden Bezüge wieder hinzuzurechnen, soweit sie nicht die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG erfüllen. Diese Kürzungsvorschrift ist im vorliegenden Fall nicht erfüllt, da die Beteiligung an der Mertens US Inc. nur 8 % beträgt. Voraussetzung der Kürzung der Dividendeneinkünfte bei der Mertens KG wäre jedoch eine Mindestbeteiligung von 15 %. Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG ist jedoch auf die Dividendeneinkünfte nach Abzug der mit ihr in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben, die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags berücksichtigt wurden, beschränkt. Dies gilt auch für die fingierten nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG (§ 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG). Dem Gewerbeertrag sind somit 77.500 € wieder hinzuzurechnen. Der der Gewerbesteuer unterliegende Gewerbeertrag der Mertens KG beträgt 400.000 €. Eine Kürzung des Gewerbeertrags ergibt sich auch nicht aus § 9 Nr. 8 GewStG, nach der Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft zu kürzen sind, die nach einem DBA von der Gewerbesteuer zu befreien sind. Eine solche

Befreiung nach dem sog. internationalen Schachtelprivileg ist jedoch für die Mertens KG und deren Mitunternehmer nicht möglich, da die Mertens KG nicht begünstigte Person im Sinne der DBA-USA und die Hilde Mertens GmbH nicht unmittelbar beteiligt ist (Art. 23 Abs. 2a DBA-USA).

5. Die Steuerbefreiung aufgrund § 8b Abs. 1 KStG und § 3 Nr. 40 EStG sind unabhängig von einer Beteiligungshöhe, sodass sich aufgrund der höheren Beteiligung hier keine Änderungen ergeben können.

Eine Auswirkung könnte sich bei der Quellensteuerberechtigung der USA ergeben. Nach Art. 10 Abs. 2 DBA-USA beträgt der zulässige Quellensteuersatz in den USA lediglich 5 %, sofern der Dividendenempfänger eine Gesellschaft ist, die über mindestens 10 % der Anteile der amerikanischen Gesellschaft verfügt. Gesellschaft ist nach Art. 3 Abs. 1e DBA-USA jede juristische Person, somit auch die Hilde Mertens GmbH. Voraussetzung für diese Quellensteuerermäßigung ist jedoch auch, dass die Dividende unmittelbar von dieser Gesellschaft bezogen werden muss. Dies ist hier nicht der Fall, da die Hilde Mertens GmbH die Beteiligung an der Mertens US Inc. nur mittelbar über die Mertens KG hält. Es verbleibt also beim Quellensteuerabzug i. H. v. 15 %. Die DBA-rechtliche Behandlung folgt insoweit nicht der nationalen Regelung des § 8b Abs. 6 KStG.

Eine Auswirkung ergibt sich hingegen bei der Gewerbesteuer, da die Dividenden der Mertens US Inc. nach § 9 Nr. 7 GewStG zu kürzen sind. Die Mertens KG ist zu mehr als 15 % an der Mertens US Inc. beteiligt, und diese übt eine aktive Tätigkeit i. S. d. § 8 AStG aus. Folglich sind die Dividenden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu kürzen (§ 9 Nr. 7 GewStG). Der steuerpflichtige Gewerbeertrag beträgt somit 322.500 €.

Fall 41

Beteiligungen an ausländischen Körperschaften (IV)

KStG § 8b Abs. 2, Abs. 3, Abs. 7; DBA-USA Art. 13

Sachverhalt

Die Limbach GmbH mit Sitz in Overath ist zu 50 % beteiligt an der Limbach US Inc. mit Sitz in Delaware/USA. Die Limbach GmbH hat die ausländische Beteiligung in 2009 zu einem Preis von 400.000 € erworben und mit den Anschaffungskosten bilanziert. In 2018 verkauft die Limbach GmbH ihre US-Tochter zu einem Preis von

- a) 450.000 €
- b) 350.000 €

an einen fremden Dritten. Die Limbach GmbH betreibt in Overath einen Stahlhandel und hatte die ausländische Tochtergesellschaft als Vertriebsgesellschaft zur Erschließung des US-Markts erworben.

Frage

1. Wie ist der Veräußerungsvorgang bei der Limbach GmbH in 2018 steuerlich zu behandeln?
2. Wie wäre der Veräußerungsvorgang steuerlich zu behandeln, wenn die Limbach GmbH statt des Stahlhandels eine Finanzanlageberatung ausüben würde und sie die ausländische Beteiligung im Jahr 2017 zur Erzielung eines kurzfristigen Eigenhandelserfolgs erworben und daher als Umlaufvermögen bilanziert hätte?

