

110

KSt

Steuerpflicht und -freiheit bei Beteiligungsbesitz

KStG § 8b Abs. 4

Infolge der Rechtsprechung des EuGH kommt es u. U. zur Steuerpflicht von Ausschüttungen, denn die Steuerfreiheit von Ausschüttungen an andere Kapitalgesellschaften ist nunmehr aufgehoben worden, wenn sie aus Beteiligungen von weniger als 10 % stammen. Besonders genau hingesehen werden muss, wenn Beteiligungen mittelbar über Personengesellschaften gehalten werden und sich die Beteiligungshöhe während des Jahres verändert.

Sachverhalt

Die M-AG (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) ist seit Jahren an der T-GmbH mit 6 % beteiligt. Am 25.03.2013 wird die Beteiligung an der T-GmbH auf 14 % erhöht. Im April 2013 wird von der T-GmbH eine Ausschüttung beschlossen und ausgezahlt. Auf die M-AG entfallen 15.000 Euro.

Zudem ist die M-AG auch noch an der S-GmbH beteiligt. Die Beteiligung betrug bisher 20 %. Im März 2013 wurde die Beteiligung zum Teil verkauft, dadurch sank die Beteiligungshöhe auf 5 %. Im Mai 2013 beschloss die S-GmbH eine Ausschüttung und zahlte sie aus. Auf die M-AG entfiel eine Ausschüttung von 18.000 Euro.

Schließlich besteht noch eine Beteiligung an der AM-OHG. Die Beteiligung der M-AG an der OHG beträgt 50 %. In den Gewinnanteilen aus der OHG sind Ausschüttungen enthalten, die die OHG aus ihren Beteiligungen an der U-GmbH und der V-GmbH erhalten hat. Die AM-OHG ist an der U-GmbH mit 30 % beteiligt. Aus dieser Beteiligung stammt eine im Mai 2013 erfolgte Ausschüttung von 30.000 Euro, die mit 15.000 Euro anteilig im Gewinnanteil der M-AG enthalten ist. An der V-GmbH ist die AM-OHG mit 12 % beteiligt. Aus dieser Beteiligung hat die AM-OHG im April 2013 eine Ausschüttung von 20.000 Euro erhalten, die mit 10.000 Euro anteilig im Gewinnanteil der M-AG enthalten ist.

Frage

Wie wirken sich die Beteiligungserträge auf das Einkommen der M-AG im Jahr 2013 aus?

Antwort

Die Ausschüttungen aus der S-GmbH, der T-GmbH und der U-GmbH bleiben steuerfrei, die Ausschüttung aus der V-GmbH ist als steuerpflichtig zu behandeln.

Begründung

Steuerpflicht von Ausschüttungen bei „Streubesitz“

Ausschüttungen von einer Kapitalgesellschaft an eine andere Kapitalgesellschaft bleiben nach § 8b Abs. 1 KStG grundsätzlich steuerfrei. Für ab März 2013 erfolgte Ausschüttungen ist jedoch der neue § 8b Abs. 4 KStG¹ zu beachten. Damit ist die Steuerfreiheit nach § 8b KStG erheblich eingeschränkt; denn soweit es sich um Beteiligungen von weniger als 10 % handelt, ist § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG nicht mehr anwendbar (§ 8b Abs. 4 Satz 1 KStG). Diese auf den ersten Blick klare Aussage des Gesetzes wird in der Handhabung schwierig, wenn sich die Beteiligungshöhe während des Jahres verändert hat oder die Beteiligung nur mittelbar über eine Personengesellschaft gehalten wird. Zu beachten ist, dass im Grundsatz die Steuerfreiheit entfällt, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs weniger als 10 % betragen hat. Allerdings gilt der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahrs erfolgt (§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG).

Erstmalige Anwendung

Der neue § 8b Abs. 4 KStG gilt erst für Ausschüttungen, die nach dem 28.02.2013 dem Gesellschafter zufließen (§ 34 Abs. 7a KStG). Das ist im vorliegenden Fall bei allen Ausschüttungen der Fall, sodass bei allen Ausschüttungen die neuen Regelungen zu beachten sind.

