

ARBEITSENTWURF

eines BMF-Schreibens

Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen; Anwendung des § 8b KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes unter Berücksichtigung der Änderungen durch das Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes, sowie durch das Gesetz zur Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Anwendung der durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433, BStBl. I S. 1428) neugefassten und durch das Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes vom 20. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1850, BStBl. I S. 28) und durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858, BStBl. I 2002 S. 35) geänderten Vorschriften des § 8b KStG wie folgt Stellung.

Inhaltsübersicht

1	Befreiung laufender Beteiligungserträge (§ 8b Abs. 1 KStG)	4
1.1	Allgemeines	4
1.2	Tatbestandsmerkmale des § 8b Abs. 1 KStG	4
1.2.1	Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen	4
1.2.2	Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG	4
1.2.3	Liquidationsraten	4
1.2.4	Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen	5
1.3	Einbehaltung von Kapitalertragsteuer trotz allgemeiner Beteiligungsertragsbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG	5
2	Veräußerungsgewinnbefreiung (§ 8b Abs. 2 KStG)	5
2.1	Allgemeines	5
2.2	Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf andere Realisationsvorgänge als Veräußerungen	6
2.2.1	verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Anteilen	6
2.2.2	Sachdividenden in Form von Anteilen an Kapitalgesellschaften	6
2.2.3	Liquidationsgewinn, der auf Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften entfällt	6
2.2.4	Verdeckte Einlagen	7
2.3	Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Organgesellschaften	7
2.4	Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Gewinne im Sinne des § 21 Abs. 2 UmwStG	8
2.5	Anwendung des § 8 b Abs. 2 auf Übertragungsgewinne i.S. der §§ 3, 11 Abs. 1 und 15 Abs. 3 UmwStG	8
2.6	Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Gewinne aus der Weiterveräußerung eigener Anteile	8
2.7	Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG bei Veräußerung eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft, die eine Beteiligung hält	9
2.8	Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG, wenn die Anteile nicht in einem Betriebsvermögen gehalten werden	9
3	Nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen (§ 8b Abs. 3 KStG)	9
4	Einbringungsklausel (§ 8b Abs. 4)	11
4.1	Allgemeines	11
4.2	sachliche Sperre (§ 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG)	12
4.2.1	Wegfall des Charakters einbringungsgeborener Anteile	13
4.3	Anteilserwerb nach Einbringung durch nichtbegünstigte Personen persönliche Sperre (§ 8b Abs. 4 Satz 1 Nr.2 KStG)	13
4.3.1	Unentgeltlicher Erwerb von Anteilen	14
4.4	Rückausnahmen (→ Steuerfreiheit)	14
4.4.1	7-Jahresfrist (§ 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1)	14
4.4.1.1	Beginn und Ende der 7-Jahresfrist	15

4.4.1.2	Spaltung oder Verschmelzung innerhalb der 7-Jahresfrist	15
4.4.2	Korrektur des Veräußerungsgewinns um nach § 8b Abs. 3 KStG nicht berücksichtigte Teilwertabschreibung bei Veräußerung einer Beteiligung innerhalb der 7-Jahresfrist des § 8b Abs. 4 KStG	15
4.4.3	Rückausnahme nach § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG (→ Steuerfreiheit)	16
4.4.4	Ausnahme der Rückausnahme (→ Steuerpflicht)	16
4.5	Auswirkung der Verstrickung aufgrund der Einbringungsklausel des § 8b Abs. 4 auf einen nicht verstrickten Anteilsbestand	18
4.5.1	Stille Reserve aus der Einbringung springen auf andere Anteile über	18
4.5.2	In dem eingebrachten Betriebsvermögen sind auch Anteile enthalten	18
5	Pauschalisiertes Betriebsausgaben-Abzugsverbot bei ausländischen Dividenden (§ 8b Abs. 5 KStG)	19
6	Anwendung der Absätze 1-5 bei zwischengeschalteter Mitunternehmerschaft oder auf Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 8b Abs. 6 KStG)	19
6.1	Anwendung des § 8b KStG bei mittelbarer Beteiligung über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft	19
6.2	Anwendung der Absätze 1-5 bei mittelbarer Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft über eine Personengesellschaft <u>bei der Gewerbesteuer</u>	20
7	Keine Anwendung der Absätze 1 – 6 auf den kurzfristigen Eigenhandel bei Banken und Finanzdienstleistern (§ 8b Abs. 7)	21
8	Zeitliche Anwendung (§ 34 Abs. 4 KStG)	21
8.1	Erstmalige Anwendung der Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG bei Inlandsbeteiligungen	21
8.2	Erstmalige Anwendung der Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG und des Abzugsverbots des § 8b Abs. 3 KStG bei Inlandsbeteiligungen	22
8.2.1	Kalendergleiches Wirtschaftsjahr der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden	22
8.2.2	Abweichendes Wirtschaftsjahr der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden	22
8.3	Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG bei Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr in 2001 (§ 34 Abs. 4 Nr. 2 KStG)	22
8.4	Anwendung der allgemeine Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG und der Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG bei Auslandsbeteiligungen	23
8.5	Übergangsregelung für das Abzugsverbot von Teilwertabschreibungen bei ausländischen Beteiligungen (§ 34 Abs. 4 Sätze 3-6 KStG)	24
8.5.1	Unmittelbare Teilwertabschreibung der ausländischen Beteiligung	24
8.5.2	Wertminderungen von Anteilen an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft, die auf einer Wertminderung von Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beruht	25

2 Befreiung laufender Beteiligungserträge (§ 8b Abs. 1 KStG)

2.1 Allgemeines

Für Gewinnausschüttungen einer Körperschaft an eine andere Körperschaft gilt grundsätzlich eine allgemeine Dividendenfreistellung. So wird vermieden, dass Gewinne, die bei einer Körperschaft bereits der definitiven Körperschaftsteuer unterlegen haben, bei Weiterausschüttung an eine andere Körperschaft noch einmal mit Körperschaftsteuer belastet werden. In Beteiligungsketten bleibt es daher bei einer Körperschaftsteuerbelastung von 25 % solange, bis der Gewinn die Ebene der Körperschaften verlässt und an eine natürliche Person ausgeschüttet wird.

2.2 Tatbestandsmerkmale des § 8b Abs. 1 KStG

2.2.1 Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen

Abs. 1 enthält eine Aufzählung der Tatbestände, die unter die Beteiligungsertragsbefreiung fallen. Dies sind insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

2.2.2 Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG

Zu den Bezügen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören auch solche Ausschüttungen, die aus dem steuerlichen Einlagekonto stammen. § 20 Abs. 1 Satz 3 EStG steht dem nicht entgegen. Die Einlagenrückgewähr unterliegt daher der Steuerbefreiung des Abs. 1, wenn sie den Buchwert der Beteiligung übersteigt. Das BMF-Schreiben vom 09. Januar 1987, IV B 2 – S 2143 – S 24/86 ist insoweit überholt.^{1 2}

2.2.3 Liquidationsraten

Liquidationsraten, die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen, gehören gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und fallen daher unter die

¹ Die Auffassung, dass „Bezüge“ im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1... EStG für die Frage der Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG alle dort aufgeführten Varianten umfasst, also auch die Bezüge, die nach Satz 3 nicht zu den Einnahmen gehören, ist erörterungsbedürftig.

