

Tax Due Diligence

Steuerrisiken und Steuergestaltungen beim Unternehmenskauf

VON

Dr. Christoph Kneip, Christian Jänisch

2., völlig neubearbeitete Auflage

Tax Due Diligence – Kneip / Jänisch

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Unternehmensrecht



Verlag C.H. Beck München 2010

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 406 59764 0

schaft beteiligt sind, ist die Halb-/Teileinkünftebesteuerung zu beachten. In stark verschachtelten Strukturen, z. B. bei mehrstöckigen Organträger-Personengesellschaften, birgt die Bruttomethode teilweise erhebliche Risiken in Bezug auf den Umfang der Steuerfreistellung, da es vom ultimativen Gesellschafter abhängt, ob nun § 8 b KStG oder das Halb-/Teileinkünfteverfahren Anwendung findet.

Eine Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereiches erfährt § 8 b KStG 167 durch seinen Abs. 7, indem für **Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute** die Steuerfreistellungen dann nicht greifen, soweit die in Frage stehenden Beteiligungen dem Handelsbuch zuzurechnen sind. Dies führt dazu, dass Transaktionen, die im Ergebnis das Umlaufvermögen betreffen, steuerpflichtig sein können. Zu beachten ist hier die Ausdehnung des Anwendungsbereichs auf bestimmte Finanz- und Industrieholdingunternehmen durch die jüngste BFH-Rechtsprechung.¹ Eine weitere Begrenzung des persönlichen Anwendungsbereiches ist dem § 8 b Abs. 8 KStG zu entnehmen, dessen Tatbestand Anteile umfasst, die von **Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen** an anderen Unternehmen gehalten werden, die den Kapitalanlagen zuzurechnen sind.

§ 8 b Abs. 9 KStG regelt als **Rückausnahme** zu § 8 b Abs. 7, 8 KStG die Anwendung der Steuerbefreiung für Unternehmen, die zwar unter Abs. 7 und 8 fallen, aber gleichwohl unter die Mutter-Tochter Richtlinie fallen. So soll erreicht werden, dass bei Unternehmen, die gem. § 8 b Abs. 7, 8 KStG grundsätzlich nicht für eine Steuerbefreiung nach § 8 b KStG qualifizieren, Dividenden von ausländischen Tochtergesellschaften i. S. d. Mutter-Tochter-Richtlinie europarechtskonform zu 95 % steuerbefreit werden.²

cc) Sachlicher Anwendungsbereich

Nach § 8 b Abs. 1 und Abs. 2 KStG bleiben die entsprechenden Bezüge, insbesondere 168 in Form von **Dividenden, Gewinnanteilen, verdeckten Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen** „bei der Ermittlung des Einkommens“ außer Ansatz. Insofern handelt es sich bei Abs. 1 und 2 um eine spezielle sachliche Befreiungsvorschrift, die keinen Einfluss auf die Gewinnermittlung in Handels- und Steuerbilanz hat. § 8 b KStG ist außerbilanziell bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu berücksichtigen.³ Im Zusammenspiel mit § 8 b Abs. 3 bzw. 5 KStG werden damit die entsprechenden Bezüge im Ergebnis zu 95 % von der Steuer freigestellt. Die Befreiung wirkt sich nach § 7 GewStG unmittelbar auf die Gewerbesteuer aus.⁴

dd) Zeitlicher Anwendungsbereich

Seit der **Einführung** von § 8 b KStG a. F. **im Jahre 1993**, mit dem Ziel den Hol- 169 dingstandort Deutschland zu fördern, unterlag die Regelung einem ständigen gesetzgeberischen Wandel, nicht zuletzt vor dem Hintergrund gemeinschaftsrechtskonformer Anforderungen.⁵

¹ Vgl. BFH v. 14. 1. 2009, BStBl. II 2009, 671; *Watermeyer GmbHStB* 2009, 222 f..

² Vgl. *Feyerabend* in Erle/Sauter § 8 b KStG 408 ff.

³ Vgl. *Gröbl/Adrian* in Erle/Sauter § 8 b KStG Rz. 25; Vgl. *Dötsch/Pung* in D/J/P/W § 8 b KStG Rz. 6.

⁴ Beachte aber die gewerbesteuerliche Hinzurechnung, wenn keine Schachtelbeteiligung vorliegt; § 8 Nr. 5 GewStG.