Aufstockung der Beteiligung

Hinsichtlich der Beteiligung an der **T-GmbH** betrug die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs nur 6 %. Damit würde die Steuerfreiheit der Ausschüttung grundsätzlich entfallen. Die Aufstockung der Beteiligung auf 14 % hat m. E. als zu Beginn des Jahres erfolgt zu gelten, sodass die bisherige Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG auch in diesem Fall für die Ausschüttung zu gelten hat. Allerdings können an dieser Auffassung Zweifel bestehen, denn der Gesetzeswortlaut erwähnt nur den Fall des Erwerbs einer Beteiligung von mindestens 10 %. Für eine Aufstockung, die zu einer Beteiligung von dann mindestens 10 % führt, dürfte vom Sinn und Zweck der Regelung m. E. aber nichts anderes gelten. Den Wortlaut des Gesetzestextes erwähnt die Aufstockung aber eben nicht.

¹ Eingefügt durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 Rs. C-284/09 vom 21.03.2012 (BGBl I S. 561, BStBl I S. 344).

Bei der Beteiligung an der **S-GmbH** ist die Sachlage eindeutig. Zu Beginn des Kalenderjahrs betrug die Beteiligung mindestens 10 %, sodass § 8b Abs. 4 KStG nicht anwendbar ist, d. h., die Befreiung nach § 8b Abs. 1 KStG ist zu gewähren. Der Gesetzgeber stellte gerade auf die Beteiligungshöhe zu Beginn des Kalenderjahrs ab, um nicht bei Veränderungen in der Höhe der Beteiligung während des Jahres prüfen zu müssen, in welcher Höhe die Beteiligung konkret am Tag des Zuflusses der Ausschüttung besteht. Die Vereinfachungsregelung führt hier zur Steuerfreiheit der Ausschüttung, obwohl am Tag des Zuflusses die Beteiligungshöhe bereits unter 10 % gesunken ist.

*Beteiligungshöhe
zu Beginn des
Kalenderjahrs*

Mittelbare Beteiligungen an Kapitalgesellschaften über Personengesellschaften werden nach der Neuregelung ausdrücklich wie unmittelbare Beteiligungen behandelt (§ 8b Abs. 4 Satz 5 KStG). Dies entspricht auch dem Grundgedanken des § 8b Abs. 6 KStG, nach dem auch die Steuerfreiheit des § 8b Abs. 1 KStG zum Zuge kommt, wenn eine mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft besteht. Für Zwecke der Prüfung, ob die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs weniger als 10 % betragen hat, ist die Beteiligung der Personengesellschaft an der Kapitalgesellschaft entsprechend des Anteils an der Personengesellschaft aufzuteilen (§ 8b Abs. 4 Satz 4 KStG). Da im vorliegenden Fall die Beteiligung der M-AG an der AM-OHG 50 % beträgt, werden die Beteiligungen der AM-OHG an den beiden GmbHs jeweils zur Hälfte als unmittelbare Beteiligungen der M-AG an den beiden GmbHs gewürdigt.

*Mittelbare
Beteiligung*

Hinsichtlich der Beteiligung an der **U-GmbH** wird demnach eine unmittelbare Beteiligung von 15 % angenommen, sodass § 8b Abs. 4 KStG nicht anwendbar ist. Die anteiligen 15.000 Euro Ausschüttung, die im Gewinnanteil der AM-OHG enthalten sind, bleiben nach § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 6 KStG steuerfrei.

Die Beteiligung der AM-OHG an der **V-GmbH** umfasst 12 %, sodass von einer unmittelbaren Beteiligung der M-AG von 6 % auszugehen ist. Damit entfällt die Steuerfreiheit für die Ausschüttung, die im Gewinnanteil an der AM-OHG enthalten ist, denn die Beteiligung beträgt zu Beginn des Kalenderjahrs weniger als 10 %, sodass § 8b Abs. 4 KStG anzuwenden ist.

Bei Beteiligungsbesitz muss also zukünftig jeweils genau betrachtet werden, wie es um die Steuerfreiheit der Ausschüttungen steht. Insbesondere bei Aktienbesitz muss davon ausgegangen werden, dass § 8b Abs. 4 KStG ein breites Anwendungsfeld findet.

Verfasser: Senatsrat Horst Haar, Bremen