

Besprechung des BMF-Schreibens zu § 8b KStG vom 28. 4. 2003

RA StB Dr. Andreas Knebel und RA Dipl.-Finw. (FH) Dr. Stephan Seltenreich, beide Frankfurt/Main

I. Einleitung

Durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. 10. 2000 (BGBl I S. 1433), neu gefasst durch das Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001 (BGBl I S. 3858), wurde unter anderem das Vollarrechnungsverfahren durch das so genannte Halbeinkünfteverfahren ersetzt. Dabei werden Gewinne von Körperschaften, unabhängig davon ob sie ausgeschüttet oder einbehalten werden, mit 25 % besteuert. Beim Anteilseigner werden die Gewinne nur zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage seiner individuellen Einkommensteuer einbezogen. Bei Gewinnausschüttungen einer Körperschaft an eine andere Körperschaft gilt grundsätzlich eine allgemeine Dividendenfreistellung, so dass es in Beteiligungsketten bei der einmaligen Körperschaftsteuerbelastung von 25 % verbleibt, solange der Gewinn die Ebene der Körperschaft nicht verlässt (§ 8b Abs. 1 KStG).

Des Weiteren bleibt der Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer Körperschaft gem. § 8b Abs. 2 KStG ebenfalls grundsätzlich steuerfrei.

Entsprechend sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit steuerfreien Erträgen nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG stehen, nur eingeschränkt zu berücksichtigen (§ 8b Abs. 3 KStG).

Kernstück des Halbeinkünfteverfahrens sind § 8b KStG und § 3 Nr. 40 EStG. Zu § 8b KStG ist nunmehr das BMF-Schreiben vom 28. 4. 2003 (IV A2 – S – 2750a – 7/03) ergangen, in dem die sich im Zusammenhang mit § 8b KStG ergebenden Fragestellungen seitens der Verwaltung erläutert werden.

Begrüßenswert ist, dass das BMF-Schreiben die oftmals komplexen und hochabstrakten Gesetzesregelungen anhand von vielen Beispielfällen darstellt und somit die Möglichkeit für den Berater besteht, sich quasi an „seinen Sachverhalt“ heranzutasten.

Zu bemängeln ist allerdings, dass das BMF-Schreiben nicht alle Bereiche, die § 8b KStG regelt, abdeckt. So ist bspw. zu § 8b Abs. 7 KStG bereits das BMF-Schreiben vom 25. 7. 2002 (BStBl I 2002 S. 712 ff.) ergangen, das speziell Ausführungen zur Versagung der Dividendenfreistellung und Veräußerungsgewinnbefreiung von Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten beinhaltet. Darüber hinaus bleiben Fragen des pauschalierten Betriebsausgabenabzugsverbots bei ausländischen Dividenden gem. § 8b Abs. 5 KStG ausgespart und einem gesonderten BMF-Schreiben vorbehalten. Gleiches gilt für Fragen des Verlustabzuges gem. § 8b Abs. 3 KStG, die im

nunmehr vorgelegten BMF-Schreiben nur cursorisch behandelt werden und ebenfalls einem weiteren BMF-Schreiben vorbehalten bleiben. Seitens der Beraterschaft wäre wünschenswert gewesen, dass die gesamte Problematik des § 8b KStG in einem kompletten, alle Bereiche beinhaltenden BMF-Schreiben erörtert würde, damit ein direkter Zugriff gegeben und ein Heranziehen verschiedener BMF-Schreiben zu einem zusammenhängenden Sachverhaltskomplex nicht erforderlich ist.

II. Das BMF-Schreiben vom 28. 4. 2003 im Einzelnen

1. Steuerbefreiungen von Beteiligungserträgen (§ 8b Abs. 1 KStG)

a) Zunächst stellt das BMF-Schreiben (Tz. 4) fest, dass § 8b Abs. 1 KStG für Beteiligungserträge (Dividenden) sowohl aus dem In- als auch aus dem Ausland einschlägig ist und von der Vorschrift alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. d. §§ 1, 2 KStG als Empfänger von Beteiligungserträgen und Veräußerungsgewinnen erfasst sind. Mindestbeteiligungsquoten oder Mindestbehaltefristen sind nicht erforderlich.