Antwort

1. Der sich im Fall a) ergebende Veräußerungsgewinn von 50.000 € ist nicht bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen. Nach § 8b Abs. 3 KStG entstehen 5 % = 2.500 € nicht abziehbare Betriebsausgaben. Der sich im Fall b) ergebende Veräußerungsverlust i. H. v. 50.000 € ist ebenfalls nicht bei der Einkommensermittlung der Limbach GmbH zu erfassen.
2. Es ergeben sich nach derzeitiger Rechtslage keine Unterschiede in der Lösung. Allerdings gilt dies nur für die Veräußerung von Beteiligungen, die – wie in diesem Fall – nach dem 31.12.2016 erworben wurden.

Begründung

1. Im Fall a) ergibt sich für die Limbach GmbH aus der Veräußerung ein Gewinn i. H. v. 50.000 €. Das Besteuerungsrecht für diesen Veräußerungsgewinn steht nach Art. 13 Abs. 5 DBA-USA Deutschland zu. Ein Ausnahmefall in Form einer Veräußerung einer sog. Grundstücksgesellschaft i. S. d. Art. 13 Abs. 2 DBA-USA liegt nach dem Sachverhalt nicht vor. Nach § 8b Abs. 2 KStG sind jedoch Veräußerungsgewinne bei der Einkommensermittlung außer Ansatz zu lassen, wenn Anteile an einer Körperschaft veräußert werden, deren Leistungen beim Empfänger zu Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen würden. Dies ist bei einer Inc. der Fall, sodass der Veräußerungsgewinn von 50.000 € bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben kann. Nach § 8b Abs. 3 KStG entstehen jedoch nicht abziehbare Betriebsausgaben i. H. v. 5 % des steuerfreien Gewinns = 2.500 € ($50.000 \text{ €} \times 5 \%$).

Im Fall b) ergibt sich ein Veräußerungsverlust von 50.000 €. Zum Besteuerungsrecht gilt naturgemäß das oben Gesagte. Nach § 8b Abs. 3 KStG sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einer nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Beteiligung stehen, ebenfalls bei der Einkommensermittlung außer Ansatz zu lassen. Als solch eine Gewinnminderung gilt auch der Veräußerungsverlust.

2. Laut Sachverhalt ist die Limbach GmbH auf dem Gebiet der Anlageberatung tätig und hat die Beteiligung zum Zwecke der kurzfristigen Erzielung eines Handelserfolgs erworben. Nach der ab 01.01.2017 gültigen Fassung des § 8b Abs. 7 KStG sind die Absätze 1 bis 6 des § 8b KStG nicht anzuwenden, wenn an einem Finanzunternehmen im Sinne des KWG mittelbar oder unmittelbar Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute zu mehr als 50 % beteiligt sind. Dies ist hier bei der Limbach GmbH nicht der Fall, sodass es zu keiner anderen Lösung kommt, als zu 1. ausgeführt wurde.

Dies trifft allerdings nur dann zu, wenn die Beteiligungen nach dem 31.12.2016 erworben wurden (vgl. Übergangsregelung des § 34 Abs. 5 Satz 2 KStG). Für bereits vor dem 01.01.2017 erworbene Beteiligungen gilt aufgrund der früheren Fassung des § 8b Abs. 7 KStG, dass entsprechende Veräußerungen durch „Finanzunternehmen“ steuerpflichtig sind. Das BMF hat im Schreiben vom 25.07.2002 (BStBl 2002 I S. 712) den Begriff des Finanzunternehmens im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen sehr weit ausgelegt. Mit der Tätigkeit „Finanzanlageberatung“ fällt die Limbach GmbH unter diese Merkmale. Die Vorschriften des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG sind in einem solchen Fall auch auf Veräußerungen nach dem 01.01.2017 nicht anzuwenden, wenn die Anteile bereits vor dem 31.12.2016 erworben wurden. Entsprechende Veräußerungsgewinne müssen in einem solchen Fall bei der Einkommensermittlung berücksichtigt werden. Das Gleiche gilt dann allerdings auch für Veräußerungsverluste

Fall 42

Organschaft und Schachtelprivileg

KStG §§ 14, 15 Nr. 2, §§ 16, 17; EStG § 20 Abs. 1; DBA-Dänemark Art. 10, 24

Sachverhalt

Georg Schmid ist Einzelunternehmer in Köln und Alleingesellschafter der ebenfalls in Köln ansässigen Profunda GmbH. Diese wiederum hält sämtliche Anteile an einer in Kopenhagen ansässigen Kapitalgesellschaft. Die dänische Gesellschaft schüttet 2018 eine Dividende an die Profunda GmbH aus. Zwischen Georg Schmid und der Profunda GmbH besteht ein steuerlich anerkanntes Organschaftsverhältnis mit Gewinnabführungsvertrag.

