



## AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Berlin • Düsseldorf

Dürener Straße 295  
50935 Köln

Fon 0221/47 43 440  
Fax 0221/47 43 499  
koeln@axis.de

Schlüterstraße 41  
10707 Berlin

Fon 030/40 50 29 50  
Fax 030/40 50 29 599  
berlin@axis.de

Heinrichstraße 155  
40239 Düsseldorf

Fon 0211 / 43 83 56 0  
Fax 0211 / 43 83 56 11  
duesseldorf@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

## Die Eckpunkte zum Jahressteuergesetz 2009

### Teil 3: Änderungen in KStG und GewStG

Stand: 30.06.2008

#### Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung .....	2
2. Änderungen im KStG .....	2
Bäderbetriebe .....	2
Gemeinnützigkeit .....	3
Betriebe gewerblicher Art .....	3
Wertpapierleihe .....	5
Dauerverlusttätigkeiten .....	5
Steuerabzug .....	5
3. Angedachte Änderung für Streubesitzbeteiligungen .....	6
Zum Hintergrund .....	6
Die zurück gestellten Änderungspläne .....	7
Auswirkungen bei Organschaften .....	8
Streubesitz und das GewStG .....	9
Streubesitz und das UmwStG .....	9
Streubesitzanteile im Fondsbereich .....	9
4. Änderungen im GewStG .....	10
Kürzung für Grundstücksunternehmen .....	10



## Die Eckpunkte zum Jahressteuergesetz 2009 Änderungen in KStG und GewStG

### 1. Einleitung

Das Bundeskabinett hat den Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2009 des BMF vom 28.4.2008 verabschiedet und am 18.6.2008 auf den Weg gebracht. Die 1. Lesung im Bundestag ist nach derzeitigem Stand für den 25. 9. 2008 vorgesehen, die 2./3. Lesung für den 14.11.2008. Der Bundesrat soll dann am 19.12. 2008 zustimmen. Damit wird auch dieses Jahressteuergesetz erneut kurz vor Silvester in Kraft treten. In dieser langen Zeitspanne wird sich das Omnibusgesetz sicherlich noch um weitere Punkte erweitern, wie die Erfahrungen der vergangenen Jahre gezeigt haben. Insbesondere Sparmodellen vor der Abgeltungsteuer droht noch ein böses Erwachen. So verlautet es aus dem BMF auf eine Bundestagsanfrage der FDP-Fraktion (28.4.2008, IV C 1 – S 2000/07/0009, BT DRs. 16/9012).

Das Jahressteuergesetz 2009 bringt insbesondere Anpassungen an die EuGH- und BFH-Rechtsprechung, die bevorstehende Abgeltungsteuer, Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission sowie Reaktionen auf die sog. Liechtenstein-Affäre. Hinzu kommen die schon üblichen Reparaturmaßnahmen an fehlerhafte Verweise und unklare Vorschriften.

Nachfolgend die wichtigsten Vorhaben, getrennt nach den einzelnen Gesetzen. Der nachfolgende dritte Teil beschäftigt sich mit den Änderungen im KStG und GewStG und gibt einem Ausblick auf eine noch mögliche Änderung des § 8b KStG für Streubesitzbeteiligungen. Die ersten beiden Teile waren der Abgeltungsteuer und dem EStG vorbehalten und der vierte und letzte Teil beinhaltet die sonstigen Gesetze von AO bis InvStG.

### 2. Änderungen im KStG

#### **Bäderbetriebe**

Versorgungs- und Verkehrsbetriebe und Hafengebiete gelten stets als Betriebe gewerblicher Art. Die Aufzählung der in § 4 Abs. 3 KStG aufgeführten Betriebe wird um öffentliche Badebetriebe ergänzt. Damit können auch diese in eine Zusammenfassung verschiedener Betriebe gewerblicher Art nach den für die Versorgungs- und Verkehrsbetriebe geltenden Grundsätzen einbezogen werden. Die Beschränkung auf öffentliche Badebetriebe stellt sicher, dass Bäder, soweit sie insbesondere auch für Schulschwimmen zur Verfügung stehen und damit hoheitlichen Zwecken dienen (R 10 Abs. 5 KStR), künftig nicht als Betrieb gewerblicher Art anzusehen sind.