Des Weiteren wird festgehalten, dass § 8b Abs. 1 KStG eine abschließende Aufzählung der Befreiungstatbestände für Beteiligungserträge beinhaltet und insbesondere Bezüge aus offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen von der Befreiungsvorschrift begünstigt sind. Die Einbeziehung von verdeckten Gewinnausschüttungen unter die Befreiungsvorschrift des § 8b Abs. 1 KStG war bereits bisher herrschende Meinung¹ in der Literatur und soweit ersichtlich lediglich von Köster² ansatzweise bestritten.

b) Ausschüttungen, die als Zahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG gelten, gehören nach Verwaltungsansicht nicht zu den Bezügen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und sind daher auch nicht gem. § 8b Abs. 1 KStG begünstigt. Vielmehr sollen Ausschüttungen, die eine Einlagenrückgewähr beinhalten, der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG unterfallen, soweit sie den Buchwert der Beteiligung übersteigen. Dies ist in der Literatur bisher lebhaft umstritten. Die Verwaltungsansicht wird ebenfalls von Eilers/Wienands³

1 Dötsch/Pung, in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG n. F., Rdnr. 11.

2 Köster, FR 2000 S. 1263 ff., 1268.

3 Eilers/Wienands, GmbH-R 2000 S. 1229, 1235.

und *Menck*⁴ geteilt. Auch sie sehen die Einlagenrückzahlung als einen Fall des § 8b Abs. 2 KStG an. Dementgegen wird von *Dötsch/Pung*⁵ unter Berufung auf den Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG vertreten, dass diese Ausschüttungen unter § 8b Abs. 1 KStG fallen. Anders *Frotscher*,⁶ der die Auffassung vertritt, dass die Einlagenrückgewähr, soweit sie den Buchwert der Beteiligung übersteigt, nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG fällt und daher auch nicht vom Wortlaut des § 8b Abs. 1 KStG erfasst sei.

Bei der Einordnung der Einlagenrückzahlung unter § 8b Abs. 1 KStG oder § 8b Abs. 2 KStG handelt es sich auch keineswegs nur um ein Glasperlenspiel. Zwar ist die augenblicklich noch geltende steuerliche Rechtsfolge in beiden Fällen die gleiche, nämlich eine Steuerbefreiung, die einzelnen Voraussetzungen sind jedoch bereits jetzt unterschiedlich. So greift bei Veräußerungsgewinnen gem. § 8b Abs. 2 KStG u.U. die Einbringungsklausel des § 8b Abs. 4 KStG ein, was bei § 8b Abs. 1 KStG nicht der Fall ist. Darüber hinaus sollen nach den neuesten Plänen der CDU/CSU-Fraktion Veräußerungsgewinne zukünftig pauschal mit 15 % besteuert werden (hierzu Näheres unten), so dass Fälle der Einlagenrückgewähr unter Beachtung der Verwaltungsmeinung zukünftig besteuert wären. Insofern scheint die im BMF-Schreiben vertretene Verwaltungsauffassung durchaus ergebnisorientiert zu sein.

c) Lediglich kurz angerissen wird im BMF-Schreiben, dass Liquidationsraten, die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital mit Ausnahme des Nennkapitals i. S. d. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG bestehen und nicht aus dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos i. S. d. § 27 KStG stammen, Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG darstellen und daher unter die Befreiungsvorschrift des § 8b Abs. 1 KStG fallen. Allerdings soll zur steuerlichen Behandlung der Auflösung von Körperschaften ein gesondertes BMF-Schreiben ergehen, dem sodann weitere Einzelheiten vorbehalten bleiben. Im Grundsatz darf allerdings davon ausgegangen werden, dass – auch nach Verwaltungsmeinung – Liquidationsraten gem. § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreit sind.

d) Schließlich sind gem. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenansprüchen steuerbefreit. Auffällig im BMF-Schreiben ist allerdings, dass lediglich auf Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenansprüchen hingewiesen wird, während § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG auch sonstige Ansprüche i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2a EStG sowie Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG beinhaltet. Infolge des klaren Gesetzeswortlautes wird man jedoch davon ausgehen dürfen, dass auch ohne eine ausdrückliche Benennung im BMF-Schreiben derartige Einnahmen auch von der Verwaltung als steuerbefreit angesehen werden. Ausdrücklich nicht unter § 8b Abs. 1 Satz 2 fallen dem hingegen nach dem BMF-Schreiben Einnahmen aus Wertpapierleihgeschäften, bspw. Leihgebühren oder

Kompensationszahlungen des Entleihers⁷. Dies ergibt sich daraus, dass Leihgebühren oder Kompensationszahlungen keine Dividendenzahlungen darstellen, sondern regelmäßig aufgrund eines zivilrechtlichen Rahmenvertrages anfallen⁸.

e) Zu beachten bleibt des Weiteren, dass durch die Befreiungsvorschrift des § 8b Abs. 1 KStG der Kapitalertragsteuerabzug nicht ausgeschlossen wird (§ 43 Abs. 1 S. 3 EStG). Dies hat zur Folge, dass trotz der Steuerbefreiung zunächst Kapitalertragsteuer von der ausschüttenden Körperschaft einbehalten werden muss, die allerdings im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung der empfangenden Körperschaft in voller Höhe angerechnet werden kann. Jedoch hat der Kapitalertragsteuereinbehalt bei einem beschränkt Steuerpflichtigen ohne inländisches Betriebsvermögen abgeltende Wirkung (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG).

