



Die erste Seite

Steuerfalle Doppelbesteuerungsabkommen?

Die Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Zypern kann weitreichende Folgen bei der Besteuerung von zyprischen Anteilseignern von Kapitalgesellschaften in Deutschland haben.

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Zypern und Deutschland (DBA 2011) wurde vor über einem Jahr unterzeichnet, ist aber erst zum 16. 12. 2011 durch Eingang der Notifikationsurkunden in Kraft getreten. Es ist für Steuern anzuwenden, die ab dem 1. 1. 2012 abgezogen werden oder für Zeiträume ab dem 1. 1. 2012 erhoben werden.

In vielen Bereichen entspricht das DBA dem OECD-Standard, was wegen einheitlicher Regelungen begrüßenswert ist. Aber es gibt auch einen erheblichen Nachteil: Der Abschluss des DBA führt zu einer sofortigen Besteuerung von stillen Reserven in Anteilen an



deutschen Kapitalgesellschaften mit zyprischen Anteilseignern und zwar allein durch die Veränderung des DBA, ohne weitere Handlung oder neue Tatsachen.

Besteuerung durch Änderung eines DBA klingt zunächst absurd, entspricht aber nach Auffassung der Finanzverwaltung der geltenden Rechtslage. In dem vorhergehenden DBA von 1974 war geregelt, dass Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft in dem Staat der Ansässigkeit der Beteiligungsgesellschaft besteuert werden können. Demzufolge war bei der Veräußerung der Anteile an einer deutschen GmbH durch einen zyprischen Anteilseigner der entstehende Gewinn in Deutschland zu besteuern. Abhängig von der Person des Anteilseigners kam die Abgeltungsteuer (bei natürlichen Personen) oder die Besteuerung nach § 8 b KStG für Kapitalgesellschaften in Betracht. Der Gewinn wurde mit seiner Realisierung besteuert.

Nach dem neuen DBA 2011 greift jedoch die Regelung des OECD-Musterabkommens: Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen werden in dem Vertragsstaat besteuert, in dem der Veräußerer ansässig ist, sofern nicht explizit etwas anderes geregelt ist. Im Hinblick auf Anteile an einer Kapitalgesellschaft gibt es eine derartige Sonderregelung nur dann, wenn deren Wert zu mehr als 50% aus unbeweglichem Vermögen besteht – eine Klausel, die steuergünstige Gestaltungen bei Grundbesitz verhindern soll. Demzufolge wird künftig bei einer Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft der zyprische Gesellschafter nicht mehr in Deutschland, sondern in Zypern besteuert. Das klingt bei dem günstigen Steuersystem in Zypern zunächst positiv.

Aber die Regelung erfüllt den Tatbestand des Verlustes oder der Beschränkung des Besteuerungsrechtes der Bundesrepublik Deutschland nach § 12 Abs. 1 KStG – zumindest nach Auffassung der Fi-

nanzverwaltung. Wird bei der Körperschaft das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes ausgeschlossen oder beschränkt, gilt dies als Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsgutes zum gemeinen Wert. Bei wesentlich beteiligten, natürlichen Personen könnte dies nach § 4 Abs. 1 Satz 3 ff. EStG ebenso zu einer Besteuerung führen.

Es handelt sich auch nicht um die Verlegung des Sitzes oder des Ortes der Geschäftsleitung nach § 17 Abs. 5 EStG, bei der die Besteuerung in Deutschland erst bei der tatsächlichen (späteren) Veräußerung erfolgen würde, unabhängig davon, dass das Besteuerungsrecht mit der Sitzverlegung bereits im EU-Ausland liegt. Daran ändert auch die Rechtsprechung des EuGH zu National Grid Indus (Rs. C-371/10) nichts, da es auch in diesem Fall um die Schlussbesteuerung bei Sitzverlegung geht. Die Änderung des DBA hat zwar bezüglich des Besteuerungsrechtes dieselbe Wirkung wie eine Sitzverlegung, aber die Kapitalverkehrsfreiheit oder die Niederlassungsfreiheit werden eben nicht beschränkt und daher gibt es auch keinen Raum für EU-rechtliche Angriffe.

Da das Besteuerungsrecht ab dem 1. 1. 2012 entzogen ist, erfolgt die Besteuerung zum 31. 12. 2011. Der Besteuerung unterliegt der fiktive Gewinn aus der Bewertung der Anteile zum gemeinen Wert, der sich bei börsennotierten Anteilen aus dem Börsenpreis ableiten lässt. Eine Börsennotierung dürfte aber nicht die Regel sein, die Unternehmen müssen daher bewertet werden. Dies kann entweder nach einem anerkannten Unternehmensbewertungsverfahren erfolgen oder durch das vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 200 BewG. Der vereinfachte Ertragswert ist zwar auch mit wenigen Informationen, die zum Teil aus den Jahresabschlüssen ersichtlich sind, abzuleiten, aber der Wert entspricht in 2011 dem 12,61-fachen des bereinigten Betriebsergebnisses nach Steuern – ein sehr hoher Multiplikator. Eine Unternehmensbewertung auf den 31. 12. 2011 zu erstellen ist aber aufwendig und setzt voraus, dass Planungsdaten des Unternehmens vorliegen und diese auch zur Verfügung gestellt werden – zumindest bei einem Minderheitsgesellschafter eine schwierige Situation.

Wenn der gemeine Wert ermittelt wurde, stellt sich die Frage, wie hoch die Besteuerung ist. Beschränkt Steuerpflichtige werden mit ihren Einkünften nach § 49 EStG herangezogen, wozu auch Einkünfte nach § 17 EStG zählen. Für Körperschaften als Anteilseigner bleiben nach § 8 b Abs. 2 KStG Bezüge aus der Veräußerung von Anteilen steuerfrei, wobei nach § 8 b Abs. 3 KStG 5% des Gewinns als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gelten. Im Ergebnis entsteht eine Besteuerung von 0,79%, falls die Voraussetzungen für eine gewerbesteuerliche Kürzung vorliegen. In der Literatur gibt es auch die Meinung, dass die nach § 8 b Abs. 3 KStG nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben überhaupt nicht als Einkünfte i. S. des § 49 EStG zu werten sind und daher faktisch keine Besteuerung erfolgt. Teurer kann der Fall bei der wesentlich beteiligten natürlichen Person sein, die ggf. der so genannten Abgeltungsteuer von 25% zzgl. SolZ von 5,5%, also insgesamt 26,38% unterliegen kann – und mangels Verkaufs keine Liquidität zur Begleichung der Steuerschuld erzielt hat.

Über Zypern wurden bis 2009 rund 2 Mrd. Euro in Deutschland investiert; insbesondere für russische Investitionen war Zypern ein Eintrittstor nach Europa. Es ist wünschenswert, dass die Regierung in ihrem 12-Punkte-Plan mit Änderungen zur Entstrickungsbesteuerung wenigstens großzügige Stundungsregelungen für derartige Fälle berücksichtigt.

Dipl.-Kffr. Petra Göckel, Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin, Fachberaterin für Internationales Steuerrecht, Schneider + Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, München