Frage

1. Wie ist die Gewinnausschüttung der dänischen Gesellschaft bei Georg Schmid in 2018 einkommensteuerlich zu erfassen?

2. Wie wäre die Behandlung, wenn statt Georg Schmid eine GmbH Organträger der Profunda GmbH wäre?
3. Wie wäre die Behandlung, wenn eine Personengesellschaft, bestehend aus einer natürlichen und einer juristischen Person, Organträger wäre?
4. Wie wäre die steuerliche Behandlung, wenn neben Georg Schmid noch Minderheitsgesellschafter Anteile an der Profunda GmbH hielten und an die Minderheitsgesellschafter Ausgleichszahlungen geleistet würden?

Antwort

1. Die Dividendenausschüttungen der dänischen Kapitalgesellschaft sind bei Georg Schmid zu 60 % der Einkommensteuer zu unterwerfen.
2. Die Dividendenausschüttungen der dänischen Kapitalgesellschaft sind bei der Organträger GmbH steuerfrei.
3. Entsprechend ihrer Beteiligung sind die Ausschüttungen der dänischen Kapitalgesellschaft bei der natürlichen Person und der juristischen Person steuerfrei.
4. Die Steuerfreiheit der Schachteldividenden bei der Profunda GmbH hat keinen Einfluss auf die Steuerpflicht der Ausgleichszahlungen.

Begründung

1. u. 2. Verpflichtet sich eine inländische GmbH (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag, ihren ganzen Gewinn an ein anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist nach § 14 i. V. m. § 17 KStG das Einkommen der Organgesellschaft dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen. Die weitere Voraussetzung der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG) liegt vor, da Georg Schmid Alleingesellschafter der Profunda GmbH ist. Dementsprechend wird über den Gewinnabführungsvertrag das Einkommen der Profunda GmbH ihrem Alleingesellschafter zugerechnet.

Im Einkommen der Profunda GmbH sind allerdings ausländische Dividendeneinkünfte der dänischen Kapitalgesellschaft enthalten. Nach Art. 10 Abs. 1 DBA-Dänemark steht Deutschland das Besteuerungsrecht zu. Nach Art. 10 Abs. 2 DBA-Dänemark steht für diese Einkünfte Dänemark ein Quellenbesteuerungsrecht zu. Die Doppelbesteuerung wird durch Art. 24 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 DBA-Dänemark vermieden. Danach bleiben die dänischen Dividenden in der Bundesrepublik Deutschland steuerfrei, da die Profunda GmbH mindestens 10 % der Anteile an der dänischen Kapitalgesellschaft hält (internationales Schachtelprivileg). Die Dividendenausschüttung ist somit auf der Ebene der GmbH steuerfrei. Das gleiche Ergebnis ergäbe sich nach § 8b Abs. 1 KStG.

Fraglich ist, ob durch die Zurechnung des Gewinns im Rahmen der Organgesellschaft diese Steuerfreiheit auch auf die Ebene des Alleingesellschafters durchschlägt.

Nach § 15 Nr. 2 KStG gilt im Bereich der Organgesellschaft das sog. Bruttoprinzip. Nach dieser Regelung sind die § 8b Abs. 1 bis 6 KStG auf der Ebene der Organgesellschaft grundsätzlich nicht anzuwenden. Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen jedoch Bezüge i. S. d. § 8b Abs. 1 KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG (Dividenden) enthalten, so werden die steuerlichen Konsequenzen auf der Ebene des Organträgers gezogen. Die Organgesellschaft führt ihre Ergebnisse steuerlich brutto an den Organträger ab (Bruttomethode).

Nach § 15 Satz 2 KStG ergibt sich die gleiche Rechtsfolge auch für Dividenden, die nach DBA von der deutschen Besteuerung freigestellt sind.

Die Dividende ist bei Georg Schmid zu 60 % steuerpflichtig (§ 15 Nr. 2 KStG i. V. m. § 3 Nr. 40 EStG).