Schließlich wird im BMF-Schreiben klargestellt, dass die Befreiungsvorschrift des § 8b Abs. 1 KStG eine Steuerpflicht nach anderen Vorschriften nicht ausschließt. In Betracht kommt hierbei bspw. die so genannte Nachsteuer gem. § 37 Abs. 3 KStG.

2. Steuerbefreiungen von Veräußerungsgewinnen und sonstigen Realisationsstatbeständen (§ 8b Abs. 2 KStG)

a) Ebenso wie bereits bei der Dividendenfreistellung des § 8b Abs. 1 KStG ist auch die Vorschrift des § 8b Abs. 2 KStG auf inländische und ausländische Körperschaften anzuwenden. Eine bestimmte Beteiligungshöhe oder Haltefrist ist für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht notwendig.

b) Durch das Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) ist nunmehr im Gesetzestext klargestellt worden, dass auch Gewinne aus der Veräußerung eigener Anteile bei der Einkommensermittlung der veräußernden Körperschaft außer Ansatz bleiben. Jedenfalls für den Fall, dass die eigenen Anteile von der Körperschaft zur Weiterveräußerung erworben wurden, geht auch das BMF-Schreiben von einem Fall des § 8b Abs. 2 KStG aus.

Angesichts des Gesetzeswortlautes, der lediglich von der „Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft...“ spricht, ist auch davon auszugehen, dass für die sonstigen in § 71 AktG genannten Fälle – soweit notwendig – die Befreiungsvorschrift des § 8b Abs. 2 KStG eingreift. Insofern scheint das BMF-Schreiben vom 2. 12. 1998 (BStBl I 1998 S. 1 509 ff.), das unter anderem die steuer-

4 *Menck*, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 8b KStG n. F., Rdnr. 36.

5 *Dötsch/Pung*, a. a. O.

6 *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, Körperschaftsteuergesetz-Kommentar, § 8b KStG, Rdnr. 20.

7 BMF-Schreiben, Tz. 9.

8 Ebenso *Mühlhäuser/Stoll*, DStR 2002 S. 1 597 ff.; *Häuselmann/Wagner*, FR 2003 S. 331, 334; *Dötsch/Pung*, a. a. O.

liche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile zur Einziehung behandelt und insoweit von einem steuerpflichtigen Vorgang ausgeht, überholungsbedürftig⁹. Diesem BMF-Schreiben lag nämlich noch das alte Anrechnungsverfahren zugrunde, das nunmehr der Vergangenheit angehört.

Die Steuerbefreiungsvorschrift des § 8b Abs. 2 KStG findet auch auf Anteilsverkäufe aus einem Organkreis sowie innerhalb eines Organkreises Anwendung. Dies ist ausdrücklich im Gesetzestext vorgesehen und von der Finanzverwaltung akzeptiert. Ebenso sind nach dem BMF-Schreiben Gewinne aus der Auflösung eines passiven Ausgleichspostens, der gebildet worden ist, weil der an den Organträger abgeführte Gewinn der Organgesellschaft von dem Steuerbilanzgewinn abgewichen ist, von der Steuerbefreiungsvorschrift erfasst. Im Gegenzug fallen allerdings Gewinnminderungen aus der Auflösung entsprechender aktiver Ausgleichsposten unter das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG, da es sich insoweit um einen Verlust handelt, der mit der Veräußerung in unmittelbarem Zusammenhang steht.

Des Weiteren erfasst § 8b Abs. 2 KStG Gewinne aus Wertaufholungen i. S. d. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG, denen eine steuerlich nicht zu berücksichtigende Teilwertabschreibung vorausgegangen ist. Die Steuerfreistellung der Wertaufholung ist insofern systemgemäß, da die vorangegangene Teilwertabschreibung gem. § 8b Abs. 3 KStG nicht berücksichtigungsfähig ist. Kritisch ist allerdings, dass die Wertaufholung nur dann steuerfrei sein soll, wenn es sich nicht um einbringungsgeborene Anteile, für die die Einbringungsvorschrift des § 8b Abs. 4 KStG einschlägig ist, handelt. Folge hiervon ist nämlich, dass einerseits die Teilwertabschreibung infolge von § 8b Abs. 3 KStG nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden darf, die Wertaufholung jedoch infolge von § 8b Abs. 4 KStG nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 8b Abs. 2 KStG fällt. Hieran hält auch das BMF-Schreiben im Grundsatz fest. Es erlaubt allerdings, den sich aus der Wertaufholung ergebenden Gewinn um die zuvor steuerlich nicht gewinnmindernd berücksichtigte Teilwertabschreibung zu korrigieren, so dass letztlich kein steuerpflichtiger Gewinn verbleibt. Dies führt im Ergebnis zu einer Abmilderung der gesetzlich vorgesehenen – und kritisierten¹⁰ – Struktur, die – zumindest vom Wortlaut – die Besteuerung einbringungsgeborener Anteile erlaubt, ohne jedoch den Abzug von damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 3 KStG) zuzulassen.