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts unterliegt mit jedem einzelnen ihrer Betriebe gewerblicher Art der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Eine Zusammenfassung einzelner Betriebe gewerblicher Art zu einem neuen ist nur nach den von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entwickelten Grundsätzen zulässig (vgl. H 7 KStH): Neben der Möglichkeit, gleichartige Betriebe und Verkehrs- und Versorgungsbetriebe im Sinne des § 4 Abs.



3 KStG zusammenzufassen, können bisher auch Betriebe, zwischen denen eine wechselseitige enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht, zusammengefasst werden. Betriebe gewerblicher Art können nicht mit Hoheitsbetrieben zusammengefasst werden.

Aus Gründen der Rechtssicherheit werden die Zusammenfassungsgrundsätze nunmehr gesetzlich in § 4 Abs. 6 KStG verankert. Dabei wird künftig auf das streitanfällige und administrativ aufwändige Merkmal der wechselseitigen engen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung verzichtet. Damit wird im Grundsatz der bisherige Status quo gewahrt. Unter dieses Merkmal fiel in der Vergangenheit als praktisch wichtigste Verbundform die Zusammenfassung mit Bäderbetrieben. Diese können nunmehr wegen der Änderung des § 4 Abs. 3 KStG nach den hierfür geltenden Grundsätzen bei der Zusammenfassung berücksichtigt werden. Wegen der Übergangsregelung wird auf die Begründung zu § 34 Abs. 2b KStG verwiesen.

**Anwendung:** Nach § 34 Abs. 2b KStG sind die Grundsätze des § 4 Abs. 6 KStG bei der Zusammenfassung verschiedener Betriebe gewerblicher Art erstmals für den VZ 2009 anzuwenden. Wegen der in der Praxis im Einzelfall umgesetzten bisherigen Zusammenfassungsgrundsätze, die von den geltenden Grundsätzen abweichen, dürfen in Einzelfällen die bisherigen Grundsätze noch für eine Übergangszeit bis zum VZ 2011 angewendet werden.

### **Gemeinnützigkeit**

Mit der Änderung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG werden die Folgerungen aus dem Urteil des EuGH Stauffer (14.9.2006, C 386/01) und der Änderung des § 52 AO gezogen. Danach erfüllen inländische wie auch ausländische gemeinnützige Körperschaften die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, wenn die Förderung der Allgemeinheit in nicht nur unbedeutendem Umfang auch der Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland im Ausland dient.

Mit der Änderung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG werden ausländische gemeinnützige Körperschaften, die die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllen, den inländischen gemeinnützigen Körperschaften gleich gestellt. Sie sind demnach mit ihren inländischen Einkünften von der Körperschaftsteuer befreit. Ihre wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe werden - wie bei inländischen gemeinnützigen Körperschaften - wie bisher besteuert.

**Anwendung:** Die Änderung ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden, so die allgemeine Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 1 KStG.

### **Betriebe gewerblicher Art**

Ein Betrieb gewerblicher Art liegt abweichend von den einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen auch dann vor, wenn die Einrichtung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird oder es an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt. Die Regelung in § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG stellt klar, dass für einen derartigen Betrieb gewerblicher Art auch ein Einkommen zu ermitteln ist. Die Regelung dient der Rechtssicherheit, um Liebhaberei auszuschließen. Dies hätte zur Folge, dass dann kein Einkommen ermittelt werden müsste und Verluste steuerlich irrelevant wären.



Der BFH (22.8.2007, I R 32/06, BStBl II 2007, 961) hatte entschieden, dass die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich zumindest in Höhe der laufenden Betriebsverluste zu einer vGA an die juristische Person des öffentlichen Rechts führt. Diese Entscheidung entspricht nicht der bisherigen steuerlichen Handhabung durch die betroffenen Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung. Danach führt ein solcher laufender Betriebsverlust nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Der Verlust kann danach grundsätzlich zur Ergebnisverrechnung genutzt werden. An den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen bei der steuerlichen Behandlung dauerdefizitärer Tätigkeiten der öffentlichen Hand mittels Betrieben gewerblicher Art oder Eigengesellschaften wird festgehalten.

