



Oberste Finanzbehörden
der Länder

5. Januar 2004

Anwendung des § 8b Abs. 4 KStG auf Beteiligungen in einem eingebrachten Betriebsvermögen

GZ **IV A 2 - S 2750 a - 35/03**

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zu der Anwendung des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG (Rückausnahme) auf Beteiligungen, die als Bestandteil eines eingebrachten Betriebsvermögens übergehen, wie folgt Stellung:

Gewinne aus der Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen, die einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse für die Übertragung der in einem Betriebsvermögen enthaltenen Beteiligungen gewährt werden, fallen unter die Rückausnahme und sind damit nach § 8b Abs. 2 KStG bei der Einkommensermittlung außer Acht zu lassen, wenn

- eine mehrheitsvermittelnde Beteiligung übertragen worden ist,
- die Beteiligung nicht wesentliche Betriebsgrundlage des übertragenen Betriebs oder Teilbetriebs ist,
- die für die übertragenen Anteile gewährten Anteile genau identifizierbar sind (z.B. aufgrund des Vertrags über die Einbringung) und
- das Verhältnis des Nennwerts dieser Anteile zum Nennwert der insgesamt gewährten Anteile dem Verhältnis des Verkehrswerts der übertragenen Anteile zum Verkehrswert des insgesamt übertragenen Betriebsvermögens entspricht. Die Verkehrswerte sind zum steuerlichen Übertragungstichtag der Einbringung zu ermitteln.

Ist eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, stellen auch die für die übertragenen Anteile gewährten einbringungsgeborenen Anteile i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG dar. Gewinne aus der Veräußerung dieser Anteile innerhalb der 7-Jahresfrist sind damit grundsätzlich nach § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG steuerpflichtig (Ausnahmen siehe unten). Die generelle Rückausnahme nach § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG gilt lediglich für einbringungsgeborene Anteile i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG und ist daher insoweit nicht anwendbar.

Beispiel

Die X-AG bringt einen Teilbetrieb zu unter dem Teilwert liegenden Buchwerten in die Y-GmbH ein. Zu dem Teilbetrieb gehört die 100 %ige Beteiligung an der C-GmbH. Die C-GmbH ist durch Bargründung entstanden. Die X-AG veräußert innerhalb der 7-Jahresfrist Anteile an der Y-GmbH.

Alternative A: Der Vertrag über die Einbringung legt fest, dass 50 % der Anteile an der Y-GmbH auf die Übertragung der C-Beteiligung entfallen und bezeichnet diese Anteile.

Die Buchwerte betragen 150, davon entfallen 100 (2/3) auf die Beteiligung an der C-GmbH und 50 (1/3) auf die übrigen Wirtschaftsgüter des Teilbetriebs. Die Y-GmbH gewährt Anteile im Nennwert von 150. Der Verkehrswert des eingebrachten Teilbetriebs beträgt 400 und entfällt je zur Hälfte (je 200) auf die Beteiligung an der C-GmbH und auf die übrigen Wirtschaftsgüter.

Die C-Anteile sind keine wesentliche Betriebsgrundlage des eingebrachten Teilbetriebs.

Die Veräußerung der Anteile an der Y-GmbH ist steuerfrei, soweit sie für die Übertragung der C-Anteile gewährt worden sind. Die Übertragung der Anteile an der C-GmbH fällt unter § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG, auch wenn sie im Rahmen der Einbringung eines Teilbetriebs erfolgt ist. Es gilt die Rückausnahme des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG.

Alternative B: Eines der in Alternative A dargestellten Merkmale ist nicht gegeben, beispielsweise stellen die C-Anteile eine wesentliche Betriebsgrundlage des eingebrachten Teilbetriebs dar.

Die Veräußerung der Anteile ist steuerpflichtig. Alle Anteile an der Y-GmbH sind einbringungsgeborene Anteile im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG. Die Anteile an der C-GmbH teilen als wesentliche Betriebsgrundlage das Schicksal des Teilbetriebs. Eine Aufteilung kommt nicht in Betracht. In diesem Fall greift die Rückausnahme des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG nicht.

Ist die Rückausnahme nur deshalb nicht anwendbar, weil die für die übertragenen Anteile gewährten einbringungsgeborenen Anteile nicht genau identifizierbar sind (vgl. oben 3. Spiegelstrich), ist aus Billigkeitsgründen eine quotale Betrachtung anzuwenden, wenn die Anteile auf einer Einbringung beruhen, die bis zum 31. Januar 2004 erfolgt ist. In diesen Fällen ist die Veräußerung eines Anteils innerhalb der 7-Jahresfrist stets zum Teil steuerfrei und zum Teil steuerpflichtig. Die Steuerverhaftung eines jeden Anteils richtet sich dabei nach dem Verhältnis der Verkehrswerte zum Zeitpunkt der Einbringung des Betriebs oder Teilbetriebs.

Beispiel

Die X-AG hatte im Jahr 2001 einen Teilbetrieb zu unter dem Teilwert liegenden Buchwerten in die Y-GmbH eingebracht. Die Buchwerte betragen 150, davon entfallen 100 (2/3) auf die Beteiligung an der C-GmbH (keine wesentliche Betriebsgrundlage) und 50 (1/3) auf die übrigen Wirtschaftsgüter. Die Y-GmbH gewährt Anteile im Nennwert von 150. Der Verkehrswert des eingebrachten Teilbetriebs beträgt 400 und entfällt je zur Hälfte (je 200) auf die Beteiligung an der C-GmbH und auf die übrigen Wirtschaftsgüter.

Es liegen keine Angaben über eine Zuordnung der gewährten Anteile vor. Die X-AG verkauft im Jahr 2006 einen Teil der Anteile an der Y-GmbH mit einem Gewinn i.H. von 600, von dem 200 auf die Beteiligung an der C-GmbH entfällt.

Die der X-AG für die Übertragung der Anteile an der C-GmbH gewährten Anteile an der Y-GmbH sind nicht identifizierbar. Der Veräußerungsgewinn ist aus Billigkeitsgründen zu 50 % (Verhältnis der Verkehrswerte zum Einbringungsstichtag) steuerpflichtig.

Die Regelung gilt entsprechend für die Einbringung einer Beteiligung im Rahmen eines Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 25 UmwStG, soweit Gesellschafter der Personengesellschaft von § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Steuerpflichtige sind.

Die Kapitalbeteiligung selbst, die als Bestandteil des von einer Kapitalgesellschaft eingebrachten Betriebs nach Maßgabe des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG auf eine andere Kapitalgesellschaft übergeht, kann von der **Übernehmerin** ggf. direkt gem. § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei veräußert werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Beteiligung ihrerseits nicht mittelbar oder unmittelbar auf einer schädlichen Einbringung beruht.

Beispiel

Die X-AG bringt einen Teilbetrieb zu unter dem Teilwert liegenden Buchwerten in die Y-GmbH ein. Zu dem Teilbetrieb gehört die 100 %ige Beteiligung an der C-GmbH. Die C-GmbH ist durch Bargründung entstanden. Die Y-GmbH verkauft die Anteile an der C-GmbH.

Es liegt kein Fall des § 8b Abs. 4 KStG vor, weil die Anteile an der C-GmbH nicht einbringungsgeboren sind. Die Veräußerung kann steuerfrei erfolgen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.