

9.41.1 Gesetzliche Neuregelung des § 8b Abs. 4 KStG ab dem 28.02.2013 (Zeile 44b)

Mit dem Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 vom 21.03.2013 wurde der § 8b Abs. 4 KStG geändert. Die Änderung dient der Gleichbehandlung bei der sog. Streubesitzdividendenbesteuerung“. Nach § 8b Abs. 4 KStG sind Bezüge des § 8b Abs. 1 KStG, die nach dem 28.02.2013 zufließen abweichend von § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs unmittelbar weniger als 10 % betragen hat.

Für Zwecke dieses Absatzes gilt der Erwerb einer Beteiligung von mindestens zehn Prozent als zu Beginn des Kalenderjahrs erfolgt. Für die Frage, ob eine mindestens 10 %ige Beteiligung erworben wurde, ist dabei auf die Beteiligungshöhe zu Beginn des Kalenderjahres abzustellen. Nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG gilt für Zwecke der Streubesitzregelung der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahrs erfolgt.

Die Rückbeziehung eines Erwerbs im laufenden Kalenderjahr auf den Beginn des Kalenderjahrs nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG gilt ausschließlich für den Erwerb eines Anteilspaketes von mindestens 10 % durch einen einzelnen Erwerbsvorgang. Die Regelung hat keine Auswirkung auf die Behandlung von Anteilen, die zum Beginn des Kalenderjahrs bereits bestehen und ist auch nicht anzuwenden, wenn im laufenden Kalenderjahr durch verschiedene Erwerbsvorgänge jeweils Anteile von weniger als 10 % erworben werden, die Erwerbe insgesamt aber die Grenze von 10 % erreichen.

9.41.2 Finanzunternehmerische Haupttätigkeit

BFH Urteil vom 26.10.2011, I R 17/11, BFH/NV 2012, 613

Steuerpflichtige Beteiligungsveräußerung bei Finanzunternehmen

i.S.d. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG

Ob ein Finanzunternehmen i.S.d. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG Anteile mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben hat, ist eine „innere Tatsache“, die der tatrichterlichen Würdigung des FG unterliegt. Diese Würdigung kann in revisionsrechtlicher Hinsicht (§ 118 Abs. 2 FGO) bindend sein.

Finanzunternehmen i.S.v. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG 2002 i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 1 KWG a.F. sind u.a. solche Unternehmen, die weder Kreditinstitute noch Finanzdienstleistungsinstitute sind und deren Haupttätigkeit u.a. darin besteht, Beteiligungen zu erwerben und zu halten, mit Finanzinstrumenten (dazu § 1 Abs. 11 Satz 1 KWG a.F., z.B. Wertpapieren) für eigene Rechnung zu handeln oder andere bei der Anlage in Finanzinstrumenten zu beraten (Anlageberatung) oder Unternehmen über die Kapitalstruktur, die individuelle Strategie und die damit verbundenen Fragen zu beraten sowie bei Zusammenschlüssen und Übernahmen von Unternehmen zu beraten und ihnen Dienstleistungen anzubieten (s. insoweit § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, 5, 6, 7 KWG a.F.). Die Katalogtätigkeit des Erwerbs und des Haltens von Beteiligungen (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 KWG a.F.) kann z.B. bei Holding- und Beteiligungsgesellschaften erfüllt sein. § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 KWG a.F. erfordert dabei nicht, dass das Unternehmen seinen Beteiligungsbesitz fortwährend am Markt „umschlägt“ und dass es sich bei jenem Beteiligungsbesitz um seiner Art nach „typischerweise“ handelbaren Aktienbesitz handelt. Beteiligung in diesem Sinne ist jede beabsichtigte Überlassung von Vermögenswerten; auf die Dauerhaftigkeit kommt es nicht an (Senatsurteil vom 14.01.2009, I R 36/08, BStBl II 2009, 671; Senatsbeschluss vom 12.10.2010 I B 82/10, BFH/NV 2011, 69). Übt das Unternehmen auch Tätigkeiten aus, die nicht den „Finanzsektor“ betreffen, muss – nach bisher noch nicht abschließend geklärten Maßstäben (s. dazu z.B. einerseits BMF vom 25.07.2002, BStBl I 2002, 712, zu C.I. mit Verweis auf das BMF-Schreiben vom 15.12.1994, BStBl I 1995, 25 Tz. 80 f.; andererseits z.B. Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz. 565 ff.; Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/

Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG, Rz. 269; Blümich/Rengers, § 8b KStG Rz. 443; Riegel, Die Unternehmensbesteuerung 2011, 121, 124 f.) – ermittelt werden, ob die Haupttätigkeit in diesem Sinne finanzunternehmerisch ist.