- Die Rechtsfolgen einer vGA werden nicht gezogen, soweit ein Dauerverlustgeschäft durch einen Betrieb gewerblicher Art ausgeübt wird.
- Die Rechtsfolgen einer vGA bei Dauerverlustgeschäften sind grundsätzlich nicht zu ziehen, wenn z. B. eine Eigengesellschaft ein Schwimmbad betreibt, der laufende Betrieb nicht durch Eintrittsgelder gedeckt werden kann und die juristische Person des öffentlichen Rechts als Gesellschafterin den Betriebsverlust zur Vermeidung der Überschuldung der Gesellschaft durch Einlagen abdeckt. In den übrigen Fällen ist eine vGA aber weiterhin nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen und ggf. anzusetzen (Beispiel: Eine Eigengesellschaft einer Kommune erzielt aus der Überlassung von Büroräumen an ihren Gesellschafter höhere Mieten als aus Geschäften, bei denen sie fremden Dritten vergleichbare Räume zu Marktmieten überlässt.).
- Die Ausnahme vom Ansatz der vGA setzt voraus, dass an der Eigengesellschaft unmittelbar oder mittelbar juristische Personen des öffentlichen Rechts beteiligt sind, denen die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft zusteht. Bei Beteiligungen privater Dritter ist Voraussetzung, dass nachweislich nur die juristischen Personen des öffentlichen Rechts für einen Ausgleich der Verluste aus Dauerverlusttätigkeiten eintreten dürfen.
- Die Möglichkeit der Ergebnisverrechnung bei strukturell dauerdefizitären Tätigkeiten wird entsprechend den Grundsätzen für Betriebe gewerblicher Art ausgestaltet. Der Grundsatz, nach dem jede Tätigkeit einen eigenständigen Betrieb gewerblicher Art bildet, erfordert für eine Ergebnisverrechnung, dass mehrere Betriebe gewerblicher Art zu einem eigenständigen Betrieb gewerblicher Art zusammengefasst werden können. Diese Möglichkeit besteht nur unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 KStG.
- Sind die Zusammenfassungsgrundsätze für verschiedene Tätigkeiten nicht erfüllt, kommt es grundsätzlich zu einer vGA. Damit ist eine Verrechnung von positiven und negativen Betriebsergebnissen nicht mehr möglich. Die vGA tritt nur in Höhe der negativen Betriebsergebnisse ein. Soweit das negative Betriebsergebnis das positive übersteigt, ist eine Ergebnisverrechnung nicht möglich. Insoweit kommt es auch nicht zur verdeckten Gewinnausschüttung. Sind alle Einkünfte negativ, scheidet eine Ergebnisverrechnung ebenfalls aus. Folglich kommt es dann ebenfalls nicht zur verdeckten Gewinnausschüttung.



## Wertpapierleihe

§ 8b Abs. 10 KStG verhindert, dass die Wertpapierleihe genutzt wird, um steuerliche Vorteile aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Erträgen aus Beteiligungen (Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG – Steuerpflicht nach § 8b Abs. 7 und 8 KStG oder nach ausländischen Besteuerungsregelungen) zu erzielen. Dieselben Vorteile können auch erzielt werden, wenn Erträge oder Gewinne, auf die die Regelungen des § 8b KStG anzuwenden sind, über Investmentanteile erzielt werden. Die Ergänzung in § 8b Abs. 10 S. 9 KStG erfasst jetzt auch Fälle, in denen Investmentanteile Gegenstand der Wertpapierleihe sind.

## Dauerverlusttätigkeiten

Soweit Verluste im Zuge der Einkommensermittlung nicht durch eine vGA ausgeglichen werden, wird es regelmäßig zu einem negativen Einkommen kommen. Dieses unterliegt den allgemeinen Grundsätzen des Verlustabzugs. Damit wäre es bei einer Kapitalgesellschaft möglich, dass diese Verluste zukünftig Gewinne aus Tätigkeiten mindern, die an sich nach den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG nicht zusammengefasst werden können. Die an sich fehlende Verrechnungsmöglichkeit würde über den „Umweg“ des Verlustabzugs eingeräumt. Dies verhindert die Änderung des § 8c KStG. Verluste aus Tätigkeiten, die die Zusammenfassungsvoraussetzungen des § 4 Abs. 6 KStG

- nicht erfüllen, können nur mit zukünftigen Gewinnen aus diesen Tätigkeiten verrechnet werden.
- erfüllen, können nur mit zukünftigen Gewinnen aus diesen Tätigkeiten verrechnet werden.