Des Weiteren erfasst die Steuerbefreiungsvorschrift des § 8b Abs. 2 KStG Fälle nach § 21 Abs. 2 UmwStG, die bei einbringungsgeborenen Anteilen ohne Veräußerung zu einer Gewinnrealisierung führen. Zu beachten ist jedoch wiederum, dass infolge der Einbringungsregelung des § 8b Abs. 4 KStG eine derartige Gewinnbefreiung regelmäßig erst nach Ablauf der für einbringungsgeborene Anteile vorgesehenen Haltefrist von sieben Jahren mög-

lich ist. Ansonsten wird § 8b Abs. 2 KStG durch § 8b Abs. 4 KStG gesperrt. Das BMF-Schreiben nennt zwar nur einen Antrag des Steuerpflichtigen nach § 21 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG, begünstigt sind jedoch bereits nach Gesetzeswortlaut alle weiteren Vorgänge des § 21 Abs. 2 UmwStG.

Gem. § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG sind Gewinne aus verdeckten Einlagen einer Veräußerung gleichgestellt. Dies hat im Ergebnis zur Folge, dass die Einbringung einer Beteiligung von einer nach § 8b KStG begünstigten Körperschaft in eine andere Körperschaft bspw. eine Tochterkapitalgesellschaft, ebenfalls steuerfrei möglich ist.

c) Bislang war streitig, ob verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit einer Übertragung von Anteilen unter die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG fallen. So gehen bspw. *Dötsch/Pung*¹¹ davon aus, dass Sachdividenden in Form der verbilligten Überlassung von Beteiligungen nicht unter § 8b Abs. 2 KStG fallen. Dies wird damit begründet, dass die Zahlung der Sachdividende kein der Veräußerung vergleichbarer Vorgang sei, sondern die Hingabe einer Kapitalbeteiligung auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage. Für § 8b KStG a. F. wurde in R 41 Abs. 5 KStR noch davon ausgegangen, dass die Hingabe von Anteilen an Gesellschafter einer Veräußerung nicht gleichzustellen sei und deshalb nicht unter den Anwendungsbereich des § 8b KStG a. F. falle.

Dementgegen geht die herrschende Meinung in der Literatur hinsichtlich der Neuregelung des § 8b KStG davon aus, dass die verbilligte Überlassung von Beteiligungen auf Ebene der veräußernden Körperschaft unter § 8b Abs. 2 KStG fällt.¹² Im nunmehr ergangenen BMF-Schreiben zu § 8b KStG hat die Finanzverwaltung eingelenkt und geht für Fälle, die dem Halbeinkünfteverfahren unterfallen, von einer Anwendbarkeit des § 8b Abs. 2 KStG aus.¹³ Allerdings ist zu beachten, dass § 8b Abs. 2 KStG insoweit keine Anwendung findet, als die an den Anteilseigner veräußerten Anteile bereits steuerwirksam abgeschrieben waren, und durch die Teilwertabschreibung nunmehr ein höherer Gewinn erzielt wurde (§ 8b Abs. 2 Satz 2 KStG).¹⁴

d) Hinzuweisen ist an dieser Stelle auf die neuesten Pläne der CDU/CSU-Fraktion.¹⁵ Danach ist geplant, zur „Verstetigung des Körperschaftsteueraufkommens“ Veräußerungsgewinne aus Anteilsveräußerungen mit einer Pauschalsteuer von 15 % zu belegen. Das hieraus geschöpfte Steueraufkommen soll zu 10 % als Körperschaftsteuer dem Bund und den Ländern zufließen, zu 5 % als Gewerbesteuer den Kommunen. Begründet wird die-

9 Vgl. im Einzelnen *Dötsch/Pung*, a. a. O., Rdnr. 28.

10 Vgl. *Köster*, FR 2000 S. 1262, 1267; *Dötsch/Pung*, a. a. O., Rdnr. 37.

11 *Dötsch/Pung*, a. a. O., Rdnr. 29.