⁵ Die Betrachtung beschränkt sich im Folgenden lediglich auf die Rechtsentwicklung der Vorschrift ab VZ 2004 bis VZ 2009. Wegen der vorangegangenen Historie vgl. 1. Aufl., B. IV. Rz. 205.

170 Ab dem VZ 2004 gilt die Regelung des § 8 b Abs. 5 KStG i. d. F. des Korb II-Gesetzes,¹ die die steuerliche Behandlung von in- und ausländischen Dividenden im Hinblick auf die **pauschale Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben** (i. H. v. 5 % der Dividende) eingeführt hat. Das pauschalierte Abzugsverbot für korrespondierende Aufwendungen gilt gemäß § 8 b Abs. 5 Satz 1 KStG sowie gemäß § 8 b Abs. 3 Satz 1 KStG für laufende Bezüge i. S. d. Abs. 1 gleichermaßen wie für Veräußerungsgewinne i. S. d. § 8 b Abs. 2 KStG. Aus diesem Grunde ist § 3 c EStG im Bereich des Befreiungstatbestandes des § 8 b Abs. 1 und Abs. 2 KStG nicht mehr anwendbar.

Durch das EURLUMsG v. 9.12.2004² wurde mit zeitlicher Wirkung zum VZ 2004 Abs. 9 hinzugefügt, wonach Abs. 7 und 8 nicht auf Bezüge anzuwenden sind, für die die Mutter-Tochter-Richtlinie³ gilt.

171 Eine wesentliche Änderung erfuhr die Vorschrift durch das **SEStEG**.⁴ Die bisherige Missbrauchsverhinderungsvorschrift des § 8 b Abs. 4 KStG, die darauf abzielte, dass Wirtschaftsgüter, deren Veräußerung grundsätzlich steuerpflichtig ist, im Wege der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft in steuerfrei zu veräußernde Anteile „umgewandelt“ und steuerfrei veräußert werden, ist ersatzlos gestrichen worden.⁵ Eine dem gleichen Zweck dienende Regelung findet sich nunmehr in § 22 UmwStG 1995 (vgl. B. IV. Rz. 776 ff.). Allerdings findet die Altregelung gem. § 34 Abs. 7a KStG noch immer auf bestimmte Einbringungen vor dem 13. 12. 2006 Anwendung.

172 Durch das JStG 2007⁶ wurden Abs. 1 und Abs. 3 geändert und ein neues **materielles Korrespondenzprinzip** eingefügt, welches verdeckte Einlagen und vGA betrifft. Dadurch macht § 8 b Abs. 1 Sätze 2–4 KStG die Steuerfreistellung bei einer vGA davon abhängig, dass das Einkommen der leistenden Gesellschaft durch die vGA nicht gemindert worden ist. Die Änderung wird zudem durch die Einführung des formalen Korrespondenzprinzips gemäß § 32 a KStG verfahrensrechtlich flankiert. Zudem führte das JStG 2007⁶ einen Treaty Override ein, indem nun gemäß § 8 b Abs. 1 Satz 3 KStG vGA unter den Voraussetzungen des § 8 b Abs. 1 Satz 2 KStG auch dann in voller Höhe steuerpflichtig sind, wenn die Bezüge nach einem DBA grundsätzlich steuerfrei sind.

173 Im Zuge der UntStReform 2008⁷ wurde § 8 b Abs. 10 KStG als Tatbestand zur Verhinderung von Missbrauchsgestaltungen im Bereich von Wertpapierdarlehensgeschäften (sog. „**Wertpapierleihe**“)⁸ mit Aktien neu eingefügt. Die Regelung greift rückwirkend zum VZ 2007, sodass unter Umständen im Falle von abweichenden Wirtschaftsjahren schon im Kalenderjahr 2006 geleistete Dividendenausgleichszahlungen steuerlich nicht mehr abziehbar sind.⁹

174 Mit dem JStG 2008¹⁰ kam es zu einem kodifizierten Abzugsverbot für Gewinnminderungen bei **Gesellschafterdarlehen**, die von wesentlich beteiligten Gesellschaftern gewährt wurden. Der Gesetzgeber hat daher § 8 b Abs. 3 KStG um die Sätze 4 bis 8 erweitert. Das Abzugsverbot betrifft insbesondere Gewinnminderungen bei Körper-

¹ Korb II-Gesetz v. 22. 12. 2003, BGBl. I 2003, 2840.