Die jeweiligen Verlustvorträge werden gesondert festgestellt.

## Steuerabzug

§ 32 KStG regelt in den Absätzen 1 und 2 abschließend die Wirkungen des Steuerabzugs bei Körperschaftsteuerpflichtigen. Der Steuerabzug hat bei beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen grundsätzlich abgeltende Wirkung. Für unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige gilt dies nur, wenn die Einkünfte nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG von der Steuerbefreiung ausgenommen sind. Von der Abgeltungswirkung nach Absatz 1 sind ausgenommen

- Nummer 1: Die Erfassung der während der beschränkten Steuerpflicht erzielten steuerabzugspflichtigen Einkünfte im Rahmen einer inländischen Veranlagung bei Wechsel der Steuerpflicht. Die Regelung stellt sicher, dass in Fällen, in denen im Kalenderjahr sowohl beschränkte als auch unbeschränkte Steuerpflicht vorliegen auch die während der beschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünften zu veranlagen sind. Die entspricht dem Verfahren bei der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 7 S. 3 EStG).
- Nummer 2: Wenn der Steuerpflichtige, der die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 KStG erfüllt, für Einkünfte, die einem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 EStG unterliegen, einen Antrag auf Veranlagung zur Körperschaftsteuer nach § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 5 EStG stellt, tritt die Abgeltungswirkung nicht ein.

Der neue § 32 Abs. 4 KStG regelt den persönlichen Anwendungsbereich für die Anwendung des Veranlagungswahlrechts nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG bei Einkünften, die dem Steuerab-



zug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 EStG unterliegen. Das Veranlagungswahlrecht und der Nettosteuerabzug sind bei natürlichen Personen nur anzuwenden, wenn der beschränkt Steuerpflichtige die Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Staates hat und in einem dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Die Regelung im Absatz 4 enthält die Parallelregelung für beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige. Das Veranlagungswahlrecht und die Möglichkeit zum Nettosteuerabzug gelten danach für sog. EU/EWR-Körperschaften. Anders als bei einer Europäischen Gesellschaft oder Genossenschaft ist es hierbei nicht erforderlich, dass sich der Sitz der Gesellschaft und der Ort der Geschäftsleitung in ein und demselben EU-Mitgliedstaat oder EWR-Staat befinden müssen.

**Anwendung:** Die Änderung ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden, so die allgemeine Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 1 KStG.

### **3. Angedachte Änderung für Streubesitzbeteiligungen**

Die im Kabinettsentwurf vom 4.6.2008 vorgesehene Besteuerung von Streubesitzdividenden ist erst einmal aus dem JStG herausgenommen werden. Darauf verständigten sich Finanz- und Wirtschaftsministerium. Da eine Lösung wegen dem möglichen Verstoß gegen EU-Recht in irgendeiner Form gefunden werden muss, soll der ursprüngliche Plan nachfolgend dargestellt werden. Er ist nämlich nicht endgültig verworfen, sondern weiterhin eine Option zur Umsetzung.

#### **Zum Hintergrund**

Beteiligungserträge bleiben nach dem neuen § 8b Abs. 4 KStG nur noch steuerfrei, wenn die Beteiligung unmittelbar mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals betragen hat. Hintergrund der Änderungen ist das Vertragsverletzungsverfahren 2004/4349 der EU-Kommission zur derzeitigen Regelung. Der Kapitalertragsteuerabzug wird bei Dividenden unabhängig von der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG durchgeführt (§ 43 Abs. 1 Satz 3 EStG). Bei unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen kann die einbehaltene Kapitalertragsteuer im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung in voller Höhe angerechnet werden (§ 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Bei beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen ohne inländische Betriebsstätte hat die Kapitalertragsteuer grundsätzlich abgeltende Wirkung (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG).