BFH Beschluss vom 16.10.2012, I B 63/12, BFH/NV 2013, 255

Finanzunternehmerische Haupttätigkeit (§ 8b Abs. 7 Satz 2 KStG)

Ein abstraktes Klärungsbedürfnis zum Abgrenzungsmaßstab für eine Qualifizierung als finanzunternehmerische Haupttätigkeit i.S.d. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG bei einer sog. gemischten Tätigkeit des Unternehmens reicht für eine Revisionszulassung nicht aus, wenn die Rechtsfrage im konkreten Fall in einem Revisionsverfahren offenbleiben könnte.

9.42 Zeilen 44a bis 44o: Inländische Sachverhalte i.S.d. § 8b KStG

In den Zeilen 44a bis 44o werden Korrekturen des Einkommens um nach § 8b KStG bei der Ermittlung des Einkommens **außer Ansatz bleibende inländische Vermögensmehrungen und -minderungen** berücksichtigt.

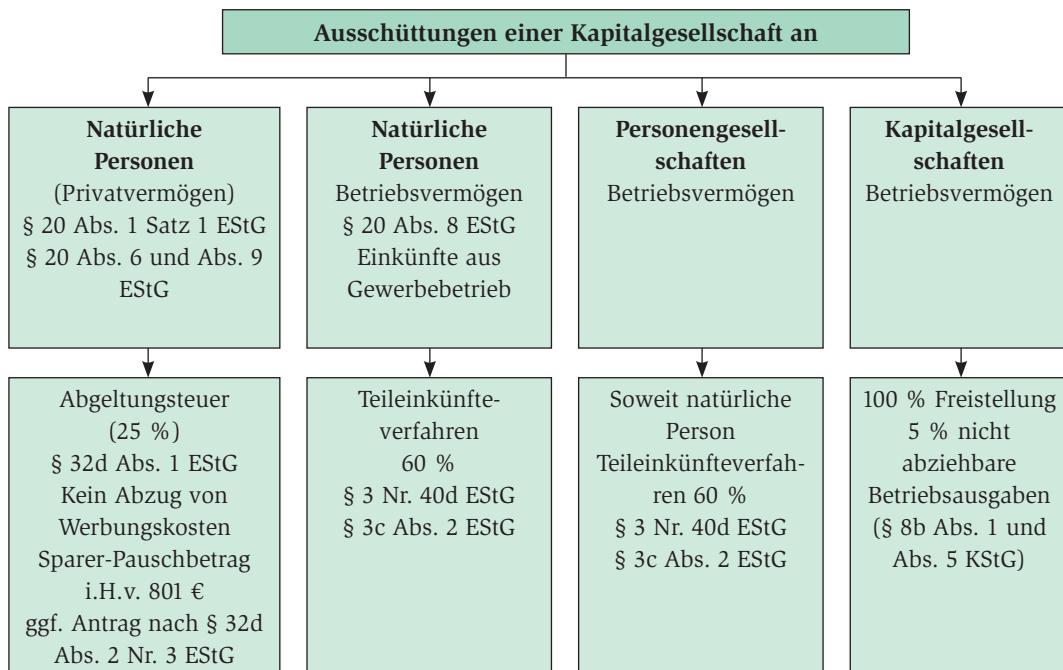
In der Vorspalte der Zeilen 44b bis 44g werden außer Ansatz bleibende Vermögensmehrungen und damit pauschal in Zusammenhang stehende nicht abziehbare Ausgaben (§ 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG) sowie sonstige nicht abziehbare Gewinnminderungen (Teilwertabschreibungen, Vermögensminderungen und -mehrungen aus Gesellschafterdarlehen) ermittelt und in die Hauptspalte übertragen.