² Eine andere Beurteilung ergibt sich, wenn die Einlagerückgewähr einem Veräußerungsvorgang gleichgestellt wird. Auch dann sind die gezahlten Beträge steuerfrei, aber nach § 8b Abs. 2 mit der Folge, dass frühere Teilwertabschreibungen aufgeholt werden müssten.

Beteiligungsertragsbefreiung. Die Liquidation wird nicht als veräußerungsgleicher Vorgang behandelt.³

2.2.4 Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen

Die Beteiligungsertragsbefreiung erstreckt sich auch auf die Veräußerung von Dividendenansprüchen. (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG)⁴

2.3 Einbehaltung von Kapitalertragsteuer trotz allgemeiner Beteiligungsertragsbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG

Die Kapitalertragsteuer bei Ausschüttung an inländische/ausländische Körperschaften muss einbehalten werden (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). § 8b Abs. 1 KStG schließt lediglich eine Erfassung der Dividenden im Rahmen der Einkommensermittlung (Veranlagung) aus.

3 Veräußerungsgewinnbefreiung (§ 8b Abs. 2 KStG)

3.1 Allgemeines

Durch § 8b Abs. 2 KStG wird der Gewinn aus der Veräußerung oder der verdeckten Einlage einer Beteiligung an einer anderen Körperschaft steuerfrei gestellt. Das gilt sowohl für Beteiligungen an inländischen als auch für Beteiligungen an ausländischen Körperschaften, unabhängig von der Beteiligungshöhe.

Ausdrücklich geregelt wird außerdem die Steuerfreiheit von Gewinnen aus der Veräußerung an einer Organgesellschaft, aus der Auflösung, Kapitalherabsetzung oder Wertaufholung und aus der Anwendung des § 21 Abs. 2 UmwStG. Die Aufzählung der begünstigten Realisationsvorgänge ist abschließend.⁵

³ Die übrigen Fälle, die in § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG aufgeführt sind (Kapitalherabsetzung unter Verwendung eines Sonderausweises), fallen bei Kö bereits über § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG unter die Dividendenfreistellung des §8b Abs. 1.

⁴ Frage: Gilt dies auch für Kompensationszahlungen bei Wertpapierleihe?

Frage: Aussagen zur Kapitalertragsteuer?

⁵ Der letzte Satz entfällt, wenn auch andere Realisationsvorgänge, wie z.B. die vGA begünstigt werden sollen. S. Anmerkungen zu 2.2.1 und 3.

3.2 Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf andere Realisationsvorgänge als Veräußerungen

3.2.1 verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Anteilen

Einkommenserhöhungen durch verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Anteilen fallen nicht unter die Steuerbefreiung. § 8b Abs. 2 soll die Umstrukturierungen von Unternehmen erleichtern. In den Fällen der verdeckten Gewinnausschüttung wird ein Unternehmen jedoch nicht umstrukturiert. Der Abgang der Beteiligung führt vielmehr zu einem Substanzverlust.⁶

3.2.2 Sachdividenden in Form von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Gibt eine Kapitalgesellschaft Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner weiter (Sachdividende), fallen die Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven nicht unter die Veräußerungsgewinnbefreiung. Die als Sachdividende abgegebenen Anteile werden mit dem gemeinen Wert angesetzt (A 31 Abs. 10 KStR).⁷

3.2.3 Liquidationsgewinn, der auf Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften entfällt

Bei der Liquidation sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden: Wird die Tochtergesellschaft liquidiert, fällt der Liquidationserlös bei der Muttergesellschaft unter die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG, soweit er das „freie Vermögen“ betrifft und nach § 8b Abs. 2 hinsichtlich

⁶ Mehrheitlich andere Auffassungen in Fachliteratur (z.B. GmbHR 2/02, S.495 ff)

Nach den Erörterungen der AG „vGA innerhalb/außerhalb“ ist die vGA außerhalb der StB im Rahmen der Einkommensermittlung hinzuzurechnen. Auch § 8b Abs. 2 stellt Gewinne erst i.R. der Einkommensermittlung stfrei. Es stellt sich die Frage nach der Rangfolge der Vorschriften. Bei Vorrang des § 8 Abs. 3 KStG wird die Stbetr. des hinzugerechneten V.gewinns für zwingend gehalten, bei Vorrang des § 8b KStG kann ein Betrag nicht stfrei gestellt werden, der im Gewinn nicht enthalten ist.

Nach Auffassung des BMF darf es im Hinblick auf die Berücksichtigung der §§ 8 Abs. 3 und 8b Abs. 2 keinen Unterschied machen, in welcher Reihenfolge die Vorschriften angewendet werden. Es geht vielmehr um die grundsätzliche Entscheidung, die Übertragung/Veräußerung eines Anteils im Rahmen einer vGA als Tatbestand i.S. des § 8b Abs. 2 anzusehen. BMF ist geneigt, an A 41 Abs. 5 KStR nicht festzuhalten. (s.a. Beispiel in der Fußnote zu Tz. 3: anders als dort gezeigt, würde sich die Anwendung des Abs. 2 auf vGAen, die auf verhinderten Vermögensmehrungen beruhen, allerdings auf das Einkommen auswirken, weil § 8b Abs. 3 insoweit nicht anwendbar ist).

Zu der Frage s.a. BFH-Beschluss vom 6. Juli 2000 (I B 34/00). Der BFH setzt sich kritisch mit der bisherigen Verwaltungsauffassung auseinander.

⁷ Wegen sachlichem Zusammenhang zur vGA (Tz. 2.2.1) ggf überdenken

der Rückzahlung von Nennkapital.⁸ Wird die Muttergesellschaft liquidiert und veräußert sie im Rahmen der Liquidation die Beteiligung an der Tochtergesellschaft, ist der Veräußerungsgewinn nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei. Wird die Beteiligung an der Tochtergesellschaft an die Anteilseigner der Muttergesellschaft im Rahmen der Liquidation ausgekehrt, liegt in der Regel eine Sachdividende vor, die nicht steuerbefreit ist. (s. Tz. 2.2.2)^{9 10}

3.2.4 Verdeckte Einlagen

In den Fällen der verdeckten Einlage steht dem Abgang der Beteiligung als Ausgleich die Erhöhung des Buchwerts der Beteiligung an der Gesellschaft gegenüber, in die eingelegt wurde. Gewinne aus einer verdeckten Einlage sind daher durch § 8b Abs. 2 Satz 3 den Veräußerungen gleichgestellt.

3.3 Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Organgesellschaften

Die Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG gilt auch, wenn ein Organträger, auf den § 8b KStG Anwendung findet, die Beteiligungen an einer Organgesellschaft verkauft. Dem steht nicht entgegen, dass die Organgesellschaft im Rahmen des Organschaftsverhältnisses ihre Gewinne nicht an den Organträger ausschüttet, sondern aufgrund eines Gewinnabführungsvertrages abführt und beim Organträger daher nicht zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nrn. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes führt. Maßgebend ist allein, dass die Organgesellschaft ihrer Art nach zu den Körperschaften oder Personenvereinigungen gehört, deren Leistungen beim Empfänger zu entsprechenden Einkünften aus Kapitalvermögen führt.