Die Kommission sieht eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darin, dass bei in das Ausland gezahlten Dividenden eine Kapitalertragsteuer erhoben wird, während bei inländischen Körperschaften Dividenden steuerfrei sind und daher eine fast vollständige Erstattung der Kapitalertragsteuer im Rahmen des inländischen Veranlagungsverfahrens erfolgt. Die von der Kommission beanstandeten Sachverhalte betreffen im Ergebnis Beteiligungen im Streubesitz ausländischer Körperschaften. Bei Schachteldividenden an EU-Körperschaften wird bereits nach der Mutter-Tochter-Richtlinie in vollem Umfang vom Kapitalertragsteuerabzug Abstand genommen. Auch soweit ein DBA eine Quellensteuerfreistellung oder -ermäßigung für Schachteldividenden vorsieht, wird die Kapitalertragsteuer auf Antrag durch das BZSt erstattet.



Die Steuerpflicht gilt nur für Beteiligungserträge von Körperschaften. Bei Einkommensteuerpflichtigen, die Streubesitzerträge im Betriebsvermögen erzielen und bei Veräußerungen von Anteilen im Privatvermögen, die mindestens 1 Prozent betragen (§ 17 EStG), bleibt es ab 2009 beim Teileinkünfteverfahren und einer Steuerpflicht von 60 Prozent der Erträge. Bei Beteiligungserträgen im Privatvermögen bleibt es im Übrigen bei der vollen Besteuerung im Rahmen der Abgeltungsteuer.

### **Die zurück gestellten Änderungspläne**

Die Systematik der Regelungen des § 8b KStG zur Steuerbefreiung im Zusammenhang mit Beteiligungen an anderen Körperschaften wird grundsätzlich beibehalten. Die neue Ausnahme von der Steuerbefreiung für Bezüge und Gewinne aus Beteiligungen im Streubesitz wird in Absatz 4 geregelt. Künftig bleiben Beteiligungserträge nur noch steuerfrei, wenn die Beteiligung, aus der die Erträge zufließen oder anfallen, zu Beginn des VZ, in dem diese Beträge bezogen werden, unmittelbar mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals betragen hat. Anteile, die im Rahmen von Wertpapierleihgeschäften verliehen oder entliehen worden sind, werden für die Bemessung der Beteiligungsquote stets beim Verleiher berücksichtigt. Dadurch wird ausgeschlossen, dass die Beteiligungsgrenze mit Hilfe von Wertpapierleihgeschäften kurzfristig unterschritten oder überschritten werden kann.

Um Verwerfungen zu vermeiden, wird der Erst- oder Hinzuerwerb einer mindestens 10-prozentigen Beteiligung innerhalb eines VZ auf den Beginn des VZ zurück bezogen, sodass für diesen Zeitraum die Streubesitzregelung keine Anwendung findet.

Für die Anwendung der Beteiligungsgrenze werden zu den unmittelbaren Beteiligungen auch Beteiligungen gezählt, die über eine Personengesellschaft zugerechnet werden. Dabei wird für Beteiligungen, die sich im Gesamthandsvermögen befinden, auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abgestellt. Beteiligungen, die sich im Sonderbetriebsvermögen befinden, werden dem Mitunternehmer nicht nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel, sondern unmittelbar zugeordnet.

Die Sonderregelungen für Streubesitz-Beteiligungen werden auf der Ebene des Gesellschafters angewendet. Sofern den Gesellschaftern über die Personengesellschaft Streubesitz-Beteiligungen zugerechnet werden, sind die Angaben zu diesen Beteiligungen und den damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Erträgen neben den obligatorischen Angaben zur Anwendung des § 8b KStG, §3c und § 3 Nr. 40 EStG, im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung festzuhalten.

Die Anwendung der Streubesitz-Regelungen bei Beteiligungserträgen, die über Investmentanteile erzielt werden, ist unmittelbar im InvStG geregelt.