Die Zeilen 44k bis 44m enthalten Hinzurechnungen und Kürzungen in den Sonderfällen des § 8b Abs. 8 und Abs. 10 KStG.

Die Zeilen 44c bis 44j und die Zeilen 44n und 44o sind für eine Organgesellschaft nicht auszufüllen; bei einem Organträger sind hier nur dessen eigene Werte zu erfassen, nicht die von der Organgesellschaft übernommenen Besteuerungsgrundlagen.

Siehe auch Kapitel 17 Hinweise zur Anlage ORG.

9.42.1 Vor Zeile 44a: Allgemeines zur Ausschüttung einer Körperschaft



9.43 Zeile 44a und 44b

<p>Inländische Sachverhalte i. S. des § 8b KStG (ohne Beträge, für die § 8b Abs. 7 oder 8 KStG gilt) Zeilen 44a bis 44j: Nicht bei Organgesellschaften und – bei Organträgern – ohne von Organgesellschaften übernommene Beträge § 29</p> <p>Bei Beteiligungen an mehreren Kapitalgesellschaften und/oder mittelbarer Beteiligung an Kapitalgesellschaften über Personengesellschaften: Bitte Einzelauflistung auf besonderem Blatt beifügen</p> <p>Inländische Bezüge i. S. von § 8b Abs. 1 KStG (einschließlich der Einnahmen i. S. des § 7 UmwStG; ohne Beträge i. S. der Zeile 44n und – vorbehaltlich des § 19a Abs. 1 REITG – ohne Ausschüttungen einer REIT-Aktiengesellschaft; vgl. § 19 Abs. 3 REITG) § 5 § 9</p>	<p>182</p>	<p>182</p>
<p>44a</p>		

In Zeile 44a sind in der Vorspalte nach § 8b Abs. 1 KStG **außer Ansatz bleibende Ausschüttungen und sonstige Bezüge von Körperschaften** einzutragen.

In Zeile 44a werden nur **Ausschüttungen inländischer Körperschaften** erfasst. Ausländische Einkünfte i.S.d. § 8b KStG werden über die Zeilen 13, 33 der Anlage AE und nachfolgenden Übertrag in Zeile 41 KSt 1 A bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt.

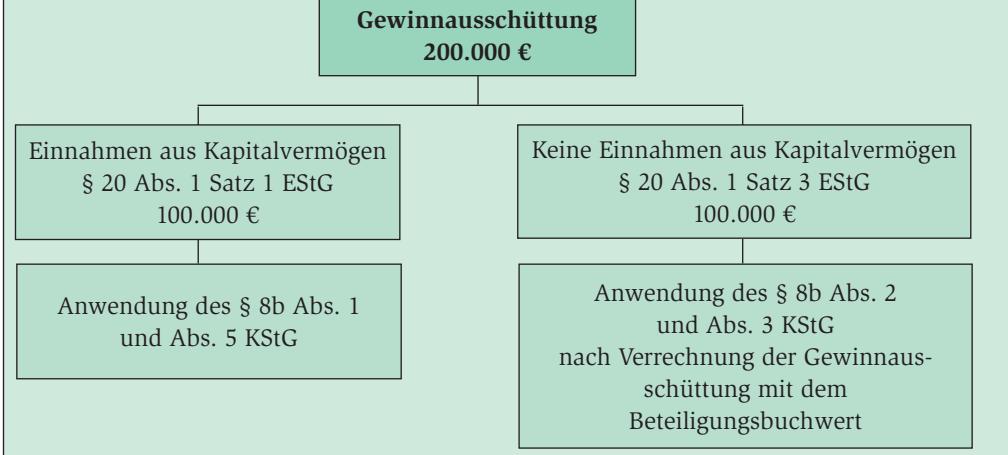
Zu erfassen sind alle Auskehrungen, die als Ausschüttungen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG anzusehen sind. Dies sind insbesondere:

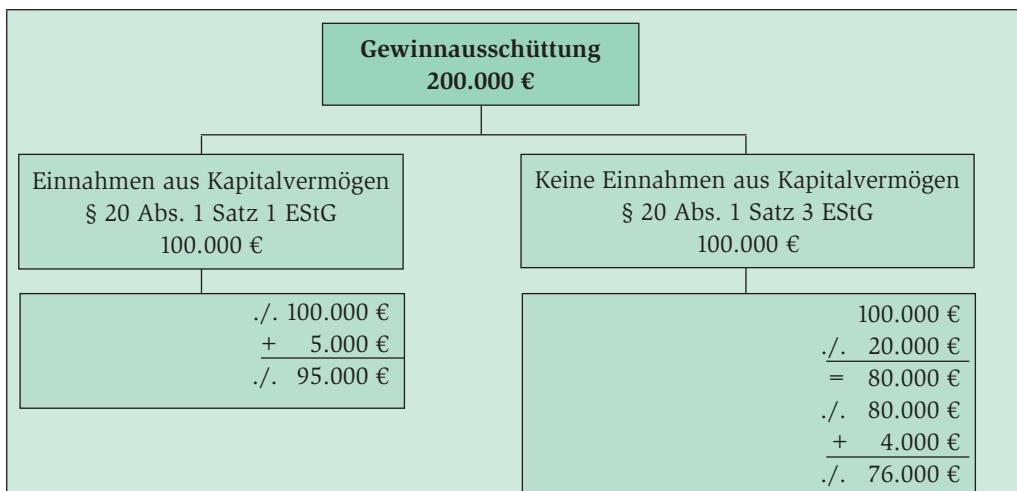
- Gewinnanteile und sonstige Bezüge (einschließlich der verdeckten Gewinnausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Auskehrungen, für die bei der auskehrenden Körperschaft Beträge des steuerlichen Einlagekontos verwendet wurden gehören nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen. Einkommensteuerlich unterliegen die Beträge nach § 17 Abs. 4 EStG (soweit die Anforderungen an § 17 EStG erfüllt sind) der Besteuerung. Bei Körperschaften fallen die Beträge unter § 8b Abs. 2 KStG nach Verrechnung mit dem Beteiligungsbuchwert in der Steuerbilanz.

Beispiel: Die Ruben Lichtenberg GmbH erhält im Veranlagungszeitraum 2013 eine Gewinnausschüttung i.H.v. 200.000 €. Nach der Originalsteuerbescheinigung ist ein Betrag i.H.v. 100.000 € aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG verrechnet worden. Die Anschaffungskosten (= Buchwert) betrugen 20.000 €.

Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag bleiben außer Ansatz.





Die Verrechnung der aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) stammenden Gewinnausschüttung mit dem Buchwert erfolgt ausschließlich in der Steuerbilanz.

Danach sind von der Empfängerkörperschaft 9.000 € der Besteuerung zu unterwerfen.

Jahresüberschuss ohne Abschreibung der Beteiligung in der Handelsbilanz	200.000 €	Zeile 21 KSt 1A
Minderung Buchwert der Beteiligung in der Steuerbilanz	./. 20.000 €	Zeile 22 KSt 1A
Zwischensumme	180.000 €	Zeile 23 KSt 1A
§ 8b Abs. 1 Satz 1 KStG	./. 100.000 €	Zeile 44a Vorspalte
§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG	+ 5.000 €	Zeile 44d Vorspalte
Beteiligungsertrag nach Abzug der Betriebsausgaben		Zeile 44e
§ 8b Abs. 2 KStG	./. 80.000 €	Zeile 44f Vorspalte
§ 8b Abs. 3 KStG	+ 4.000 €	Zeile 44g Vorspalte
Fiktiver Veräußerungsgewinn nach Abzug der Betriebsausgaben		Zeile 44h
zu versteuerndes Einkommen	9.000 €	Zeile 75
Körperschaftsteuer 15 %	1.350 €	Zeile 75a

- Bezüge aus der Auflösung der Körperschaft und aus einer Kapitalherabsetzung, soweit keine Rückzahlung von Nennkapital vorliegt, und Gewinnausschüttungen nach § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG);
- Einnahmen aus Leistungen einer nicht steuerbefreiten Körperschaft, die Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG);
- im Fall der Umwandlung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft, an der die den Vordruck verwendende Kapitalgesellschaft beteiligt ist: Einnahmen aus der fiktiven Auskehrung der Gewinnrücklagen der übertragenden Körperschaft nach § 7 UmwStG; auf diese (fiktiven) Einnahmen ist § 8b Abs. 1 KStG anzuwenden;

- Leistungen eines nicht steuerbefreiten Betriebs gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit, die Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG).