⁸ S. dazu Tz. 28a des Protokolls der KSt Sondersitzung 2001

⁹ Bei einer Änderung von Tz. 2.2.2 müsste auch Tz. 2.2.4 geändert werden wegen wirtschaftlicher Gleichwertigkeit der Vorgänge.

¹⁰ Aussage zur Kapitalherabsetzung und zur Wertaufholung ergänzen.

3.4 Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Gewinne im Sinne des § 21 Abs. 2 UmwStG

§ 8b Abs. 2 KStG erfasst auch die Fälle, in denen bei einbringungsgeborenen Anteile nach § 21 Abs. 2 UmwStG eine Gewinnrealisierung ohne Veräußerung eintritt. Die Gewinnrealisierung innerhalb der 7-Jahresfrist des § 8b Abs. 4 KStG ist steuerpflichtig.

3.5 Anwendung des § 8 b Abs. 2 auf Übertragungsgewinne i.S. der §§ 3, 11 Abs. 1 und 15 Abs. 3 UmwStG

Die Steuerbefreiung gilt nicht für Gewinne aus folgenden Realisationsvorgängen nach dem UmwStG:

- Vermögensübertragungen i.S. des § 3 UmwStG,
- Verschmelzungen (§ 11 Abs. 1 UmwStG) und
- Spaltungen (§ 15 Abs. 3 UmwStG)

3.6 Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Gewinne aus der Weiterveräußerung eigener Anteile

Der Verkauf zur Weiterveräußerung erworbener eigener Anteile fällt unter § 8b Abs. 2 KStG.¹¹

¹¹ Auszug aus dem Protokoll der Sondersitzung (Entscheidung?)

Bei Weiterverkauf von zur Einziehung erworbenen Anteilen werden die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 2. Dezember 1998, BStBl. 1998 I S. 1509 an das neue KSt-System angepasst.

Werden eigene Aktien zur Einziehung erworben, werden die Anschaffungskosten in der Handelsbilanz und Steuerbilanz nicht ausgewiesen. Der Kaufpreis ist als Kapitalrückzahlung zu behandeln. Soweit er den Nennbetrag der Aktien oder deren rechnerischen Anteil am Nennkapital übersteigt, kürzt der Differenzbetrag bisher das EK 04 (Tz. 23 des BMF-Schreibens). Der Weiterverkauf der Aktien wird wie eine Kapitalerhöhung behandelt (Erhöhung des Nennkapitals in Höhe des Nennbetrags der Aktien bzw. deren rechnerischen Wertes). Der übersteigende Betrag (Agio) wird in die Kapitalrücklage eingestellt und erhöht bisher das EK 04 (Tz. 27 des BMF-Schreibens).

Diskutiert wurden 3 Ansätze:

Beibehaltung der bisherigen steuerlichen Grundsätze

Bei Weiterverkauf Rückgängigmachung der ursprünglichen Verrechnung mit dem Einlagekonto nur bis in Höhe der ursprünglichen Kürzung des Einlagekontos bis Null (überschießender Betrag fällt in das „freie Vermögen“)

Genereller Verzicht auf die Korrektur über Einlagekonto § 27 KStG im neuen System

Die steuerlichen Folgen der jeweiligen Lösungsalternativen hängen von der Vorfrage ab, ob künftig ein negatives Einlagekonto angenommen wird (bisher konnte durch die Einziehung eigener Anteile negatives EK 04 entstehen). Die Sitzungsteilnehmer haben sich in der Erörterung zu § 27 KStG gegen ein negatives Einlagekonto ausgesprochen (vgl. auch die Fragen 51, 88, und 94)

3.7 Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG bei Veräußerung eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft, die eine Beteiligung hält

Im Fall des Verkaufs eines Mitunternehmeranteils durch eine Kapitalgesellschaft, die über die Mitunternehmerschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, bleibt der Veräußerungsgewinn insoweit steuerfrei, als er auf Beteiligungen i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG entfällt.

3.8 Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG, wenn die Anteile nicht in einem Betriebsvermögen gehalten werden

§ 8b Abs. 2 KStG ist auch anzuwenden, wenn die Körperschaft, die eine Beteiligung veräußert, keine gewerblichen Einkünfte erzielt. Das ist z.B. der Fall, wenn eine ausländische Muttergesellschaft im Inland mit ihrer 100%igen Beteiligung an einer Tochtergesellschaft der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG unterliegt oder ein steuerpflichtiger Verein, der keine gewerblichen Einkünfte erzielt, eine Beteiligung hält.

4 Nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen (§ 8b Abs. 3 KStG)

Nach § 8b Abs. 3 sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Absatz 2 genannten Anteil entstehen, bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen.

Dabei handelt es sich insbesondere um Gewinnminderungen

- durch Ansatz des niedrigeren Teilwerts,

Würde bei einem Wiederverkauf der zur Einziehung erworbenen Anteile das Agio entsprechend der bisherigen Behandlung in voller Höhe dem Einlagekonto gutgeschrieben, ergäben sich Gestaltungsmöglichkeiten. Bei Erwerb der Anteile zur Einziehung würde der anteilige Nennkapital übersteigende Betrag bis auf 0 mit dem Einlagekonto verrechnet. Der überschießende Betrag kürzt automatisch das freie Vermögen (insoweit ist kein ausschüttungsfähiges Vermögen mehr vorhanden). Bei Wiederverkauf der zur Einziehung erworbenen Anteile darf daher das Einlagekonto nur insoweit erhöht werden, als es zuvor gekürzt worden ist. Der Rest eines Agios wird dann neutrales Vermögen und führt bei späterer Ausschüttung zur Halbeinkünftebesteuerung. Nur so ist sichergestellt, dass im Rahmen des Wiederverkaufs kein zusätzliches Volumen für mit dem Einlagekonto verrechenbare Leistungen der Kapitalgesellschaft entsteht.

Bei einem „Verlustverkauf“ wird das Einlagekonto in voller Höhe wiederhergestellt, der Mindererlös ist ein nichtabziehbarer Verlust im Sinne des § 8 b Abs. 3 KStG.

- durch Teilwertabschreibungen auf ein kapitalersetzendes Darlehen¹²
- durch Veräußerung des Anteils (Veräußerungsverlust)
- bei Auflösung der Gesellschaft
- bei Herabsetzung des Nennkapitals der Kapitalgesellschaft
- bei Anwendung des § 21 Abs. 2 UmwStG
- durch verdeckte Ausschüttung eines Anteils¹³

¹² Die Frage, ob Teilwertabschreibungen auf kapitalersetzende Darlehen auch unter § 8b Abs. 3 KStG fallen, ist erörterungsbedürftig. Die Auffassung trifft nicht auf allgemeine Zustimmung.

¹³ Die Nichtberücksichtigung negativer Gewinnausschüttungen steht im Widerspruch zu der Entscheidung, positive vGAen von der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 auszunehmen.

Beispiel zur Unterpreisveräußerung an eine nahestehende Person:

Die A-GmbH hält eine Beteiligung an der B-GmbH (keine einbringungsgeb. Anteile)

Die AK = BW der Anteile betragen 500 000.

Am 01. Juli 2002 veräußert die A-GmbH die Anteile an ihre Gesellschafterin, C-GmbH, für 200 000.

Der gemeine Wert der Anteile beträgt zu diesem Zeitpunkt 300 000.