² EURLUMsG v. 9. 12. 2004, BGBl. I 2004, 3310.

³ Richtlinie v. 22. 12. 2003, ABl. EU 2004 Nr. L 7 S. 41.

⁴ SEStEG v. 7. 12. 2006, BGBl. I 2006, 2782.

⁵ Vgl. *Frotscher* in *Frotscher/Maas* § 8 b KStG Rz. 61.

⁶ JStG 2007 v. 13. 12. 2006, BGBl. I 2006, 2878.

⁷ UntStRefG 2008 v. 14. 8. 2007, BGBl. I 2007, 1912.

⁸ Vgl. *Häuselmann* DStR 2007, 1379.

⁹ Vgl. *Häuselmann* DStR 2007, 1379, 1383.

¹⁰ JStG 2008 v. 28. 12. 2007, BGBl. I 2007, 3150.

schaften, die aus der Uneinbringlichkeit von Darlehensforderungen oder der Inanspruchnahme von Sicherheiten resultieren.

Schließlich hat der Gesetzgeber den sachlichen Anwendungsbereich des Abs. 10 durch das **JStG 2009**¹ auch auf Investmentanteile erweitert, soweit daraus Einnahmen erzielt werden.

(einstweilen frei)

176–179

b) Laufende Beteiligungserträge

aa) 95%-ige Steuerbefreiung der laufenden Beteiligungserträge

Nach § 8 b Abs. 1 KStG, dessen **Aufzählung** der Tatbestände, die unter die Beteiligungsertragsbefreiung fallen, **abschließend** ist,² bleiben Bezüge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz.

Bei den Bezügen i. S. d. Abs. 1 handelt es sich – im Gegensatz zu § 8 b Abs. 2 KStG – um die **laufenden Erträge** aus einer Beteiligung. Die Befreiung wird grundsätzlich unabhängig von der Steuerbelastung auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft sowie von möglichen abkommensrechtlichen³ Regelungen mit Restriktionen hinsichtlich Beteiligungsquote und -dauer⁴ gewährt. Kommt es bei ausländischen Körperschaften i. S. d. KStG zu einer Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung ist nach § 10 Abs. 2 S. 3 AStG die Dividendenbefreiung nach § 8 b Abs. 1 KStG nicht anzuwenden.⁵

Bezüge sind alle Leistungen, die der Anteilseigner von der Körperschaft erhält; dabei handelt es sich um – nicht um Betriebsausgaben und Werbungskosten gekürzte – Bruttoleistungen.⁶

Die **Systematik** des § 8 b Abs. 1 KStG führt zu einer **Beteiligungsertragsbefreiung** im Wege einer außerbilanziellen Kürzung der qualifizierten Beteiligungserträge im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte.⁷ Dadurch soll nach dem Wegfall des nationalen Anrechnungsverfahrens erreicht werden, dass im Falle einer Durchschüttung der Dividende durch eine Beteiligungskette keine kumulative, definitive Steuerbelastung eintritt.

Die komplette Wirkung der Beteiligungsertragsbefreiung ergibt sich indes erst aus dem Zusammenspiel mit § 8 b Abs. 5 KStG. Durch das Korb II-Gesetz⁸ wurde das pauschale Abzugsverbot, das zuvor nur für Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften galt, auf Inlandsbezüge ausgedehnt, unter anderem um europarechtliche Bedenken an der unterschiedlichen Behandlung von Inlands- und Auslandserträgen zu beseitigen. Danach gilt ab dem VZ 2004 für Inlands- und Auslandsdividenden ein pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot i. H. v. 5 % der außer Ansatz bleibenden (Brutto-) Bezüge; dieser Betrag ist im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte wieder hinzuzurechnen, so dass im Ergebnis eine **95%-ige Freistellung** der Dividendeneinkünfte

¹ JStG 2009 v. 19. 12. 2008, BGBl. I 2008, 2794.

² BMF v. 28. 4. 2003, BStBl. I 2003, 292, Tz. 5; *Dötsch/Pung* in D/J/P/W § 8 b KStG Rz. 11ff.

³ Aufgrund der unterschiedlichen Dividendendefinition verbleiben im Bereich der hybriden Finanzierungen (z. B. stille Beteiligungen) von § 8 b Abs. 1 KStG nicht erfasste Anwendungsbereiche der abkommensrechtlichen Schachtelregelungen.