12 *Menck*, a. a. O., Rdnr. 115, 136a; *Beinert/van Lieshout*, FR 2001 S. 1137, 1146.

13 BMF-Schreiben Tz. 21 Bsp. 1.

14 BMF-Schreiben Tz. 21 Bsp. 2.

15 Eckpunktepapier zur Verstetigung des Körperschaftsteueraufkommens.

ser Vorschlag damit, dass mit der Freistellung der Gewinne aus Anteilsveräußerungen lediglich eine nochmalige Besteuerung thesaurierter Gewinne vermieden werden soll. Veräußerungsgewinne bestünden jedoch nicht nur aus thesaurierten Gewinnen. Der bei der Anteilsveräußerung erzielte Veräußerungserlös werde vielmehr auch durch stille Reserven, den Wert immaterieller Wirtschaftsgüter (Firmenwert) und Ertragserwartungen bestimmt. Die völlige Freistellung der Gewinne aus Anteilsveräußerungen sei daher nicht sachgerecht. Die momentane Gesetzeslage begünstige Kapitalgesellschaften gegenüber den typischerweise mittelständischen Personenunternehmen und eröffne Möglichkeiten zur Steuerumgehung.

Angesichts der derzeitigen Mehrheitskonstellation im Bundesrat und Vermittlungsausschuss muss daher zukünftig damit gerechnet werden, dass die Gewinne aus Anteilsveräußerungen nicht mehr vollständig steuerbefreit sind. Dies gilt es im Rahmen der Mandantenberatung zu beachten.

3. Berücksichtigung von Gewinnminderungen (§ 8b Abs. 3 KStG)

Im BMF-Schreiben wird die Vorschrift des § 8b Abs. 3 KStG nur kursorisch erläutert. Dies erklärt sich dadurch, dass zu Einzelfragen der Abzugsbeschränkung ein gesondertes BMF-Schreiben ergehen soll.

Festgehalten ist allerdings, welche Gewinnminderungen bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen sind. Dies sind insbesondere:

- Gewinnminderungen durch Ansatz des niedrigeren Teilwerts,
- Gewinnminderungen durch Veräußerung des Anteils (Veräußerungsverluste),
- Gewinnminderungen bei Auflösung der Gesellschaft,
- Gewinnminderungen bei Herabsetzung des Nennkapitals der Kapitalgesellschaft,
- Gewinnminderungen bei Anwendung des § 21 Abs. 2 UmwStG,
- Gewinnminderungen aus der Auflösung eines aktiven Ausgleichspostens aufgrund handelsrechtlicher Minderabführungen bei Organshaft,
- Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer verdeckten Ausschüttung eines Anteils sowie
- Gewinnminderungen bei Sachdividenden.

Die Gewinnminderungen sind grundsätzlich spiegelbildlich zu den Erträgen zu sehen, die im Rahmen des § 8b Abs. 1 und 2 KStG steuerfrei gestellt sind. Soweit ein Ertrag steuerfrei ist, ist auch ein entsprechender Verlust nicht abzugsfähig.

Dieser Grundsatz wird jedoch dann durchbrochen, wenn ein Gewinn wegen der Einbringungsklausel des § 8b Abs. 4 KStG steuerpflichtig ist. Sofern bei der Veräuße-

rung einbringungsgeborener Anteile ein Veräußerungsgewinn erzielt wird, ist dieser wegen § 8b Abs. 4 KStG nicht steuerbefreit. Allerdings unterfällt ein Verlust aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile dennoch der Vorschrift des § 8b Abs. 3 KStG mit der Folge, dass der Verlust nicht abzugsfähig ist.

Dies stellt einen Bruch mit der Gesetzessystematik dar und wird zu Recht kritisiert.¹⁶ Ausgehend vom Gesetzeswortlaut, der für § 8b Abs. 3 KStG nur voraussetzt, dass es sich um einen „in Absatz 2 genannten Anteil“ handelt, ist die Auffassung der Verwaltung durchaus zutreffend. Fraglich ist allerdings, ob bei dieser Wortlautauslegung stehengeblieben werden kann oder nicht vielmehr unter Heranziehung struktureller und teleologischer Überlegungen eine normreduzierende Auslegung des § 8b Abs. 3 KStG erforderlich ist. Unseres Erachtens ist eine derartige normreduzierende Auslegung notwendig. Hintergrund der Regelung des § 8b Abs. 3 KStG ist, diejenigen Gewinnminderungen nicht zum Abzug zuzulassen, die im Falle eines Gewinnes von der Besteuerung gem. § 8b Abs. 2 KStG freigestellt sind. Damit soll verhindert werden, dass einerseits Gewinne steuerfrei vereinnahmt werden, andererseits aber erzielte Verluste steuerlich abzugsfähig sind. Ist nunmehr ein Veräußerungsgewinn aufgrund der Einbringungsvorschrift des § 8b Abs. 4 KStG steuerpflichtig, so besteht kein Grund, einen Veräußerungsverlust nicht zum Abzug zuzulassen. Die offensichtlich aus fiskalischen Erwägungen eingenommene Haltung der Finanzverwaltung ist daher nicht gerechtfertigt.