- Ähnlich der Regelungen zur Abgeltungssteuer werden Dividendenerträge und Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen im Streubesitz in einem eigenen System besteuert. Betriebsausgaben und Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit Beteiligungen im Streubesitz stehen, können nur mit Erträgen und Gewinnen aus diesen Beteiligungen verrechnet werden. Aus der Berücksichtigung von Betriebsausgaben oder Gewinnminderungen entstehende Verluste können nicht mehr mit anderen positiven Erträgen der Körperschaft verrechnet werden. Diese Einschränkung der Verlustverrechnung verhindert die Berücksich-



tigung hoher Verluste aus Portfoliobeteiligungen in Zeiten stark fallender Börsenwerte und dient damit der Sicherung einer geordneten Haushaltsführung.

- Für die Zuordnung der Betriebsausgaben kommt es – wie bei den Gewinnminderungen - auf den allgemeinen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung an. Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ist nicht gefordert. Die Zuordnung der Aufwendungen wird dadurch vereinfacht. Für die Definition der Gewinnminderungen im Zusammenhang mit der Streubesitz-Beteiligung wird auf die Regelungen des § 8b Abs. 3 KStG zurückgegriffen.
- Betriebsausgaben oder Gewinnminderungen, die innerhalb eines VZ nicht ausgeglichen werden können, werden auf spätere Veranlagungszeiträume vorgetragen und können so mit später erzielten Dividenden oder Gewinnen aus Streubesitz-Beteiligungen zeitlich unbegrenzt verrechnet werden. Der Vortrag eines negativen Saldo unterliegt den Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c KStG in den Fällen eines Anteilseignerwechsels. Eine Verrechnung mit anderen Erträgen ist dauerhaft ausgeschlossen und zwar auch dann, wenn sich die Beteiligungsverhältnisse später ändern.
- Im Fall der Veräußerung von Beteiligungen, die keine Streubesitz-Beteiligungen sind, bleibt ein Veräußerungsgewinn, der auf Teilwertabschreibungen entfällt, die in vorangegangenen Jahren steuerwirksam vorgenommen worden sind, nach § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG steuerpflichtig. Teilwertabschreibungen auf Streubesitz, die nach § 8b Abs. 4 KStG n. F. mit Erträgen aus Streubesitz verrechnet werden können sind steuerwirksam und zwar auch dann, wenn eine Verrechnung mit positiven Erträgen noch nicht erfolgt ist. Für die Anwendung des § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG kommt es nicht darauf an, ob sich eine Teilwertabschreibung bereits tatsächlich steuerlich ausgewirkt hat.

**Hinweis:** Streubesitzdividenden bei der Gewerbesteuer werden weiterhin bei Quoten unter 15 Prozent hinzugerechnet, Gewinne hingegen nicht.

### Auswirkungen bei Organschaften

Nach der sog. Brutto-Methode des § 15 Nr. 2 KStG ist die Berücksichtigung von Steuerbefreiungen für Beteiligungserträge nach § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG grundsätzlich auf der Ebene des Organträgers zu prüfen. In dem Einkommen der Organgesellschaft, das dem Organträger zugerechnet wird, sind also stets Beteiligungserträge und damit zusammenhängende Betriebsausgaben enthalten. An der Systematik soll grundsätzlich auch in Bezug auf Streubesitz-Beteiligungen festgehalten werden. Für die Prüfung der Beteiligungsgrenze von 10 Prozent wird aber jeweils auf die einzelnen Gesellschaften des Organkreises abgestellt. Beteiligungen an der nämlichen Kapitalgesellschaft, die von verschiedenen Organgesellschaften oder Organgesellschaft und Organträger gehalten werden, werden dabei nicht zusammen gerechnet. Sind im dem Organträger zugerechneten Einkommen Erträge und/oder Aufwendungen aus Streubesitz-Beteiligungen enthalten, kommt beim Organträger § 8b Abs. 4 KStG zur Anwendung, sofern bei ihm das Körperschaftsteuergesetz Anwendung findet.

Eigene und über die Organgesellschaften zugerechnete Erträge und Aufwendungen aus Streubesitz-Beteiligungen werden auf der Ebene des Organträgers in einer Summe zusam-



mengefasst. Ein negativer Saldo wird beim Organträger vorgetragen. Dies wird über § 15 Nr. 2 S. 3 KStG geregelt.