Folgen: Durch den Vorgang entsteht in der Bilanz ein Buchverlust von 300 000.

Möglichkeiten der steuerlichen Behandlung:

Variante A

Der gesamte Verlust von 300 000 fällt unter § 8b Abs. 3, weil es sich um eine Gewinnminderung handelt, die im Zusammenhang mit einem in Abs. 2 genannten Anteil steht.

Eine Hinzurechnung einer vGA nach § 8 Abs. 3 kann unterbleiben, Zwar liegt i.H. von 100 000 (Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Veräußerungspreis) eine Gewinnminderung vor, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und nicht auf einem Gewinnausschüttungsbeschluss beruht, diese hat sich aber infolge der Hinzurechnung nach § 8b Abs. 3 nicht auf das Einkommen ausgewirkt.

Buchverlust	- 300 000
Hinzurechnung § 8b Abs. 3	+ 300 000
Ergebnis	0

Variante B

Von dem Buchverlust werden zunächst nur 200 000 als „echter Verlust“ von § 8b Abs. 3 erfasst.

Der Betrag von 100 000 erfüllt die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung, deshalb hat eine Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 zu erfolgen. Der Hinzurechnungsbetrag fällt nicht unter die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2.

Buchverlust	- 300 000
Hinzurechnung § 8b Abs. 3	+ 200 000
Hinzurechnung vGA	+ 100 000
Differenz	0

Variante C

Wie Variante B, aber es wird unterstellt, die vGA fiele unter die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2

Buchverlust	- 300 000
Hinzurechnung § 8b Abs. 3	+ 200 000
Hinzurechnung vGA	+ 100 000

Das Abzugsverbot greift auch dann, wenn die Anteile später steuerpflichtig veräußert werden, z.B. wegen Unterschreitens der 7-Jahresfrist.

Beispiel:

Im Jahr 1997 hatte die X-GmbH einen Teilbetrieb zum Buchwert von (umgerechnet) 500 T€ gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die Y-GmbH eingebracht. Wegen schlechter Geschäftsentwicklung veräußert die X-GmbH im Jahr 2000 ihren Anteil an der Y-GmbH für 300 T€.

Der Verlust von 200 T€ ist nach § 8b Abs. 3 KStG nicht abzugsfähig. Das Abzugsverbot gilt unabhängig davon, dass ein Gewinn aus der Veräußerung dieses Anteils innerhalb der 7-Jahresfrist steuerpflichtig gewesen wäre.

§ 3c Abs. 1 EStG bleibt für Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der steuerfreien Veräußerung von Beteiligungen stehen, wie z.B. Notarkosten, unberührt.¹⁴

5 Einbringungsklausel (§ 8b Abs. 4)

5.1 Allgemeines

Ziel der Veräußerungsgewinnbefreiung ist es, steuerliche Hemmnisse bei der Umstrukturierung von Unternehmen abzubauen, ohne aber den steuerneutralen Verkauf von Betrieben oder Teilbetrieben zu ermöglichen.

Steuerfreistellung d. vGA	- <u>100 000</u>
Differenz	- 100 000 = Gewinnminderung, die mit einem Anteil i.S. d. Abs. 2 zus.hängt.
⇒ Hinzur. gem. § 8b Abs. 3	+ 100 000
Differenz	0

Wenn man die Steuerfreistellung in Variante C ebenfalls als Gewinnminderung i.S. des § 8b Abs. 3 ansieht, ergäben sich bei Unterpreisveräußerung durch eine Anwendung der Veräußerungsgewinnbefreiung auch auf die verdeckte Ausschüttung eines Anteils keine Auswirkungen auf das Einkommen.

¹⁴ Fraglich ist, ob für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns § 3c Abs. 1 EStG anzuwenden ist.

Beispiel: Die X-GmbH verkauft im Jahr 2002 Anteile an der Y-GmbH (nicht einbringungsgeborene Anteile) für 500. Buchwert=AK betragen 300. Veräußerungskosten (Notarkosten, Gutachterkosten wegen Wertermittlung der Beteiligung etc.) sind i.H. von 10 angefallen.

Der Gewinn beträgt: $500 - 300 - 10 = 190$ (stfrei nach § 8b Abs. 2 KStG) oder

Der Gewinn beträgt 190 und 10 sind hinzuzurechnen als nicht abzugsfähig. (s.u.)

Die Ausnahmeregelungen des § 8b Abs. 4 KStG sollen daher Gestaltungen unter Nutzung der Möglichkeiten der steuerneutralen Einbringung nach § 20 UmwStG verhindern. Dies betrifft die Einbringung von Teilbetrieben oder Anteilen an Personengesellschaften in eine Kapitalgesellschaft und die anschließende steuerfreie Veräußerung des Anteils an der Kapitalgesellschaft (sachliche Sperre, § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG). Die Veräußerung eines Teilbetriebs durch eine Kapitalgesellschaft könnte nicht steuerfrei erfolgen.

Die Einbringungsklausel soll auch verhindern, dass die Steuerbefreiung des Abs. 2 von natürlichen Personen in Anspruch genommen wird, die nicht unter den begünstigten Personenkreis fallen (persönliche Sperre, § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG). Über die steuerneutrale Einbringung einer Kapitalbeteiligung in eine Kapitalgesellschaft und die anschließende Weiterveräußerung des Anteils durch die Kapitalgesellschaft hätte eine natürliche Person ohne die Regelung die Möglichkeit, die Versteuerung eines Veräußerungsgewinns aus dem Verkauf einer Kapitalbeteiligung im Halbeinkünfteverfahren zu umgehen.

Es verbleibt hingegen bei der Steuerbefreiung, wenn der Vorgang i.S. des Abs. 2 später als sieben Jahre nach dem Zeitpunkt des Erwerbs der betreffenden Anteile stattfindet (siebenjährige Sperrfrist). Nach einer Behaltefrist von 7 Jahren kann davon ausgegangen werden, dass der Sachverhalt auf eine längerfristige Umstrukturierung ausgerichtet war.

Innerhalb der Sperrfrist ist die Veräußerung steuerfrei, wenn ein Anteil betroffen ist, der aufgrund eines Einbringungsvorgangs im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG (Erwerb einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung durch Tausch) erworben worden war (Rückausnahme). Die Rückausnahme gilt nicht, wenn die im Rahmen des Einbringungsvorgangs hingegebenen Anteile ihrerseits einbringungsgeboren sind (Ausnahme der Rückausnahme). In diesem Fall handelt es sich mittelbar wieder um die Veräußerung eines Teilbetriebs und es greift daher die sachliche Sperre des Satzes 1 Nr. 1.

5.2 sachliche Sperre (§ 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG)

Die Steuerbefreiung gilt nicht für einbringungsgeborene Anteile im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes.

5.2.1 Wegfall des Charakters einbringungsgeborener Anteile

Die Anteile fallen nicht mehr unter die Ausnahmeregelung, wenn eine Versteuerung der stillen Reserven nach § 21 Abs. 2 Nr.1 UmwStG auf Antrag oder nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG wegen Ausscheidens aus der unbeschränkten Steuerpflicht erfolgt ist.