⁴ Beteiligungsquote und -dauer sind indes im Rahmen des § 8 Nr. 5 GewStG zu beachten.

⁵ Vgl. *Dötsch/Pung* in D/J/P/W § 8 b KStG Rz. 9; *Köster* FR 2000, 1263.

⁶ Vgl. *Frotscher* in *Frotscher/Maas* § 8 b KStG Rz. 19.

⁷ Vgl. *Rengers* in *Blümich* § 8 b KStG Rz. 150.

⁸ Korb II-Gesetz v. 22. 12. 2003, BGBl. I 2003, 2840. Vgl. zu den Änderungen von § 8 b KStG durch das Korb II-Gesetz *Watermeyer* GmbH-StB 2004, 110.

erreicht wird. Diese Steuerwirkungen entstehen gem. § 8 b Abs.6 KStG auch, wenn die Anteile an der ausschüttenden Gesellschaft mittelbar über eine Personengesellschaft gehalten werden.

183 Gleichzeitig wird der **Abzug der tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben** zugelassen, unabhängig vom Zufluss von Dividenden und ungeachtet ob bzw. in welcher Höhe Betriebsausgaben tatsächlich angefallen sind. Im Rahmen der Tax Due Diligence erspart diese Vereinfachung die Überprüfung von etwaigen Abzugsbeschränkungen nach § 3 c EStG. Denn nach § 3 c Abs.1 EStG unterliegen nur in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehende Betriebsausgaben und Werbungskosten einer Abzugsbeschränkung.

184 Ausschüttungen durch eine deutsche Beteiligungskette können folglich dazu führen, dass sich die Steuerwirkungen aus der **definitiven Steuerbelastung auf 5 %** der Bruttobezüge auf jeder Stufe addieren.¹ Gerade bei in der Tax Due Diligence identifizierten vGA durch die Beteiligungskette hinauf zum Gesellschafter kann es aufgrund dieser Definitivbesteuerung zu einer Vervielfachung der Steuerbelastung kommen.

185 Für die **VZ bis 2003** ist jedoch zwischen **ausländischen und inländischen Kapitaleinkünften** zu unterscheiden.² Während für Aufwendungen, die mit Inlandsdividenden in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, das Abzugsverbot des § 3 c Abs.1 EStG Anwendung fand, galten 5 % der von einer ausländischen Kapitalgesellschaft bezogenen Dividende stets als nicht abziehbare Betriebsausgabe.

Vor dem Hintergrund einer unter Umständen bestehenden Besserstellung des Inlandssachverhalts urteilte der BFH³, dass diese 5 % Fiktion bei Auslandsdividenden gegen die Europäischen Binnenmarktfreiheiten, die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, verstoße. Aufgrund des gem. Art.56 Abs.2 EGV deutlich weiteren räumlichen Anwendungsbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber der Niederlassungsfreiheit, wendete die Finanzverwaltung das Urteil nur insoweit an, als ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorlag, da die Niederlassungsfreiheit *lex specialis* zur Kapitalverkehrsfreiheit sei.⁴ Daher beschränkte die Finanzverwaltung den Anwendungsbereich lediglich auf Auslandsdividenden aus EU- und EWR-Gesellschaften. Der BFH hingegen bekräftigte erneut seine Rechtsansicht, indem er feststellte, dass § 8 b Abs. 5 KStG in seiner Fassung bis VZ 2003 auch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoße.⁵ Daher widerspricht die Regelung in ihrer damaligen Fassung auch bezüglich Auslandsdividenden von Drittstaatengesellschaften dem Grundsatz der EU-Konformität.

Vor diesem Hintergrund gilt es im Rahmen einer Tax Due Diligence zu untersuchen, ob die vollständige Steuerfreiheit der Auslandsdividende in allen noch offenen Veranlagungszeiträumen geltend zu machen ist. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen keine oder geringere Betriebsausgaben als 5 % der Auslandsdividende entstanden waren.

bb) Qualifizierte Beteiligungserträge

186 Zu den **Bezügen nach § 20 Abs.1 Nr.1 EStG** gehören grundsätzlich alle aus dem In- und Ausland stammenden Gewinnanteile und sonstige, den Gewinnanteilen

¹ Vgl. *Rengers* in Blümich § 8 b KStG Rz. 166.