§ 8 Abs. 7 Satz 3 KStG erfasst zunächst nur die Fälle, in denen die Eigengesellschaft die verschiedenen Tätigkeiten selbst ausübt. Die Einschränkung der Möglichkeiten einer Ergebnisverrechnung bei einer Eigengesellschaft muss aber auch dann greifen, wenn die Tätigkeiten über mehrere Eigengesellschaften verteilt sind, deren Ergebnis über Organschaften zusammengefasst wird. Dies stellt § 15 Abs. 1 Satz 4 KStG sicher. Dabei wird auf Ebene der jeweiligen Organgesellschaften mit Dauerverlustgeschäften § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht angewendet. Die Rechtsfolgen werden kraft ausdrücklicher Regelung erst unter Berücksichtigung des auf Ebene des Organträgers zusammengefassten Einkommens gezogen.

### **Streubesitz und das GewStG**

Nach geltendem Recht ist § 8b KStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen. In dem nach den KStG-Vorschriften zu ermittelnden Gewinn sind Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG und Gewinne im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG nicht enthalten und Aufwendungen abgezogen. Auf diesen Ausgangsbetrag sind die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungs- und Abzugsvorschriften der §§ 8 und 9 GewStG und insbesondere § 8 Nr. 5 GewStG zur Erfassung von Streubesitzdividenden anzuwenden.

Nunmehr ist es erforderlich, die Anwendung des § 8b Abs. 4 KStG für die maßgebende Ausgangsgröße des § 7 GewStG auszuschließen. Gem. § 7 S. 4 und 5 GewStG ist zur Ermittlung des Gewerbeertrags § 8b KStG ohne Berücksichtigung der Regelungen des § 8b Abs. 4 KStG anzuwenden.

**Anwendung:** Nach § 36 Abs. 5 GewStG sollte die Regelungen zum Ausschluss der Anwendung des § 8b Abs. 4 KStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2009 anzuwenden sein.

### **Streubesitz und das UmwStG**

Die Änderung des § 4 Abs. 6 UmwStG infolge der Neufassung des § 8b Abs. 4 KStG entspricht der Systematik der Besteuerung von Streubesitzanteilen. Infolge der Steuerpflicht von Bezügen im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG und von Gewinnen im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG ist auch bei Anteilen im Sinne des § 8b Abs. 4 KStG ein Übernahmeverlust in Höhe der Bezüge im Sinne des § 7 UmwStG 2006 berücksichtigungsfähig.

Auch dieses Vorhaben wurde erst einmal zurückgestellt.

### **Streubesitzanteile im Fondsbereich**

Die Aufhebung der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG für von Körperschaften bezogene Streubesitzdividenden und andere Änderungen im Rahmen der Direktanlage nach § 8b Abs. 4 KStG werden sind im InvStG nachvollzogen. Hinsichtlich der Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG tritt keine Änderung ein, weil auch bei der Direktanlage insoweit keine Rechtsänderung vorgesehen ist. Die Neuerungen des KStG sind in § 2 Abs. 2 S. 3 und 4 InvStG zusammengefasst. Beim einzelnen Anleger kann die Beteiligung des Investmentvermögens an der Körperschaft nur in dem Umfang seiner eigenen Beteiligung an dem Investmentvermögen bzw.



mit Rücksicht auf die Umbrella-Konstruktionen oder vergleichbare Regelungen ausländischen Rechts an dem Teilfonds oder Teilgesellschaftsvermögen zugerechnet werden.

**Beispiel:** Wenn ein Immobilien-Sondervermögen der alleinige Anteilseigner einer Immobilien-Kapitalgesellschaft ist, so überschreitet nicht jeder Anleger allein schon deshalb die Beteiligungsgrenze des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG. Vielmehr gilt dies nur für die Anleger, die zu 10 Prozent oder mehr an dem Immobilien-Sondervermögen beteiligt sind.

Bei Dachfondskonstruktionen ist diese Anteilsrechnung auf die zusätzliche Ebene der oder des Zielfonds zu erstrecken.