Beispiel:

Die X-GmbH hält den einzigen Anteil an der Y-GmbH, den sie im Jahr 1998 im Wege der Einbringung eines Teilbetriebs zu einem unter dem Teilwert liegenden Buchwert erworben hat. Der Buchwert betrug 500, der Teilwert 1000. Im Jahr 2002 stellt die X-GmbH einen Antrag auf Versteuerung der stillen Reserven nach § 21 Abs. 1 Nr.1. GmbH. Der Teilwert der Y-Anteile beträgt zu diesem Zeitpunkt 1200.

Der Gewinn i.H. von 700 ist steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG gilt gem. § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG nicht, weil die Y-Anteile einbringungsgeboren sind. Durch die Antragsversteuerung verlieren die Anteile im Jahr 2002 aber den Charakter der eingeborenen Anteile und können nachfolgend – auch vor Ablauf der 7-Jahresfrist - steuerfrei veräußert werden.¹⁵

Wegen der Anwendung des § 8b Abs. 2 auf den Gewinn i.S. des § 21 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UmwStG s. Tz.2.4.

5.3 Anteilserwerb nach Einbringung durch nichtbegünstigte Personen (persönliche Sperre § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr.2 KStG)

Sind Gegenstand des Vorgangs i.S. des Abs. 2 Anteile, die die veräußernde Kapitalgesellschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse von einem nicht durch Abs. 2 begünstigten Einbringenden zu einem Wert unter dem Teilwert erworben hat, ist die Steuerbefreiung nur unter den Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 2 zu gewähren.

¹⁵ In der Literatur wird dazu – m.E. unzutreffend – die Auffassung vertreten, dass nur der Teil des Veräußerungsgewinns steuerpflichtig sein könne, der dem Differenzbetrag zwischen Einbringungswert und Teilwert im Zeitpunkt der Einbringung entspricht (hier: 500). Als Begründung wird angeführt, dass bei einer Einbringung zum Teilwert auch nur dieser Betrag hätte versteuert werden müssen.

Dies gilt für Anteile, die von einem nicht durch Abs. 2 begünstigten Einbringenden (i.d.R. eine natürliche Person) unmittelbar erworben worden sind und wegen § 8b Abs. 6 für Anteile, die über eine Mitunternehmerschaft mittelbar erworben worden sind.

Beispiel für Anteile aus unmittelbarem Erwerb:

Einzelunternehmer U hält eine Beteiligung an der X-GmbH, deren Veräußerung für ihn steuerpflichtig wäre. U bringt die Beteiligung an der X-GmbH zu Buchwerten in die Y-GmbH ein. Die Y-GmbH veräußert die Anteile an Dritte weiter.

Beispiel für Anteile aus mittelbarem Erwerb über eine Mitunternehmerschaft:

Einzelunternehmer U hält eine 100%ige Beteiligung an der X-GmbH, deren Veräußerung für ihn steuerpflichtig wäre. U bringt die Beteiligung gem. § 24 Abs. 1 UmwStG zu Buchwerten in die U-KG ein, deren Mitunternehmerin die Y-GmbH ist. Die U-KG veräußert die Anteile an Dritte weiter.

Für den Veräußerungsgewinn, der auf die Y-GmbH entfällt, gilt die persönliche Sperre des § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG.

5.3.1 Unentgeltlicher Erwerb von Anteilen

Die unentgeltliche Übertragung von Anteilen ist regelmäßig eine verdeckte Einlage, die in der Regel zur Gewinnrealisierung führt. Sie ist über § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG der Veräußerung gleichgestellt. Nur in den seltenen Ausnahmefällen, in denen dies nicht zutrifft (Bewertung der verdeckten Einlage mit den Anschaffungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG) liegt ein Anwendungsfall des § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 vor und es ist eine Besitzzeitanrechnung beim unentgeltlichen Erwerber vorzunehmen.

5.4 Rückausnahmen (→ Steuerfreiheit)

5.4.1 7-Jahresfrist (§ 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 KStG)

Auch wenn die Tatbestände des § 8b Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1 und 2 KStG vorliegen ist der Veräußerungsgewinn steuerfrei, wenn der in § 8b Abs. 2 bezeichnete Vorgang später als sieben Jahre nach der Einbringung stattfindet. Diese Frist gilt sowohl für die unter § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG (einbringungsgeborenen Anteile) als auch für die unter § 8b Abs. 4 Satz

1 Nr. 2 KStG (Erwerb von Anteilen von einem nicht von § 8b Abs. 2 begünstigten Einbringenden unter dem Teilwert) fallenden Anteile.

5.4.1.1 Beginn und Ende der 7-Jahresfrist

Die 7-Jahresfrist beginnt im Zeitpunkt des tatsächlichen Erwerbs bzw. der tatsächlichen Einbringung.¹⁶ Es werden daher auch Fälle der nachträglichen Verstrickung von Anteilen erfasst, die vor mehr als sieben Jahren erworben worden sind.

zur nachträglichen Verstrickung von Anteilen s. Tz. 21.14 UmwStE.

Der Beginn der Frist kann auch vor dem Inkrafttreten des StSenkG liegen.

Die Frist beträgt 7 Zeitjahre. Die Rückausnahme tritt erst bei einem Veräußerungsvorgang ein, der später als sieben Jahre nach der Einbringung erfolgt.

5.4.1.2 Spaltung oder Verschmelzung innerhalb der 7-Jahresfrist

Die steuerneutrale Spaltung oder Verschmelzung ist keine Veräußerung oder ein der Veräußerung gleichgestellter Vorgang, der im Rahmen der Einbringungsklausel des § 8b Abs. 4 KStG zur Aufdeckung der stillen Reserven führt. Die steuerneutrale Spaltung oder Verschmelzung führt auch nicht zum Beginn einer neuen 7-Jahresfrist.¹⁷

5.4.2 Korrektur des Veräußerungsgewinns um nach § 8b Abs. 3 KStG nicht berücksichtigte Teilwertabschreibung bei Veräußerung einer Beteiligung innerhalb der 7-Jahresfrist des § 8b Abs. 4 KStG

Nach § 8b Abs. 3 KStG sind Gewinnminderungen, die durch Ansatz des niedrigen Teilwerts entstehen, steuerlich nicht zu berücksichtigen. Wird die Beteiligung veräußert, erhöht sich der Veräußerungsgewinn um die steuerlich nicht berücksichtigte Teilwertabschreibung, da

¹⁶ wie stellt sich die FinVerw. zur steuerlichen Rückwirkung gem. § 2 UmwStG? – lt. Protokoll KSt II/01 (Nr. 17 des Fragenkatalogs) Übergabe an ESt, Ergebnis nicht aus späteren Sitzungen ersichtlich - m.E. müsste der Beginn der Frist mit dem steuerlichen Übertragungstichtag übereinstimmen (so auch durchgängige Literaturmeinung). Diese Lösung ist zwar nicht zwingend, aber in der Praxis leichter umzusetzen als das Abstellen auf andere Zeitpunkte (wie z.B. Eintragung ins Handelsregister)

¹⁷ die Aussage ist dem Protokoll der KSt-Sitzung II/01 entnommen – darin Übergabe an AG – Ergebnis nicht ersichtlich

sie den Buchwert der Beteiligung gemindert hat. Bei Veräußerung einer Beteiligung innerhalb der 7-Jahresfrist und der Folge, dass die Steuerfreiheit des § 8b Abs. 2 KStG nicht zu gewähren ist, ist der (steuerpflichtige) Veräußerungsgewinn um die nicht abziehbare Teilwertabschreibung zu mindern.¹⁸

5.4.3 Rückausnahme nach § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG (→ Steuerfreiheit)

Der Ausschluss von der Steuerbefreiung tritt nicht ein, wenn die Anteile aufgrund eines Einbringungsvorgangs (Anteilstausch) i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG erworben worden sind. In diesen Fällen hätte die Steuerbefreiung der Körperschaft auch zugestanden, wenn sie die Anteile unmittelbar veräußert hätte.