Bezieht die Körperschaft **Ausschüttungen** i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG **aus einer inländischen REIT-AG**, ist für die Eintragung in Zeile 44a zu unterscheiden, ob diese Ausschüttungen bei der Körperschaft § 8b Abs. 1 KStG unterliegen oder nicht. Grundsätzlich ist § 8b Abs. 1 KStG auf Ausschüttungen einer REIT-AG nicht anwendbar (§ 19 Abs. 3 REITG); diese Auskehrungen sind steuerpflichtig und nicht in Zeile 44b einzutragen. Anders ist es jedoch, wenn die Auskehrung der REIT-AG nachweislich (§ 19a Abs. 4 REITG) mit einer Steuer vorbelastet ist.

Eine entsprechende Regelung gilt für **Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einem REIT**; dies wird in Zeile 44e berücksichtigt.

Einnahmen und Vermögensmehrungen aus anderen (ausländischen) REIT-Körperschaften werden in den Zeilen 13, 16 der Anlage AE berücksichtigt.

44b

Davon ab: In Zeile 44a enthaltene inländische Bezüge, auf die § 8b Abs. 4 KStG anzuwenden ist

282

282

In Zeile 44b sind die Beteiligungserträge zu erfassen, die unter § 8b Abs. 4 KStG fallen und in voller Höhe der Besteuerung zu unterwerfen sind.

Ausdrücklich gesetzlich geregelt wurde, dass für Gewinnausschüttungen, die aufgrund der Anwendung des § 8b Abs. 4 KStG in vollem Umfang der Besteuerung zu unterwerfen sind, keine pauschalen nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG zu berücksichtigen sind, § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG. Auch die tatsächlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser Beteiligung bleiben in vollem Umfang abzugsfähig.

Beispiele:

Rückwirkung (§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG)

Die Ruben Lichtenberg GmbH hat zu Beginn des Kalenderjahrs keine Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft. Im Laufe des Veranlagungszeitraums erfolgt ein Hinzuerwerb einer Beteiligung an der Nathalie Lichtenberg GmbH von 100 %. Zum Ende des Veranlagungszeitraums erfolgt eine Gewinnausschüttung.

§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG regelt, dass für Zwecke dieses Absatzes der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt. Durch diese Rückbeziehung findet § 8b Abs. 4 KStG auf Erträge aus dieser Beteiligung keine Anwendung, d.h. Beteiligungserträge blieben im Veranlagungszeitraum nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz.

Wäre diese Rückwirkung gesetzlich nicht zugelassen worden, käme es zu dem Ergebnis, dass selbst bei einer 100 %igen Beteiligung die Gewinnausschüttung im Veranlagungszeitraum des Erwerbes insgesamt der Besteuerung zu unterwerfen wäre.

Zukauf bis über 10 %, aber Hinzuerwerb unter 10 %

Die Ruben Lichtenberg GmbH ist an der Nathalie Lichtenberg GmbH zu Beginn des Kalenderjahrs mit 9 % beteiligt. Im laufenden Veranlagungszeitraum erfolgt ein Hinzuerwerb von 2 %.

Zu Beginn des Kalenderjahrs besteht eine Beteiligung von weniger als 10 %. Nach dem Hinzuerwerb ist die Ruben Lichtenberg GmbH zwar zu insgesamt 11 % beteiligt. Die Regelung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG ist jedoch nicht anzuwenden, da keine Beteiligung i.H.v. mindestens 10 % hinzuerworben wurde. Demzufolge sind die Beteiligungserträge in diesem Jahr in voller Höhe gemäß § 8b Abs. 4 KStG steuerpflichtig.