Für den Fall, dass Organträger eine GmbH ist, ist in beiden Alternativen die Dividende steuerfrei, da sich das oben geschilderte Problem nur bei einer natürlichen Person als Organträger stellt. Es ist jedoch zusätzlich zu beachten, dass auf der Ebene der Organträger-GmbH die Regelung des § 8b Abs. 5 KStG anzuwenden ist. Nach dieser Regelung sind 5 % der empfangenen Dividenden als nicht abziehbare Betriebsausgaben bei der Einkommensermittlung wieder hinzuzurechnen.

3. Ist eine Personengesellschaft Organträger, so ist nach der anzuwendenden Bruttomethode auf der Ebene des jeweiligen Gesellschafters zu beurteilen, wie die Dividende zu besteuern ist (§ 15 Nr. 2 KStG). Es ergibt sich die folgende Situation:

Georg Schmid

Die Dividende ist hinsichtlich des auf Georg Schmid entfallenden Teils nach § 3 Nr. 40 EStG zu 40 % steuerfrei.

Juristische Person

Die Dividende ist hinsichtlich des auf die juristische Person als Beteiligten der Personengesellschaft entfallenden Teils steuerfrei nach § 8b Abs. 1 KStG. Auf der Ebene der juristischen Person ist jedoch § 8b Abs. 5 KStG anzuwenden, sodass 5 % der Dividende als nicht abziehbare Betriebsausgabe bei der Ermittlung des Einkommens wieder hinzuzurechnen sind.

Die DBA-rechtliche Behandlung, insbesondere hinsichtlich der Frage der Quellensteuerberechtigung, richtet sich stets nach den Verhältnissen bei der Organgesellschaft. Ist im DBA geregelt, dass bei Ausschüttungen an eine Kapitalgesellschaft unter bestimmten Beteiligungsvoraussetzungen lediglich eine geringere Quellensteuer zu erheben ist, so muss für die Beurteilung ausschließlich auf die Verhältnisse bei der Organgesellschaft und nicht auf die des dahinterstehenden Organträgers abgestellt werden.

4. Nach § 16 KStG muss die Organgesellschaft ihr Einkommen i. H. v. $\frac{20}{17}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen selbst versteuern. Sind nun von der

Profunda GmbH Ausgleichszahlungen an ihre Minderheitsgesellschafter geleistet worden, so stellen die Ausgleichszahlungen bei diesen steuerpflichtige Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar, die nach den üblichen Grundsätzen zu behandeln sind (§ 3 Nr. 40 EStG, § 8b Abs. 1 KStG). Daraus folgt, dass die empfangenen ausländischen Dividenden in voller Höhe an den Organträger abgeführt worden sind und je nach Rechtsform bei ihm zur Gänze steuerfrei oder zu 60% steuerpflichtig zu behandeln sind.

Fall 43

Organschaft und Betriebsstätte

KStG § 14; EStG § 32b; DBA-Italien Art. 7, 24

Sachverhalt

Die im Inland wohnhafte Stefanie Anders betreibt einen Modegroßhandel. Zum Betriebsvermögen ihres gewerblichen Betriebs gehören auch sämtliche Anteile an der Anders GmbH. Diese Anders GmbH wiederum betreibt in Italien eine Produktionsstätte für Textilien. Auf diese Betriebsstätte entfällt ein nach deutschen Gewinnermittlungsgrundsätzen ermittelter Gewinn von 80.000 €. Zwischen der Anders GmbH und Stefanie Anders ist ein steuerlich anzuerkennender Ergebnisabführungsvertrag geschlossen worden.

Frage

Wie ist der Gewinn der Betriebsstätte steuerlich zu behandeln?

Antwort

Die Einkünfte aus der Betriebsstätte sind bei der Anders GmbH steuerfrei. Bei Stefanie Anders sind sie als Teil der Ergebnisabführung ebenfalls steuerfrei, sie unterliegen jedoch dem Progressionsvorbehalt.

Begründung

Die Anders GmbH erzielt als unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft Einkünfte aus der italienischen Betriebsstätte. Nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Italien darf Italien als Betriebsstättenstaat diese Einkünfte besteuern. Nach Art. 24 Abs. 3 a DBA-Italien ist der Gewinn der italienischen Betriebsstätte von der deutschen Besteuerung freizustellen. Die Anders GmbH erzielt somit nach DBA steuerfreie Betriebsstätteneinkünfte.