Da im Zusammenhang mit § 8b Abs. 3 KStG noch einige interessante offene Fragen bestehen – Abzugsfähigkeit bei Aktienoptionen für Mitarbeiter etc. – darf das BMF-Schreiben zu dieser Thematik mit Spannung erwartet werden.

4. Ausnahmen von der Steuerbefreiung (§ 8b Abs. 4 KStG)

Die Erörterung der Einbringungsklausel des § 8b Abs. 4 KStG stellt mit 27 von 71 Teilziffern den Schwerpunkt des BMF-Schreibens dar. Zu bemängeln ist allerdings, dass die Strukturierung teilweise ebenso verwirrend ist, wie bereits der Gesetzestext.¹⁷ Oftmals reduziert sich das BMF-Schreiben insoweit auf eine Aneinanderreihung verschiedenster Beispiele, ohne dass eine klare Struktur erkennbar wird. Dies resultiert jedoch vornehmlich aus dem Gesetzeswortlaut, der seinerseits bereits aus Grundsätzen, Ausnahmen, Rück- und Ausnahmen zu Rückausnahmen besteht.

16 Rödder/Schumacher, DStR 2000 S. 1453, 1556; Haritz, DStR 2000 S. 1537, 1544.
 17 Vgl. nur Dötsch/Pung, a. a. O., Rdnr. 83; Menck, a. a. O., Rdnr. 119 a. E., Leip, BB 2002 S. 1839, 1842.

Grob unterschieden ist im BMF-Schreiben in eine **sachliche Sperre** (§ 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG) und eine **persönliche Sperre** (§ 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG). Die sachliche Sperre soll Gestaltungen unter Nutzung der Möglichkeiten der steuerneutralen Einbringung nach § 20 UmwStG mit anschließender steuerfreier Weiterveräußerung verhindern. Hierbei ist an Fälle gedacht, in denen zunächst ein Betrieb, Teilbetrieb oder Anteile an Personengesellschaften in eine Kapitalgesellschaft eingebracht und die Anteile hieran anschließend steuerfrei nach § 8b Abs. 2 KStG veräußert werden. Dementgegen soll die persönliche Sperre verhindern, dass die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG von natürlichen Personen in Anspruch genommen wird, die nicht unter den begünstigten Personenkreis fallen. Hierbei sind Fallgestaltungen der Einbringung einer Kapitalbeteiligung in eine Kapitalgesellschaft und die anschließende Veräußerung des Anteils durch die Kapitalgesellschaft ins Auge gefasst. Dies wäre ohne die persönliche Sperre des § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG möglich, während bei einer direkten Veräußerung der Anteile durch eine natürliche Person der Veräußerungsgewinn im Halbeinkünfteverfahren besteuert würde.

Des Weiteren besteht eine **zeitliche Rückausnahme** von sieben Jahren für einbringungsgeborene Anteile. So wird nach Ablauf der siebenjährigen Sperrfrist davon ausgegangen, dass die Umstrukturierung längerfristig ausgerichtet war und damit die Aufhebung der Sperre des § 8b Abs. 4 KStG rechtfertigt, so dass der Vorgang steuerfrei abgewickelt werden kann. Zudem ist eine **sachliche Rückausnahme** innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist gegeben und somit eine steuerfreie Veräußerung möglich, wenn ein Anteil betroffen ist, der aufgrund eines Einbringungsvorgangs i. S. d. § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG oder § 23 Abs. 4 UmwStG erworben worden war. Diese sachliche Rückausnahme gilt jedoch nicht (**Ausnahme der Rückausnahme**), wenn die im Rahmen des Einbringungsvorganges hingegebenen Anteile ihrerseits aus einer Einbringung i. S. d. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG unter dem Teilwert entstanden sind. Dies rechtfertigt sich daraus, dass ansonsten wieder mittelbar die Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils steuerfrei ermöglicht wäre.

