

12.3. Kann eine Kapitalverminderung als Dividendenzahlung qualifiziert werden ?

Artikel 344 § I des Einkommenssteuergesetzbuchs besagt: "Der Verwaltung der direkten Steuern kann die rechtliche Qualifizierung, die Parteien einer Handlung oder ein selbes Geschäft bewirkenden getrennten Handlungen geben, nicht entgegengehalten werden, wenn die Verwaltung auf grund von Vermutungen oder anderen in Artikel 340 erwähnten Beweismitteln feststellt, dass diese Qualifizierung dazu dient, die Steuer zu umgehen, außer wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass diese Qualifizierung rechtmäßigen finanziellen oder wirtschaftlichen Bedürfnissen entspricht."

Kann die Steuerverwaltung aufgrund dieser Bestimmung eine Maßnahme als Dividendenzahlung ansehen, derzufolge eine Gesellschaft ihren Aktionären das zu gleich welchem Zeitpunkt als Bar- oder Sacheinlage eingezahlte Kapital zurückzahlt, und deshalb den Mobiliensteuervorabzug auf diese Dividende vereinnahmen ?

Bereits mehrfach hat die Verwaltung dieses fiskale Instrument genutzt, um zu versuchen, diese Maßnahmen zur Kapitalverminderung in eine Dividendenzahlung umzudeuten, die der Zahlung des Mobiliensteuervorabzugs von - je nach Fall - 15 % oder 25 % unterliegt.

Aus Artikel 344 § 1 ergibt sich, dass die Steuerverwaltung dieses Instrument zur Verhinderung von Missbrauch nur anwenden darf, wenn die beiden folgenden Bedingungen gleichzeitig erfüllt sind:

- Die Qualifizierung der gegebenen Handlung könnte auch anders qualifiziert werden.
- Diese Qualifizierung mit dem Ziel, Steuern zu vermeiden, entspricht nicht rechtmäßigen wirtschaftlichen oder finanziellen Bedürfnissen.

Kapitalverminderung durch Abzug vom steuerlichen Kapital

Die hier beschriebene Vorgehensweise besteht aus einer Kapitalverminderung auf die ursprünglich als Bar- oder Sacheinlagen geleisteten Einlagen. Zur Erinnerung: Vollständige oder teilweise Rückzahlungen von Gesellschaftskapital werden im Prinzip als normale Dividendenzahlung angesehen, es sei denn, die Rückzahlungen erfolgen in Ausübung einer rechtmäßigen Entscheidung zur Kapitalverminderung gemäß den Bestimmungen des Gesellschaftsgesetzbuchs und es geht um eingezahltes Kapital. Mit anderen Worten: Wenn diese beiden Bedingungen eingehalten werden, ist die Kapitalverminderung logischerweise von Steuern befreit und unterliegt nicht dem Mobiliensteuervorabzug. Deshalb sollte in der notariellen Urkunde ausdrücklich erwähnt sein, dass es um eine Kapitalverminderung geht, die sich auf das eingezahlte Kapital bezieht. Andernfalls unterstellt die Verwaltung, dass die Kapitalverminderung sich proportional auf das eingezahlte Kapital und auf die gebildeten Rücklagen bezieht, sodass der Mobiliensteuervorabzug auf den Teil der Rückzahlung verlangt wird, der die gebildeten Rücklagen betrifft.

Wie könnte die Staatskasse anhand des Artikels 344 §1 EStGB diese Maßnahme in eine Dividendenzahlung umdeuten? Schließlich müssen die Bedingungen einer möglichen Neuqualifizierung und fehlender rechtmäßiger Bedürfnisse gleichzeitig erfüllt sein.

Rechtmäßige Bedürfnisse

2006 hat der Dienst für Vorabentscheidungen (Entscheidung vom 16. Januar 2006) geantwortet, dass eine Kapitalverminderung nicht als Neuqualifizierung angesehen wird und damit rechtmäßigen wirtschaftlichen oder finanziellen Bedürfnissen entspricht, wenn die Gesellschaft, die diese Maßnahme ergreift, sich an folgende Voraussetzungen hält:

- Die beabsichtigte Kapitalverminderung erfolgt etwa drei Jahre nach der letzten Bildung von versteuerten Rücklagen.
- Die Gesellschaft bildet weder vor der geplanten Kapitalverminderung Rücklagen noch gleichzeitig mit ihr noch während einer Frist von drei Jahren nach dem Datum der Kapitalverminderung.
- Die Gesellschaft muss ausreichend liquide sein, um die geplante Rückzahlung vornehmen zu können.
- Es handelt sich um eine tatsächliche Rückzahlung und nicht nur um eine Gegenbuchung auf dem Kontokorrentkonto.
- Die Aktionäre/ Anteilseigner stellen die auf diese Weise zurückgezahlten Beträge der Gesellschaft nicht in Form eines Darlehens zur Verfügung.
- Die Kapitalrückzahlung darf nicht zu Änderungen bei den Honoraren führen, die die Gesellschaft den Aktionären/ Anteilseignern zahlt.

