

## Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und FDP

### Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes

Stichwort: Beschränkung des steuerfreien Bezugs von Auslandsdividenden nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

---

Zu Artikel 1, den bisherigen Artikeln 2 und 3, Artikel 2 - neu - (§ 50d Absatz 11-neu- und § 52 Absatz 59a Satz 9 - neu - EStG) sowie der Bezeichnung des Gesetzes

#### I. Änderung

1. Die Bezeichnung des Gesetzes wird wie folgt gefasst:  
„Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes“.
2. Artikel 1 wird wie folgt gefasst:

#### „Artikel 1

##### Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes

§ 3 Absatz 1 Satz 4 des Gemeindefinanzreformgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. März 2009 (BGBl. I S. 502) wird wie folgt gefasst:

„wie Gesetzentwurf“

3. Folgender Artikel 2 wird eingefügt:

#### „Artikel 2

##### Änderung des Einkommenssteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 1. November 2011 (BGBl. I S. 2131) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 50d wird folgender Absatz 11 angefügt:

„(11) Sind Dividenden beim Zahlungsempfänger nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird die Freistellung ungeachtet des Abkommens nur insoweit gewährt, als die Dividenden nach deutschem Steuerrecht nicht einer anderen Person zuzurechnen sind. Soweit die Dividenden nach deutschem Steuerrecht einer anderen Person zuzurechnen sind, werden sie bei dieser Person freigestellt, wenn sie bei ihr als Zahlungsempfänger nach Maßgabe des Abkommens freigestellt würden.“

2. In § 52 wird dem Absatz 59a folgender Satz angefügt:

„§ 50d Absatz 11 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]) ist erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2011 erfolgen.“

4. Die bisherigen Artikel 2 und 3 werden die neuen Artikel 3 und 4.

## **Begründung**

### **Zur Bezeichnung des Gesetzes**

Es handelt sich um eine Klarstellung wegen der neu aufgenommenen Änderungen im Einkommensteuergesetz.

### **Zu Artikel 1 (Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes)**

Wegen der Aufnahme eines neuen Artikels zur Änderung des Einkommensteuergesetzes wird Artikel 1 inhaltlich unverändert redaktionell neu gefasst.

### **Zu Artikel 2 - neu - (Änderung des Einkommensteuergesetzes)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 50d Absatz 11 – neu -)**

##### I. Allgemeines

In der Mehrzahl der von Deutschland abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung werden Dividenden, die eine ausländische Kapitalgesellschaft an eine wesentlich (meist 10 % oder 25 %) beteiligte Kapitalgesellschaft im Inland ausschüttet, von der steuerlichen Bemessungsgrundlage in Deutschland ausgenommen (sog. abkommensrechtliches Schachtelprivileg).

##### *Problem*

Dieses abkommensrechtliche Schachtelprivileg wird grundsätzlich nur Kapitalgesellschaften gewährt. Zu einer dem Sinn und Zweck des Schachtelprivilegs widersprechenden Begünstigung von natürlichen Personen kann es jedoch kommen, wenn der Empfänger der Dividende eine „hybride“ Rechtsform hat (z.B. KGaA, GmbH & atypisch Still) und die Dividende innerstaatlich einer natürlichen Person zugerechnet wird. Denn nach Ansicht des BFH im Urteil vom 19.5.2010 – I R 62/09 ist das Schachtelprivileg auch für an eine KGaA gezahlte Dividende in vollem Umfang zu gewähren, wenn das Abkommen lediglich an die (Subjekt-) Eigenschaft der KGaA als Kapitalgesellschaft anknüpft und keine Einschränkungen nach der Gesellschaftsstruktur bzw. der Einkommenszuordnung vorsieht. Das Abkommen setzt sich insoweit über die innerstaatliche Zurechnung der Dividenden hinweg. Eine (Teil-) Transparenz der „hybriden“ Gesellschaft wirkt sich daher nicht aus.

##### *Folgerung*

Vor diesem Hintergrund ist es geboten, zur Verhinderung von Steuerausfällen die Freistellung der Dividenden aus Schachtelbeteiligungen auszuschließen, soweit die Dividenden unabhängig von der Qualifizierung des Empfängers als Kapitalgesellschaft nach innerstaatlichem Recht einer natürlichen Person zugerechnet werden. Die Notwendigkeit einer gesetzlichen Regelung ergibt sich vor allem, weil die Freistellung der Dividenden aus Schachtelbeteiligungen durch entsprechende Gestaltungen gezielt eingesetzt wird, damit natürliche Personen Dividenden ohne Teileinkünftebesteuerung steuerfrei vereinnahmen können.