² Zur Altregelung vgl. 1. Aufl., B. IV. Rz. 325–340.

³ BFH v. 9. 8. 2006, BStBl. II 2007, 279.

⁴ BMF v. 21. 3. 2007, BStBl. I 2007, 302.

⁵ BFH v. 26. 11. 2008, GmbHR 2009, 556.

ähnliche Bezüge aus Anteilen an Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie bergbaurechtlicher Vereinigungen. Darunter fallen auch vGA, Ausgleichszahlungen an außenstehende Aktionäre bei Bestehen eines Unternehmensvertrages sowie Auskehrungen auf sozietäre Genussrechte, mit denen die Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös verbunden ist.¹ Auch Sachdividenden werden von § 8 b Abs. 1 KStG berücksichtigt.² Mehrabführungen der Organgesellschaft an den Organträger, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, werden gem. § 14 Abs. 3 KStG während der Organschaft nicht als Gewinnabführung, sondern als Gewinnausschüttung an den Organträger behandelt. Auf Ebene des Organträgers sind sodann die Voraussetzungen des § 8 b Abs. 1 KStG zu überprüfen.

Ferner gehören dazu auch Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 a EStG, Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG³ sowie Gewinnausschüttungen an die Kommanditaktionäre sowie die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA, soweit sie sich auf die Anteile am Grundkapital beziehen. Für diese Gesellschafter gilt dies nur, wenn sie zu den nach § 8 b KStG Begünstigten gehören, also Körperschaften sind.⁴ Einnahmen, die wirtschaftlich unter § 8 b Abs. 1 KStG fallende Einnahmen ersetzen, wie Leihgebühren und Kompensationszahlungen bei sog. Wertpapierleihgeschäften, fallen dagegen nicht unter die Befreiung.⁵ Vgl. hierzu B. IV. Rz. 266.

Ausgeschlossen sind Auskehrungen, die aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG im Rahmen der sog. **Einlagenrückgewähr** erfolgen. Solche Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto werden grundsätzlich mit dem Beteiligungsbuchwert beim empfangenden Gesellschafter verrechnet. Nur wenn die Leistungen aus dem Einlagekonto den Beteiligungsbuchwert überschreiten, kann es nach Auffassungen in der Literatur zur Anwendung der Befreiung nach § 8 b KStG kommen.⁶

Gemäß § 27 Abs. 8 KStG i. d. F. des SEStEG können auch in einem anderen EU-Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften eine steuerlich anerkannte Einlagenrückgewähr durchführen, vorausgesetzt sie wenden die Normen des § 27 Abs. 1–6 KStG entsprechend an und haben eine gesonderte Feststellung beantragt. Tochterkapitalgesellschaften aus Nicht-EU-Mitgliedstaaten können nicht von dieser Regelung profitieren. Dies hätte zur Folge, dass keine Einlagenrückgewähr vorläge, sondern eine reguläre Gewinnausschüttung.

Anwendungsfälle für **Bezüge gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG** sind solche nach einer **188** Auflösung oder Kapitalherabsetzung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Tochter-

¹ Vgl. *Watermeyer* in H/H/R § 8 b KStG Rz. 21.

² Vgl. *Frotscher* in *Frotscher/Maas* § 8 b KStG Rz. 20.

³ BMF v. 28. 4. 2003, BStBl. I 2003, 292, Tz. 8.

⁴ Vgl. BGH v. 24. 2. 1997, NJW 1997, 1923.

⁵ BMF v. 28. 4. 2003, BStBl. I 2003, 292, Tz. 9.

⁶ Vgl. *Dötsch/Pung* in *D/J/P/W* § 8 b KStG Rz. 32 a; *Gröbl/Adrian* in *Erle/Sauter* § 8 b KStG Rz. 56 mit dem Verweis auf den Literaturstreit, ob eine den Beteiligungsbuchwert übersteigende Einlagenrückgewähr unter § 8 b Abs. 1 KStG oder Abs. 2 KStG fällt. Die Autoren sprechen sich unter Hinweis auf die höchstrichterliche Rechtsprechung für § 8 b Abs. 1 KStG aus. Der BFH hat mit Urteil v. 20. 4. 1999, BStBl. II 1999, 647 gegenteilig entschieden und sich für eine Subsumtion unter den Abs. 2 ausgesprochen. Die Einordnung unter Abs. 1 oder Abs. 2 ist aufgrund der Gesetzesänderung in 2002 jedoch nicht mehr essentiell, da in beiden Fällen die Steuerfreiheit der Bezüge erreicht wird.

kapitalgesellschaft, die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital besteht, d. h. Ausschüttungen von neutralem Vermögen bzw. dem alten EK 02.