a) Die **sachliche Sperre des § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG** sperrt die Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG für einbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 UmwStG. Zu beachten ist hierbei, dass die Anteile ihren Charakter als einbringungsgeborene Anteile verlieren, wenn eine Versteuerung der stillen Reserven nach § 21 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG auf Antrag oder nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG wegen des Wegfalls des deutschen Besteuerungsrechts erfolgt.¹⁸ In diesen Fällen greift auch die sachliche Sperre des § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG nicht ein, mit der Folge, dass eine anschließende steuerfreie Veräußerung gem. § 8b Abs. 2 KStG möglich ist. Die 7-Jahres-Frist des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 KStG (Rückausnahme) muss nicht mehr abgewartet werden.¹⁹

b) Gegenstand der **persönlichen Sperre des § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG** sind Anteilsveräußerungen durch eine Kapitalgesellschaft, die ihrerseits die Anteile von einer nicht von § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Person erworben hat und die Anteile bei der Kapitalgesellschaft zu einem Wert unter dem Teilwert eingebracht wurden. Von der Vorschrift erfasst werden sowohl der unmittelbare Erwerb als auch der mittelbare Erwerb von einer natürlichen Person.²⁰

Im Ergebnis ist daher der Übertragung von Anteilen, die in der Vergangenheit durch Einbringung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft unter dem Teilwert erworben wurden, die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG – jedenfalls sofern keine Rückausnahme eingreift – versagt. Es ist daher bei Anteilsübertragung genauestens zu überprüfen, ob die veräußerten Anteile einer entsprechenden Einbringung zugrunde liegen.

c) Liegt ein Fall einer sachlichen oder persönlichen Sperre gem. § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG vor, so ist in der Folge zu prüfen, ob eventuell eine der **Rückausnahmen des § 8b Abs. 4 Satz 2 KStG** eingreift und damit die Steuerfreiheit doch noch erreicht werden kann.

(1) So entfällt die sachliche und persönliche Sperre, wenn die einbringungsgeborenen Anteile ebenso wie die nach § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG gesperrten Anteile später als sieben Jahre nach der Einbringung veräußert werden. Für den Beginn der 7-Jahres-Frist ist unerheblich, ob sie vor oder nach dem Inkrafttreten des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) liegt. Bei der Frist handelt es sich um sieben Zeitjahre, nicht um sieben Kalenderjahre. Sie beginnt mit der die Sperre auslösenden schädlichen Einbringung bzgl. dem die Sperre auslösenden schädlichen Erwerb der Anteile von einer nicht begünstigten Person.²¹ Dem Wortlaut des BMF-Schreibens,²² der auf die „schädliche Einbringung“ abstellt, ist nicht eindeutig zu entnehmen, dass damit der steuerliche Übertragungstichtag, nicht aber der Tag der tatsächlichen Einbringung gemeint ist. Betrachtet man jedoch den Textzusammenhang, insbesondere Tz. 41 des BMF-Schreibens, in dem auf den steuerlichen Übertragungstichtag i. S. d. Umwandlungsteuergesetz abgestellt wird, so kann man davon ausgehen, dass auch nach Verwaltungsansicht dieser Zeitpunkt für den Beginn der 7-Jahres-Frist maßgebend ist. Dies wird auch von der ganz herrschenden Meinung in der Literatur so

18 BMF-Schreiben vom 25. 3. 1998, Rdnr. 21.07, BStBl I 1998 S. 268; Menck, a. a. O., Rdnr. 120.
 19 BMF-Schreiben Tz. 35.
 20 BMF-Schreiben Tz. 37, 38.
 21 BMF-Schreiben, Tz. 42, 43.
 22 BMF-Schreiben, Tz. 42.

gesehen, die ebenfalls auf den steuerlichen Übertragungstichtag abstellt.²³

(2) Bei einer steuerneutralen Verschmelzung oder Spaltung tritt die übernehmende Körperschaft gem. § 4 Abs. 2 bzw. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein. Folge hiervon ist, dass für Anteile, die mit einer Sperre gem. § 8b Abs. 4 KStG behaftet sind, keine neue 7-Jahres-Frist beginnt, sondern die Zeiten beim Rechtsvorgänger angerechnet werden.²⁴ Dies war bisher umstritten;²⁵ die im BMF-Schreiben erfolgte Klarstellung ist daher zu begrüßen.

(3) Bei einer steuerpflichtigen Anteilsveräußerung innerhalb der 7-Jahres-Frist ist jedoch zu berücksichtigen, dass der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn um früher vorgenommene nicht abziehbare Teilwertabschreibungen zu mindern ist. Entsprechendes gilt für Wertaufholungen i. S. d. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG.²⁶ Die entsprechende Minderung des Veräußerungsgewinns ergibt sich aus der Systematik des § 8b KStG, wonach gem. § 8b Abs. 3 KStG Gewinnminderungen, die durch Ansatz des niedrigeren Teilwerts entstehen, steuerlich nicht zu berücksichtigen sind.