Zukauf bis über 10 % und Hinzuerwerb über 10 %

Die Ruben Lichtenberg GmbH ist zu Beginn des Kalenderjahrs mit 9 % an der Nathalie Lichtenberg GmbH beteiligt. Im Laufe des Kalenderjahrs erfolgt ein Hinzuerwerb von 21 %.

Zu Beginn des Kalenderjahrs besteht eine Beteiligung von weniger als 10 %. Nach dem Hinzuerwerb ist die Ruben Lichtenberg GmbH zu insgesamt 30 % beteiligt. Die Regelung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG ist nur für den hinzuerworbenen Anteil von 21 % anzuwenden. Erzielt die Ruben Lichtenberg GmbH in diesem Veranlagungszeitraum Erträge aus der Beteiligung, sind diese insoweit nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu lassen, als sie auf den hinzuerworbenen 21 %igen Anteil entfallen und steuerpflichtig nach § 8b Abs. 4 KStG, soweit sie auf den Anteil von 9 % entfallen.

Hinzuerwerb über und unter 10 %

Die Ruben Lichtenberg GmbH verfügt über keine Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs. Im Laufe des Veranlagungszeitraums erfolgt ein Hinzuerwerb am 24. Dezember von 30 % an der Nathalie Lichtenberg GmbH, am 30. Dezember werden weitere 9 % und am 31. Dezember wiederum Anteile i.H.v. 9 % an der Nathalie Lichtenberg GmbH erworben. Zum Ende des Veranlagungszeitraums beträgt die Beteiligungshöhe 48 %.

Die Regelung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG ist nur für den Erwerb der Beteiligung i.H.v. 30 % am 24. Dezember anzuwenden. Am 30. und am 31. Dezember wurden jeweils Beteiligungen von weniger als 10 % erworben, sodass die Rückbeziehung gemäß § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG nicht in Betracht kommt. Erzielt die Ruben Lichtenberg GmbH in diesem Veranlagungszeitraum Erträge aus der Beteiligung, sind diese daher insoweit nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu lassen, als sie auf den am 24. Dezember erworbenen 30 %igen Anteil entfallen und steuerpflichtig gemäß § 8b Abs. 4 KStG, soweit sie auf die Anteile von insgesamt 18 % entfallen.

Hinzuerwerb unter 10 %

Die Ruben Lichtenberg GmbH verfügt zu Beginn des Kalenderjahrs über keine Beteiligung. Im Veranlagungszeitraum erfolgt ein Hinzuerwerb von 5 % an der Nathalie Lichtenberg GmbH und von 5 % an der Sarah Lichtenberg GmbH.

Die Regelung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG ist nicht anzuwenden, da nicht in einem Erwerbsvorgang mindestens 10 % erworben werden. Demzufolge sind die Beteiligungserträge in diesem Veranlagungszeitraum in voller Höhe gemäß § 8b Abs. 4 KStG steuerpflichtig.

Hinzuerwerb und Veräußerung im Veranlagungszeitraum

Die Ruben Lichtenberg GmbH verfügt zu Beginn des Kalenderjahrs über keine Beteiligung. Im Laufe des Veranlagungszeitraums erfolgt Hinzuerwerb von 35 % an der Nathalie Lichtenberg GmbH am 24.04. Am 27.08. werden 30 % an der Nathalie Lichtenberg GmbH veräußert. Am 31.12. erfolgt eine Ausschüttung.

Der Erwerb der Beteiligung von 35 % gilt nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG als zum Beginn des Kalenderjahrs erfolgt. Durch diese Rückbeziehung findet § 8b Abs. 4 KStG auf Erträge aus dieser Beteiligung keine Anwendung, auch wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Ausschüttung nur noch zu 5 % beteiligt ist. Beteiligungserträge in diesem Jahr sind damit nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Der Erwerber der Beteiligung, der 30 % hinzuerwirbt, profitiert ebenfalls von der Regelung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG und kann die auf diesen Anteil in diesem Jahr entfallenden Beteiligungserträge ebenfalls nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz lassen.