Das Investmentvermögen ermittelt sowohl seine Erträge als auch die Erträge der Anleger aus dem einzelnen Investmentanteil nach seinem Geschäftsjahr. Daher wird für die Ertragsermittlung durch die Investmentgesellschaft abweichend von § 8b Abs. 4 S. KStG nicht auf den VZ, sondern auf das Geschäftsjahr des Investmentvermögens abgestellt.

Innerhalb des einzelnen Investmentvermögens existieren bereits verschiedene Verlustverrechnungskreise. Danach verbleibende Verluste werden nur auf der Ebene des Investmentvermögens vorgetragen, nicht mit anderen Einkünften oder Einkommensteilen verrechnet. Daher wird nicht bei der Direktinvestition noch ein besonderer Verlustverrechnungskreis eingeführt.

Die Aufhebung der Steuerbefreiung für Streubeteiligungen wird auch beim Aktiengewinn für den einzelnen Anleger in § 8 Abs. 1 bis 4 InvStG umgesetzt. Für die Zurechnung beim positiven Aktiengewinn (§ 8 Abs. 1 InvStG) kommt es auf die Rückgabe oder Veräußerung des Investmentanteils und beim negativen Aktiengewinn (§ 8 Abs. 2 InvStG) auf den Bewertungsstichtag an. Soweit aufgrund der alten Fassung des § 8 Abs. 2 InvStG sich ein negativer Aktiengewinn nicht ausgewirkt hat, bleibt auch eine spätere Zuschreibung ohne Auswirkung auf das Einkommen der den Investmentanteil haltenden Körperschaft.

Nach § 18 Abs. 18 InvStG gilt die Aufhebung der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG für von Körperschaften bezogene Streubesitzdividenden und andere Änderungen im Rahmen der Direktanlage erstmals für den VZ 2009.

**Hinweis:** Sämtliche in Kapitel 5 aufgeführten Änderungspläne sind im vom Bundeskabinett beschlossenen JStG 2009 nicht mehr enthalten. Dennoch schweben sie latent über Kapitalgesellschaften und sperren derzeit auch die Option, als Ausweg vor der Abgeltungsteuer eine „Spar-dosen-GmbH“ zu gründen.

#### **4. Änderungen im GewStG**

##### **Kürzung für Grundstücksunternehmen**

Mit dem neuen § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG werden steuerliche Gestaltungen im Zusammenhang mit der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft verhindert. Hierbei werden Erträge in den Kürzungsumfang einbezogen, die die Gesellschaft gewerbesteuerpflichtigen Dritten für erbrachte Leistungen zahlt, weil der Dritte Gesellschafter der Gesellschaft ist.



Hierzu wird die erweiterte Kürzung auf Ebene der grundbesitzverwaltenden Personengesellschaft im Bezug auf Sondervergütungen des Mitunternehmers dahingehend eingeschränkt, dass nur die Sondervergütungen in die erweiterte Kürzung einzubeziehen sind, die auf die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft entfallen, d. h. die die Kerntätigkeit der Gesellschaft umfassen. Soweit der Mitunternehmer der Gesellschaft Darlehen überlässt oder andere Leistungen wie zum Beispiel Beratungsleistungen erbringt, wird die erweiterte Kürzung ausgeschlossen.

**Anwendung:** Nach der allgemeinen Regelung des § 36 Abs. 1 GewStG ist diese erstmals für den Erhebungszeitraum 2009 anzuwenden.

Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft:

**Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Steuerrecht,  
Rolfjosef Hamacher**

**Fon 0221/47 43 440  
Fax 0221/47 43 499  
hamacher@axis.de**

**Rechtsanwalt,  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,  
Dipl.-Betriebswirt Bernhard Fuchs**

**Fon 0211/43 83 560  
Fax 0211/43 83 5611  
fuchs@axis.de**

**Rechtsanwalt,  
Steuerberater,  
Dipl.-Finanzwirt Heinrich Bürmann**

**Fon 030/40502950  
Fax 030/405029599  
buermann@axis.de**

Die Ausführungen in dieser Publikation sollen einer allgemeinen Information dienen. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann aufgrund der Komplexität der behandelten Themen nicht erhoben werden; ebenso wird eine einzelfallbezogene Beratung hierdurch nicht ersetzt. Die Axer Partnerschaft übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.