## II. Im Einzelnen

§ 50d Absatz 11 EStG ist nur auf Dividenden aus Schachtelbeteiligungen anzuwenden, die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind. Innerstaatliche Steuerbefreiungen bleiben unberührt.

Wenn die Freistellung der Schachteldividenden im Ansässigkeitsstaat des Begünstigten (Kapitalgesellschaft) lediglich an die Zahlung und nicht auch an deren Zurechnung beim Nutzungsberechtigten anknüpft, kann dies bei „hybriden“ Gesellschaftsformen nach der oben genannten Entscheidung des BFH dazu führen, dass das „Schachtelprivileg“ der Einkünfte auch natürlichen Personen zugute kommt, denen die Begünstigung nicht zustehen sollte (z.B. persönlich haftender Gesellschafter bei einer KGaA, atypisch still Beteiligter einer GmbH oder AG). Dieses – unerwünschte - Ergebnis wird erreicht, indem das Schachtelprivileg als autonomer Begriff des Doppelbesteuerungsabkommens ausgelegt wird, d.h. ohne Rückgriff auf das nationale Steuerrecht. Eine solche Auslegung wird durch die Neuregelung unterbunden.

Empfänger der Dividende können auch Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland und Geschäftsleitung im Inland sein, die nach dem sog. Typenvergleich einer „hybriden“ Rechtsform – wie der KGaA – entsprechen (z.B. Società in accomandita per azioni – S. a. p. a.).

Das abkommensrechtliche Schachtelprivileg wird der Kapitalgesellschaft als Zahlungsempfänger der Dividenden nur insoweit gewährt, als ihr die Dividenden nach deutschem Steuerrecht zuzurechnen sind.

Soweit das deutsche Steuerrecht für die Besteuerung der Dividenden einem sog. „transparenten“ Besteuerungskonzept folgt, wären die Dividenden nach Maßgabe der handelsrechtlichen Gewinnaufteilung dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen und nicht der Kapitalgesellschaft. Soweit die Dividenden natürlichen Personen zuzurechnen sind, wird das Schachtelprivileg nicht gewährt. Insoweit findet für eine im Quellenstaat erhobene Steuer die Anrechnungsmethode Anwendung.

Folgte das deutsche Steuerrecht hingegen dem „intransparenten“ Besteuerungskonzept, sind die Dividenden im vergleichbaren Fall nicht dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen, sondern der Kapitalgesellschaft. Das Schachtelprivileg wird der Kapitalgesellschaft nach Maßgabe der weiteren Voraussetzungen des DBA gewährt.

### **Zu Buchstabe b (§ 52 Absatz 59a Satz 9 - neu -)**

Zur Vermeidung von Steuermindereinnahmen muss die o. a. Vorschrift schnellstmöglich Anwendung finden. Durch die Übergangsregelung des § 52 Absatz 59a Satz 9 – neu - EStG werden alle Dividendenzahlungen erfasst, die ab dem Veranlagungszeitraum 2012 erfolgen.

### **Zu Artikel 3 und 4 - neu -**

Wegen der Einfügung des neuen Artikels 2 zur Änderung des Einkommensteuergesetzes werden die bisherigen Artikel 2 und 3 die neuen Artikel 3 und 4.

### **Inkrafttretenszeitpunkt**

Die Änderungen des Einkommensteuergesetzes treten am 1. Januar 2012 in Kraft.

### **Finanzielle Auswirkungen**

Die beabsichtigte gesetzliche Neuregelung des § 50d Absatz 11 EStG bewirkt, dass bei bestimmten Einzelfallgestaltungen, die aktuell ein erhebliches finanzielles Gewicht haben können, nicht beabsichtigte Steuerausfälle vermieden werden. Gleichzeitig werden zukünftig steuerliche Gestaltungen - insbesondere im Bezug auf Kapitalgesellschaften mit atypisch stiller Beteiligung - verhindert, die ansonsten zu geschätzten Steuerausfällen im unteren dreistelligen Mio. Euro Bereich führen würden.