Von der Rückausnahme begünstigt ist auch der einbringungsweise Erwerb einer Kapitalbeteiligung von einer Kapitalgesellschaft durch eine andere Kapitalgesellschaft nach Maßgabe des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG. D.h., eine Kapitalbeteiligung, die als Bestandteil des von einer Kapitalgesellschaft eingebrachten Betriebs mit übergeht, kann von der Erwerberin ggf. direkt steuerfrei veräußert werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Beteiligung ihrerseits nicht mittelbar oder unmittelbar auf einer schädlichen Einbringung beruht.

Die Regelung gilt entsprechend für die Einbringung einer Beteiligung i.R. eines Formwechsels einer Personengesellschaft (mit natürlichen Personen als Gesellschafter) in eine Kapitalgesellschaft nach § 25 UmwStG.

Von der Rückausnahme begünstigt ist auch der einbringungsweise Erwerb einer Kapitalbeteiligung von einer Kapitalgesellschaft durch eine andere Kapitalgesellschaft nach Maßgabe des § 23 Abs. 4 UmwStG

5.4.4 Ausnahme der Rückausnahme (→ Steuerpflicht)

Ist der Einbringung i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG oder § 23 Abs. 1 bis 3 UmwStG zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert vorausgegangen, dessen

¹⁸ Frage: Soll diese Entscheidung auch für Wertaufholungen gelten?

TW-Abschreibung innerhalb der 7-Jahresfrist (nicht abzugsfähig) und Wertaufholung innerhalb der 7-Jahresfrist (nicht steuerfrei) – ist eine Saldierung möglich?

Veräußerung bei der Körperschaft nicht begünstigt gewesen wäre, so tritt die Rückausnahme des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG nicht ein. Die Veräußerung der nach § 20 Abs. 1 S. 2 UmwStG erworbenen Anteile ist steuerpflichtig, da sie mittelbar auf einer Einbringung nach § 20 Abs. 1 S. 1 UmwStG beruhen (und die Veräußerung innerhalb von 7 Jahren seit dieser Einbringung liegt).

Zur Steuerpflicht führt es auch, wenn Gegenstand der Veräußerung Anteile i.S. von § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG (sog. mehrheitsvermittelnde Anteile) sind, die von einer nicht durch Abs. 2 begünstigten Person direkt oder unter Zwischenschaltung weiterer Steuerpflichtiger in die veräußernde Kö eingebracht worden sind.)

Beispiel:

Einzelunternehmer U hält eine 60%ige Beteiligung an der X-GmbH, deren Veräußerung für ihn steuerpflichtig wäre. U bringt die Beteiligung an der X-GmbH zu Buchwerten in die Y-GmbH ein. Die Y-GmbH veräußert die Anteile an Dritte weiter.

Beispiel:

Einzelunternehmer U hält eine 60%ige Beteiligung an der X-GmbH, deren Veräußerung für ihn steuerpflichtig wäre. U bringt die Beteiligung an der X-GmbH zu Buchwerten in die Y-GmbH ein. Die Y-GmbH bringt ihrerseits die Beteiligung der X-GmbH ebenfalls zu Buchwerten in die Z-AG ein.

1. Alternative: Die Z-AG veräußert die Anteile an der X-GmbH an Dritte weiter.
2. Alternative: Die Y-GmbH veräußert die Anteile an der Z-AG.

In allen Fällen ist die Veräußerung innerhalb der 7-Jahresfrist steuerpflichtig, weil die Anteile auf einer Einbringung durch eine nicht durch Abs. 2 begünstigte Person beruhen.

Die Einschränkung der Rückausnahme durch § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG i.d.F. des UntStFG ist gem. § 34 Abs. 4 erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 15. August 2001 (Tag des Kabinettsbeschlusses) erfolgen.

5.5 Auswirkung der Verstrickung aufgrund der Einbringungsklausel des § 8b Abs. 4 KStG auf einen nicht verstrickten Anteilsbestand

5.5.1 Stille Reserven aus der Einbringung springen auf andere Anteile über

Zur nachträglichen Verstrickung von Anteilen vgl. Beispiel in Tz. 21.14 des UmwStE.

(ist ein gesondertes Beispiel in diesem BMF-Schreiben erforderlich?)¹⁹

5.5.2 In dem eingebrachten Betriebsvermögen sind auch Anteile enthalten

Ein Zuordnungsproblem kann sich ergeben, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen teils aus Anteilen und teils aus anderem Betriebsvermögen besteht. Die einbringungsgeborenen Anteile wurden dann teils durch Einbringung nach § 20 Abs. 1 S. 1 UmwStG, teils durch Einbringung nach § 20 Abs. 1 S. 2 UmwStG erworben. Die Wertrelationen können auseinanderfallen (Verhältnis der stillen Reserven entspricht nicht dem Verhältnis der Nennwerte).

Beispiel:

Der Teilbetrieb hat stille Reserven von 1000, von denen 200 auf Anteile an Kapitalgesellschaften entfallen. Die X-AG bringt den Teilbetrieb in 01 zu BW in die Y-AG ein, veräußert allerdings die Y-Anteile noch in 06 mit Gewinn von 2000, der zu 400 auf die Anteile an Kapitalgesellschaften entfällt.

Der VG ist in voller Höhe steuerpflichtig.

Bei diesen Einbringungsfällen nach § 20 Abs. 1 S. 1 UmwStG ist keine Aufteilung der einbringungsgeborenen Beteiligung in einen auf eine „Beteiligungseinbringung“ entfallenden und einen auf eine „Sacheinbringung“ entfallenden Teil vorzunehmen.

¹⁹ Schreiben des Ministeriums für Finanzen des Saarlandes vom 28. Januar 2002 – B/3-1 – 28/2002 – S 2750a B und BMF-Schreiben vom Februar 2002 – IV A 2 – S 2750a – 1/02

6 Pauschalisiertes Betriebsausgaben-Abzugsverbot bei ausländischen Dividenden (§ 8b Abs. 5 KStG)

Entsprechend der Auslegung des § 8b Abs. 7 KStG a.F. (BMF vom 10. Januar 2000, BStBl. I S.71) wird der außensteuerliche Dividendenbegriff zugrunde gelegt, der auch die verdeckte Gewinnausschüttung umfasst. Durch die Formulierung in Abs. 5 der Fassung des UntStFG ist eine gesetzliche Klarstellung erfolgt. Das vorgenannte BMF-Schreiben ist weiter anzuwenden.

Für Betriebsausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang mit inländischen Dividenden stehen, gilt § 3c Abs. 1 EStG.