Wenn diese Voraussetzungen eingehalten werden, ist keine Neuqualifizierung möglich, weil die Maßnahme rechtmäßigen wirtschaftlichen und finanziellen Bedürfnissen entspricht. In einem Rundbrief im Juli 2009 hat die Verwaltung allerdings nochmals darauf hingewiesen, dass Kapitalverminderungen, die nur zum Zweck der steuerlichen Optimierung (für die Gesellschafter) dienen, keinen rechtmäßigen wirtschaftlichen und finanziellen Bedürfnissen entsprechen.

Neuqualifizierung dieser Kapitalverminderung als Dividende

Erinnern wir uns erst einmal, dass es an den betroffenen Parteien ist, die Qualifizierung zu wählen, die sie ihren Handlungen geben wollen, und zwar auch, wenn diese eventuell auch anders qualifiziert werden könnten. Damit die Verwaltung eine Kapitalverminderung als Dividendenzahlung qualifizieren kann, muss sie sich an die juristische Realität halten, die der Steuerpflichtige geschaffen hat. Sie kann also nichts am Inhalt und an den rechtlichen Auswirkungen der von diesem ausgeführten Handlungen ändern. Allerdings sind die rechtlichen Folgen einer Kapitalverminderung gemeinrechtlich grundlegend anders, als die einer Dividendenzahlung. Die Kapitalverminderung führt ipso facto insbesondere zu einer Verminderung des Gesellschaftskapitals der Gesellschaft, während das Gesellschaftskapital bei einer Dividendenzahlung nicht angetastet wird.

Im November 2005 hat der Kassationshof diesen Punkt wie folgt bestätigt: "Aus diesem Text (Artikel 344 § 1 EStGB) wie auch aus den vorbereitenden Arbeiten zum Gesetz vom 22. Juli 1993, das diese Bestimmung in das EStGB 1992 eingeführt hat, lässt sich ableiten, dass nur die Qualifizierung einer Handlung der Verwaltung nicht entgegengehalten werden kann. Demnach kann diese der Handlung nur eine andere Qualifizierung geben, wenn sie die juristischen Auswirkungen dieser Handlung berücksichtigt."

Und weiter: "Wird nicht überprüft, ob die Auswirkungen der neu qualifizierten Maßnahme und der ursprünglich qualifizierten Maßnahme ähnlich waren, so ist ein Urteil auf der Grundlage von Artikel 344 §1 EStGB gesetzlich nicht gerechtfertigt."

Mit diesem einschneidenden Urteil hat der Kassationshof die Anwendung des Artikels 344 § 1 EStGB klar neu umrissen und es zugleich sehr erschwert, sich bei einer Kapitalverminderung auf ihn zu berufen.

Schlußfolgerung

Um eine Kapitalverminderung in eine Dividendenzahlung umzuqualifizieren, muss die Steuerverwaltung gleich zwei Beweise vorlegen, nämlich,

- dass die Qualifizierung der gegebenen Handlung auch anders qualifiziert werden könnte,
- dass diese Qualifizierung mit dem Ziel, Steuern zu vermeiden, nicht rechtmäßigen wirtschaftlichen oder finanziellen Bedürfnissen entspricht.

Die Verwaltung kann zwar - gerechtfertigt oder nicht - beschließen, dass bestimmte Maßnahmen zur Kapitalverminderung nicht den rechtmäßigen wirtschaftlichen oder finanziellen Bedürfnissen entsprechen, aber es erscheint uns unmöglich, dass sie beweisen kann, dass die juristischen Auswirkungen einer Kapitalverminderung in jeder Hinsicht einer Dividendenzahlung ähnlich sein könnten.

Mit anderen Worten: Da Maßnahmen zur Kapitalverminderung, die sich auf das eingezahlte Kapital beziehen, nicht als Dividendenzahlung qualifiziert werden können, sind sie auch nicht gesellschaftssteuerpflichtig und unterliegen nicht dem Mobiliensteuervorabzug.

BDO Nr. 4-2009

fabrice.grognard@bdo.be

marc.hubert@bdo.be

BDO Atrio Steuerberater