- 189 Bei laufenden **Beteiligungserträgen aus dem Ausland** stellt die Regelung des § 8 b Abs. 1 KStG laufende Erträge aus einer Beteiligung regelmäßig bereits ohne die Anwendung des entsprechenden Dividendenartikels des DBA zu 95 % steuerfrei. Häufig wird das Schachtelprivileg im DBA an Mindestbeteiligungs- oder Aktivitätsvorbehalte geknüpft sein, so dass man sich in der Praxis mit der Befreiung nach § 8 b KStG begnügt. Dennoch sind Fälle zu beachten, in denen das DBA explizit eine Steuerfreistellung gewährt. Die Berufung auf das DBA kann sich gerade dann als vorteilhaft erweisen, wenn die Anwendung des § 8 b KStG durch § 8 b Abs. 7, 8 KStG untersagt ist.
- 190 Infolge der Dividendenfreistellung wird die Wirkung des DBA ansonsten faktisch auf eine Reduzierung etwaiger **Quellensteuern** beschränkt.¹ Ferner ist aufgrund der Freistellung laufender Beteiligungserträge aus dem Ausland zu beachten, dass die vom Gesetzgeber gewählte Systematik einer Dividendenfreistellung kombiniert mit einem pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbot keine Anrechnung etwaiger ausländischer Quellensteuern erlaubt, so dass eine etwaige Definitivbelastung mit ausländischer Quellensteuer vorliegen kann, die überprüft werden muss.
- 191 Im Rahmen einer Tax Due Diligence ist besonders zu berücksichtigen, dass bestimmte Auskehrungen ausländischer Tochterkapitalgesellschaften nicht der Befreiung des § 8 b Abs. 1 KStG unterfallen, gleichwohl aber nach **DBA-Vorschriften** im Inland steuerbefreit sein können. Trotz der umfassenden Freistellung nach § 8 b Abs. 1 KStG haben die Dividendenartikel der jeweiligen DBA somit noch einen verbleibenden Anwendungsbereich. Dies gilt insbesondere auch für hybride Finanzierungen mit Eigen- wie Fremdkapitalcharakteristika (partiarische Darlehen, typisch stille Beteiligung²). Die entsprechenden Einkünfte werden ggfs. ausschließlich nach dem jeweiligen DBA von der inländischen Besteuerung freigestellt.

cc) Steuerlicher Risikobereich – Anwendung der 95%-igen Steuerbefreiung laufender Beteiligungserträge für GewSt-Zwecke

- 192 In systematischer Hinsicht verweist § 7 GewStG zunächst auf § 8 b KStG und erklärt diesen als auch für Gewerbesteuerzwecke anwendbar. Eine Hinzurechnung dieser zunächst frei gestellten Erträge bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewerbeertrags gem. § 8 Nr. 5 GewStG unterbleibt nur dann, wenn die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG erfüllt sind.

Gelten für Körperschaftsteuerzwecke in Bezug auf die Steuerbefreiung der laufenden Beteiligungserträge nach § 8 b Abs. 1, 5 KStG grundsätzlich weder eine Mindestbeteiligungsquote noch -behaltefrist, so sind hingegen für Zwecke der **Gewerbesteuer Behaltefrist und -dauer** im Rahmen der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften durchaus zu beachten.³

Im Anwendungsbereich des § 9 Nr. 2a GewStG liegen Gewinne aus Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften, an denen der Empfänger zu Beginn des Erhe-

¹ Vgl. *Rengers* in Blümich § 8 b KStG Rz. 151; *Dötsch/Pung* in D/J/P/W § 8 b KStG Rz. 10.

² Vgl. DBA Luxemburg, das die Einnahmen aus einer typisch stillen Beteiligung dem Dividendenartikel unterstellt, soweit neben der stillen Beteiligung noch eine qualifizierte Beteiligung am Grundkapital besteht.