7 Anwendung der Absätze 1-5 bei zwischengeschalteter Mitunternehmerschaft oder auf Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 8b Abs. 6 KStG)

Die Steuerbefreiungen des § 8b gelten auch, wenn die betreffenden Körperschaften oder Personenvereinigungen die Gewinne nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar erzielen. Dies gilt auch bei mehrstufigen Mitunternehmerschaften.

Die Regelung erfasst auch Gewinne aus der Veräußerung der Mitunternehmerschaft selbst, soweit zu deren Betriebsvermögen eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder Vermögensmasse gehört. Eine gesetzliche Klarstellung ist durch das UntStFG erfolgt. (s.a. Tz. 2.7)^{20 21}

7.1 Anwendung des § 8b KStG bei mittelbarer Beteiligung über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft

²⁰ Es ist gefragt worden, ob durch das Fehlen der Aufzählung in § 8b Abs. 6 (§ 13 Abs. 7, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 u. § 18 Abs. 4 EStG) gegenüber der früheren Fassung eine Änderung im Anwendungsbereich beabsichtigt war. Die Anfrage bezog sich insb. auf die Anwendung auf eine KGaA (Der Gewinnanteil des Komplementärs der KGaA gehörte nach bisheriger Auffassung dazu)

Die KGaA ist keine Mitunternehmerschaft und auch der pers. Haftende Gesellschafter ist kein MU, sondern wird nur wie ein MU behandelt. (s.BFH v. 23. Oktober 1985, BStBl II, 86, S.72)

²¹ Frage: ist eine Aufzählung des Anwendungsbereichs des Abs. 6 und sind Hinweise zur Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft in diesem BMF-Schreiben erforderlich?

Im Übrigen Hinweis auf das als Anlage 2 beigefügte Schreiben des Deutschen Sparkassen- und Giroverbandes vom 5. September 2001.

§ 8b Abs. 1 bis 5 KStG ist auch bei mittelbarer Beteiligung über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft anzuwenden. Dem steht nicht entgegen, dass § 8b Abs. 6 KStG sich nur auf Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften bezieht. Der Durchgriff durch die vermögensverwaltende Personengesellschaft ergibt sich bereits nach allgemeinen Grundsätzen, nämlich aus der sogenannten Bruchteilsbetrachtung (§ 39 AO).

7.2 Anwendung der Absätze 1-5 bei mittelbarer Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft über eine Personengesellschaft bei der Gewerbesteuer

Nach § 7 Satz 1 GewStG ist Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gewerbeertrags der nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb. Die Vorschriften in § 8b Abs. 1 bis 5 KStG gelten auch für die Gewerbesteuer, da es sich hierbei um Gewinnermittlungsvorschriften handelt. Diese Annahme wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass nach dem Wortlaut in § 8b Abs. 1 und 2 KStG die dort genannten Bezüge und Gewinne „bei der Ermittlung des Einkommens“ außer Ansatz bleiben. Die Gewinnermittlung ist Element der Einkommensermittlung. Was Teil der Einkommensermittlung ist, ist somit auch Teil der Gewinnermittlung, wenn es nicht Teil anderer Elemente der Einkommensermittlung ist. Soweit die Bezüge und Gewinne im betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen anfallen, bleiben sie deshalb schon bei der Gewinnermittlung unberücksichtigt, wenn sie bei der Ermittlung des Einkommens nicht anzusetzen sind.

§ 8b Abs. 6 KStG regelt für Mitunternehmerschaften, dass die Absätze 1 bis 5 für die dort genannten Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen auch dann gelten, wenn sie dem Steuerpflichtigen im Rahmen seines Gewinnanteils an der Mitunternehmerschaft zugerechnet werden. Indem die in § 8b Abs. 1 und 2 KStG genannten Bezüge und Gewinne „im Rahmen des Gewinnanteils“ außer Ansatz bleiben, stellt dieses Nichtansetzen auch hier Element der Gewinnermittlung der Mitunternehmer und in der Summe Element der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft dar. Damit entfaltet § 8b Abs. 6 KStG über § 7 GewStG auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags der Mitunternehmerschaft die Wirkung, dass die nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG außer Ansatz bleibenden Gewinnbestandteile in gleicher Weise für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags den Gewinn aus Gewerbebetrieb mindern, soweit an der Mitunternehmerschaft Kapitalgesellschaften unmittelbar oder mittelbar über eine andere Mitunternehmerschaft beteiligt sind. Bei

natürlichen Personen als Mitunternehmer schlägt die hälftige Freistellung dieser Bezüge und Gewinnanteile von der Besteuerung nach § 3 Nr. 40 EStG auf die Ermittlung des Gewerbeertrags durch. Die aufgrund dieser Freistellungsregelungen ganz oder hälftig bei der Gewinnermittlung außer Ansatz gelassenen Beträge sind nach § 8 Nr. 5 GewStG zur Ermittlung des Gewerbeertrags wieder hinzuzurechnen, soweit es sich nicht um Schachteldividenden im Sinne des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG handelt. Schachteldividenden bleiben trotz des Verweises in § 8 Nr. 5 GewStG auf die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a und 7 GewStG auch dann von der Hinzurechnung ausgenommen, wenn sie neben der Voraussetzung Schachteldividende zu sein die dort genannte zusätzliche Voraussetzung nicht erfüllen, dass sie „bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7 GewStG) angesetzt worden sind“. Diese Voraussetzung zu verlangen wäre ein Widerspruch zu der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG selbst, der gerade auf solche Gewinnanteile anzuwenden ist, die bei der Ermittlung des Gewinns abgezogen oder nicht angesetzt worden sind.

Bei der Ermittlung des nach § 7 Satz 2 GewStG steuerpflichtigen Gewinns aus der Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmerschaften oder Mitunternehmerschaftsanteilen durch eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist § 8b Abs. 6 Satz 1 letzter Satzteil KStG auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags anzuwenden, d.h. die Gewinne oder Verluste, die auf Anteile im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG entfallen, bleiben außer Ansatz.

8 Keine Anwendung der Absätze 1 – 6 auf den kurzfristigen Eigenhandel bei Banken und Finanzdienstleistern (§ 8b Abs. 7)

s. TOP III/2 KSt/GewSt-Sitzung II/02

9 Zeitliche Anwendung (§ 34 Abs. 4 KStG)

9.1 Erstmalige Anwendung der Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG bei Inlandsbeteiligungen

Die steuerliche Behandlung einer Ausschüttung bei der ausschüttenden Körperschaft und die steuerliche Behandlung beim Empfänger des Beteiligungsertrags müssen

korrespondieren. Gilt für eine Ausschüttung auf der Seite der ausschüttenden Körperschaft noch das Anrechnungsverfahren, kommt eine Beteiligungsertragsbefreiung beim Empfänger nicht in Betracht. Die Anwendungsregelung für § 8b Abs. 1 KStG nimmt deshalb auf § 34 Abs. 9 KStG Bezug.

Bei offenen Gewinnausschüttungen für abgelaufene Wirtschaftsjahre gilt § 8b Abs. 1 KStG erst für Ausschüttungen, die **bei der ausschüttenden Körperschaft** nicht mehr nach dem Anrechnungsverfahren (Vierter Teil des KStG a.F.) behandelt werden; dies kann erstmals bei Abfließen der Ausschüttung im Jahr 2002 oder später (bei abweichendem Wirtschaftsjahr: 2002/2003 oder später) der Fall sein.

Für andere Gewinnausschüttungen (insb. verdeckte Gewinnausschüttungen und Vorabauschüttungen) und sonstige Leistungen gilt § 8b Abs. 1 KStG bereits erstmals bei Abfließen der Leistung im Jahr 2001 (bei abweichendem Wirtschaftsjahr 2001/2002).

9.2 Erstmalige Anwendung der Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG und des Abzugsverbots des § 8b Abs. 3 KStG bei Inlandsbeteiligungen

9.2.1 Kalendergleiches Wirtschaftsjahr der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden

§ 8b Abs. 2 und 3 KStG gilt vorbehaltlich der §§ 8b Abs. 4 und 34 Abs. 4 Satz 2 KStG für Gewinne und Gewinnminderungen aus Vorgängen, die im Jahr 2002 oder später erfolgen.

9.2.2 Abweichendes Wirtschaftsjahr der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden

§ 8b Abs. 2 und 3 gilt vorbehaltlich der §§ 8b Abs. 4 und 34 Abs. 4 Satz 2 KStG für Gewinne und Gewinnminderungen aus Vorgängen, die im Wirtschaftsjahr 2002/2003 oder später erfolgen.

9.3 Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG bei Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr in 2001 (§ 34 Abs. 4 Nr. 2 KStG)

Eine Umstellung des kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahrs auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr in 2001 (Beispiel: Rumpfwirtschaftsjahr 1.1. bis 31.3.01 und dann abweichendes Wirtschaftsjahr 1.4.01 bis 31.3.02) ist unter Darlegung sachlicher Gründe möglich (§ 7 Abs. 4 S. 3 KStG). Die Veräußerungsgewinnbefreiung ist dann bereits ab dem Wirtschaftsjahr 2001/2002 der Beteiligungsgesellschaft anzuwenden, denn der Veräußerungsgewinn entsteht bei Veräußerung im Wirtschaftsjahr 2001/2002 nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres, das dem letzten Wirtschaftsjahr folgt, das in dem Veranlagungszeitraum endet, in dem das Körperschaftsteuergesetz a.F. letztmals anzuwenden ist (§ 34 Abs. 4 Nr. 2 KStG).

Bei Erzielung eines vorgezogenen steuerlichen Vorteils ist nicht generell die Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahres zu versagen.

Eine Billigkeitsregelung für Fälle, in denen in dem zwischengeschalteten kurzen Rumpfwirtschaftsjahr die Ausschüttung für das Jahr 2000 nicht mehr nach Anrechnungsverfahren abgewickelt werden kann, kann dann nicht beansprucht werden.

9.4 Anwendung der allgemeine Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG und der Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG bei Auslandsbeteiligungen

Gewinnausschüttungen und Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften durch inländische Kapitalgesellschaften sind nach der allgemeinen Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 1 bzw. Abs. 2 KStG erstmals im Veranlagungszeitraum 2001 oder bei abweichendem Wirtschaftsjahr im Veranlagungszeitraum 2002 steuerfrei. Veräußerungsverluste und Teilwertabschreibungen können nach § 8b Abs. 3 KStG von diesem Zeitpunkt an nicht mehr steuerlich berücksichtigt werden. Maßgebend ist die Anwendung des KStG n.F. bei der veräußernden Körperschaft. Die besondere Anwendungsvorschriften des § 34 Abs. 4 KStG greift nicht, da eine ausländische Körperschaft nie dem Anrechnungsverfahren (Vierter Teil des KStG a.F.) unterlegen hat.

9.5 Übergangsregelung für das Abzugsverbot von Teilwertabschreibungen bei ausländischen Beteiligungen (§ 34 Abs. 4 Sätze 3-6 KStG)

9.5.1 Unmittelbare Teilwertabschreibung der ausländischen Beteiligung

Durch § 34 Abs. 4 Satz KStG werden Gestaltungen verhindert, die unter Nutzung des § 8b Abs. 2 a.F. vor Systemumstellung zu ungerechtfertigten Steuervorteilen innerhalb verbundener Unternehmen führen können.

Beispiel:

Die M-AG bringt eine 10%ige Beteiligung an der ausländischen A-SA zum Wert von 100 in eine deutsche Tochtergesellschaft T-GmbH ein. Die M-AG hatte ihre Beteiligung bei der Gründung der A-SA für 30 erworben. Der Einbringungswert von 100 ist unter Ausschöpfung von Schwankungen der Börsenkurse und der natürlichen Unschärfen von Unternehmensbewertungen möglichst hoch angesetzt. Die M-AG nimmt für den Einbringungsgewinn von $100 - 30 = 70$ die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 a.F. in Anspruch. Zu einem späteren Bilanzstichtag (noch unter Herrschaft des alten KSt-Systems) wird geltend gemacht, dass der Wert der A-Beteiligung auf 60 verfallen sei. Deshalb schreiben die T-GmbH ihre A-Beteiligung und die M-GmbH ihre T-Beteiligung jeweils um 40 auf den niedrigeren Teilwert von 60 ab. Im Folgejahr verkauft die T-GmbH ihre A-Beteiligung an die E-AG für 60.

Bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr der T-GmbH ist eine TW-Abschreibung auf die A-SA ab 2001 nach § 8b Abs. 3 n.F. steuerlich nicht mehr abziehbar.

Hat die T-GmbH ein abweichendes Wirtschaftsjahr, gilt § 8b Abs. 3 n.F. erst für das Wirtschaftsjahr 2001/2002 (s.o. Tz...). § 8b Abs. 2 KStG a.F. steht dem Abzug der TW-Abschreibung nicht entgegen.

Über § 34 Abs. 4 Satz 4 KStG wird die steuerliche Berücksichtigung der Teilwertabschreibung bereits ausgeschlossen, wenn sie im Wirtschaftsjahr 2000/2001 erfolgt, sofern dieses Wirtschaftsjahr nach dem 15. August 2001 endet.

9.5.2 Wertminderungen von Anteilen an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft, die auf einer Wertminderung von Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beruht

In dem unter Tz. 8.5.1 genannten Beispiel macht die M-GmbH einen Aufwand aus der Teilwertabschreibung auf die T-GmbH von 40 geltend. Im Unternehmensverbund entsteht durch die Abschreibungen bei M und T ein Aufwand von insgesamt 80, obwohl der Wert der Anteile von den ursprünglichen Anschaffungskosten der Beteiligung an der A-SA von 30 auf einen Teilwert von 60, also um 30 gestiegen ist.

Bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr der T-GmbH ist die Teilwertabschreibung bei der M-GmbH ab 2002 nach § 8b Abs. 3 n.F. steuerlich nicht mehr abzugsfähig.

§ 34 Abs. 4 Satz 6 schließt die steuerliche Berücksichtigung der Teilwertabschreibung auf die T-Anteile der M-GmbH in dem Umfang aus, in dem zuvor eine nach § 8b Abs. 2 a.F. steuerfreie Aufstockung erfolgt war, also bis zur Höhe von 70.

Die Regelung gilt bereits für Wirtschaftsjahre, die nach dem 15. August 2001 enden.