³ Vgl. *Frotscher* in *Frotscher/Maas* § 8 b KStG Rz. 28a.

bungszeitraums (un)mittelbar zu mindestens 15 % beteiligt ist (bis zum EZ 2007 Mindestbeteiligung 10 %).¹

Für Gewinne aus Auslandsbeteiligungen fordert § 9 Nr. 7 GewStG, dass diese von ausländischen Kapitalgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland stammen, bei denen die Mindestbeteiligungsquote von 15 % seit Beginn des EZ ununterbrochen erfüllt ist (bis zum EZ 2007 Mindestbeteiligung 10 %). Darüber hinaus müssen die Bruttoerträge der ausschüttenden Gesellschaft aus aktiver Tätigkeit nach § 8 Abs. 1 Nr. 1–6 AStG stammen oder es handelt sich um eine sog. Landes-/Funktionsholding. Diese Regelungen gelten auf Antrag auch für Dividenden aus Tochtergesellschaften mit passiven Einkünften, wenn im Wirtschaftsjahr der Dividendenempfängerin Gewinnausschüttungen von einer i. S. d. § 8 Abs. 1 Nr. 1–6 KStG aktiven Enkelgesellschaft über diese Tochter- an die Muttergesellschaft erfolgen. Alternativ fordert das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg, dass die Erträge aus einer EU-Kapitalgesellschaft i. S. d. Mutter-Tochter-Richtlinie stammen, an der der Dividendenempfänger zu Beginn des EZ zu mindestens 10 % beteiligt ist.

Gerade aus den o. g. zusätzlichen Anforderungen für Gewerbesteuerzwecke ergibt sich eine möglicherweise **unterschiedliche Behandlung im Rahmen der KSt und GewSt**. Daraus entwickelt sich ein Prüfungsschwerpunkt in einer Tax Due Diligence. Hierbei erscheint die Anhebung der Mindestbeteiligung von ehemals 10 % auf 15 % ab dem VZ 2008 oftmals als weniger fehleranfällig, als beispielsweise die Anforderung, dass eine Mindestbeteiligung schon zu Beginn bzw. seit Beginn des gewerbesteuerlichen Erhebungszeitraums vorgelegen haben muss.² Daher sollten insbesondere Gewinnausschüttungen, die auf eine Beteiligungstransaktion noch im selben Erhebungszeitraum folgen, im Hinblick auf die Anwendbarkeit der Befreiungsvorschriften für GewSt-Zwecke genauer untersucht werden. Risikoträchtig sind insbesondere Gewinnausschüttungen in Folge von konzerninternen Reorganisationen und Rekapitalisierungen bzw. fremdfinanzierte Ausschüttungen nach Akquisitionen.

In Bezug auf **Auslandsdividenden von Nicht-EU Kapitalgesellschaften** lassen sich häufig mangels ausreichender Informationen die weiteren Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG, z. B. die Aktivitätserfordernisse i. S. d. § 8 AStG, nicht mit eindeutigen Ergebnis prüfen. Folglich verbleibt es im Tax Due Diligence Prozess möglicherweise bei einem potentiellen Steuerrisiko, dass sich aufgrund der Informationslage im Datenraum nicht ausräumen lässt.

dd) Steuerliche Risikobereiche – Anwendbarkeit der Befreiungsregelung bei verdeckten Gewinnausschüttungen

Neben den offenen Gewinnausschüttungen, d. h. typischerweise Dividenden, qualifizieren prinzipiell auch **vGA** für die **Steuerbefreiung** nach § 8 b Abs. 1 KStG. Eine Umqualifizierung einer sonst steuerpflichtigen Leistung in eine vGA und damit verbunden die Anwendung der Steuerbefreiung § 8 b Abs. 1 und 5 KStG ist für die Körperschaft als Empfängerin der Leistung im Grundsatz begünstigend.

Vor dem JStG 2007³ bestand hinsichtlich der Qualifikation einer Leistung als vGA bei leistender und empfangender Körperschaft keine kodifizierte, materielle Bin-

¹ Vgl. *Dötsch/Pung* in D/J/P/W § 8 b KStG Rz. 27.

² Vgl. *Dötsch/Pung* in D/J/P/W § 8 b KStG Rz. 28 ff. Die Autoren weisen darauf hin, dass die Beteiligung nicht für den gesamten Zeitraum bestanden haben muss, um von der Freistellung zu profitieren; a. A. *Neyer* GmbHR 2002, 153.

³ JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878.

dungswirkung. Ferner war vor der Einführung des § 32 a KStG mit dem JStG 2007¹ die verfahrensrechtliche Behandlung umstritten.¹

- 195 Durch das JStG 2007¹ ist für vGA ein materielles Korrespondenzprinzip in § 8 b Abs.1 Satz 2-4 KStG verankert worden.² Dieses **materielle Korrespondenzprinzip** zielt auf eine kongruente Besteuerung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene ab. Zu einer 95%igen Dividendenfreistellung bei der empfangenden Körperschaft kommt es demnach nur, soweit auf Ebene der leistenden Gesellschaft die fraglichen Bezüge das Einkommen nicht gemindert haben. Wurde das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert, finden § 8 b Abs.1 und 5 keine Anwendung; die Bezüge werden zwar umqualifiziert in Kapitaleinkünfte i. S. d. § 20 Abs.1 EStG, bleiben aber voll steuerpflichtig.³

Die Regelungen in § 8 b Abs.1 Satz 2-4 KStG sind erstmals auf Bezüge anzuwenden, die nach Verkündung des JStG 2007¹ (18.12.2006) zufließen (§ 34 Abs.7 Satz 11 KStG).⁴ Dabei kommt es nicht an auf den Zeitpunkt der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung bei der leistenden Körperschaft, sondern allein auf den Zufluss der vGA beim Gesellschafter.⁵

Ferner soll anhand § 8 b Abs. 3 S. 3 KStG, d. h. mittels eines Treaty Override, sichergestellt werden, dass das Korrespondenzprinzip nicht über ein DBA-Schachtelprivileg ausgehebelt werden kann.⁶ **Verfahrensrechtlich** wird das Korrespondenzprinzip nun durch § 32 a Abs. 1 KStG flankiert; danach kann der Bescheid des Gesellschafters soweit geändert werden, als dass der Steuerbescheid bei der leistenden Kapitalgesellschaft erlassen, aufgehoben oder geändert wird.

- 196 Vor dem Hintergrund des Sinn und Zweck einer **Tax Due Diligence**, nämlich steuerliche Risiken und damit verbundene etwaige Mehrsteuern zu identifizieren, ergibt sich die nicht immer zweifelsfrei zu klärende Frage, ob identifizierte vGA für eine **Steuerbefreiung** nach § 8 b Abs. 1 und 5 KStG auf Gesellschafterebene qualifizieren. Denn an die Identifikation der vGA schließt sich in Folge des Korrespondenzprinzips die Frage nach der verfahrensrechtlichen Konstellation. Gerade die Änderbarkeit der Steuerfestsetzungen bei den beteiligten Körperschaften spielt hier eine entscheidende Rolle. Eine Auswahl von Konstellationen, die teilweise auch problematisch im Rahmen einer Tax Due Diligence sein können, soll im Folgenden dargestellt werden.

- 197 Die nachfolgenden **Fallbeispiele** basieren auf der Annahme, dass Mutter- und Tochtergesellschaft(en) erworben werden sollen. Die im Rahmen der Tax Due Diligence aufgedeckten vGA sind weder von den Zielgesellschaften in den Steuererklärungen angegeben worden noch wurden diese bereits durch die Finanzverwaltung aufgedeckt.

Wenn die Steuerfestsetzungen der leistenden, inländischen Tochtergesellschaft und der empfangenden, inländischen Mutterkapitalgesellschaft erfolgt sind, aber noch nach den Vorschriften der AO geändert werden können, z. B. aufgrund einer Vorbehaltsfestsetzung nach § 164 AO, sollte bei Aufdeckung der vGA durch die Finanzver-

¹ *Dötsch/Pung* in D/J/P/W § 8 b KStG Rz. 12 m. w. N. insbesondere zur Diskussion in verfahrensrechtlicher Hinsicht.

² *Döfner/Heurung/Adrian* DStR 2007, 514.

³ *Rengers* in Blümich § 8 b KStG Rz. 2.

⁴ Vgl. *Rengers* in Blümich § 8 b KStG Rz. 45.

⁵ *Dötsch/Pung* in D/J/P/W § 8 b KStG Rz. 50.

⁶ *Döfner/Heurung/Adrian* DStR 2007, 515.