(4) Gem. § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG tritt die persönliche Sperre nicht ein, wenn die Anteile aufgrund eines Einbringungsvorgangs i. S. d. § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG oder § 23 Abs. 4 UmwStG von einem von § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Steuerpflichtigen erworben worden sind. Dies ergibt sich zwingend aus der Überlegung, dass die eingebrachten Anteile vor der Einbringung bereits steuerfrei hätten veräußert werden können und deshalb eine Umgehung der Steuerpflicht in diesen Fällen nicht denkbar ist.

d) Bei den unter c) dargestellten Rückausnahmen gibt es nunmehr weitere **Ausnahmen (von der Rückausnahme)**, mit der Folge, dass die Veräußerung steuerpflichtig ist. Dies ist der Fall bei Einbringung i. S. d. § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG oder i. S. d. § 23 Abs. 4 UmwStG, wenn innerhalb von sieben Jahren vor der Veräußerung der eingebrachten Anteile eine Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG oder § 23 Abs. 1-3 UmwStG zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert vorgenommen wurde.²⁷ In diesen Fällen stellt sich die Veräußerung der Anteile als mittelbare Veräußerung des durch die Umstrukturierung eingebrachten Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles dar, der bei seiner unmittelbaren Veräußerung steuerpflichtig gewesen wäre. Entsprechend sollen solche Fälle nicht von der Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG profitieren können.

Ein weiterer Fall der Ausnahme von der Rückausnahme, also der Steuerpflicht, ist gegeben, wenn Gegenstand der Veräußerung mehrheitsvermittelnde Anteile i. S. d. § 20

Abs. 1 Satz 2 UmwStG sind, die allerdings von einer nicht durch Abs. 2 begünstigten (natürlichen) Person unmittelbar oder mittelbar in die veräußernde Körperschaft eingebracht worden sind.²⁸ Auch in diesen Fällen wäre die unmittelbare Veräußerung der Beteiligung durch die natürliche Person gem. dem Halbeinkünfteverfahren steuerpflichtig gewesen. Dies soll nicht dadurch umgangen werden können, dass die Anteile zunächst in eine andere GmbH eingebracht werden, die diese sodann (steuerfrei) weiterveräußert.

Die Einschränkung der Rückausnahme durch § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG ist durch das UntStFG erstmals in den Gesetzestext aufgenommen worden. Gem. § 34 Abs. 7 KStG findet die Vorschrift erstmals auf Veräußerungen, bei denen die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums nach dem 15. August 2001 erfolgte, Anwendung.

e) Des Weiteren behandelt das BMF-Schreiben Fallkonstellationen, die sich dem Gesetzestext im Einzelnen nicht entnehmen lassen, in der Praxis jedoch eine erhebliche Bedeutung haben, nämlich die Variante, dass eingebrachtes Betriebsvermögen seinerseits eine Beteiligung enthält.

(1) So wird klargestellt, dass eine Kapitalbeteiligung, die als Bestandteil des von einer Kapitalgesellschaft eingebrachten Betriebs mit übergeht, von der Übernehmerin steuerfrei veräußert werden kann, sofern die Beteiligung selbst nicht mittelbar oder unmittelbar auf einer schädlichen Einbringung gem. § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG beruht. Wird also bspw. ein Teilbetrieb einer AG, in dem sich eine 100%ige Beteiligung befindet, in eine andere Kapitalgesellschaft gegen Gewährung mehrheitsvermittelnder Anteile eingebracht, so besteht für die andere Kapitalgesellschaft die Möglichkeit, die sich im Betriebsvermögen des eingebrachten Teilbetriebes befindende Beteiligung steuerfrei zu veräußern. Voraussetzung ist allerdings, dass diese Beteiligung nicht ihrerseits durch eine unmittelbare oder mittelbare Einbringung i. S. d. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG oder § 23 Abs. 1-3 UmwStG entstanden ist.²⁹

Unseres Erachtens ist hier jedoch überhaupt kein Fall des § 8b Abs. 4 KStG gegeben. Die veräußerten Anteile sind weder einbringungsgeboren noch werden von einem nicht Begünstigten eingebrachte Anteile veräußert. Es liegt somit überhaupt kein Ausnahmetatbestand, der von § 8b Abs. 4 KStG geregelt wird,

23 Vgl. *Schaumburg/Rödter*, Unternehmen-Steuerreform 2001 S. 557; *Haritz*, DStR 2000 S. 1537, 1543; *Jakobs/Wittmann*, GmbH-R 2000 S. 115, 910; *Eilers/Wienands*, GmbH-R 2000 S. 1229, 1237; *Strahl*, KÖSDI 2/2001 S. 12728, 12737; *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, a. a. O., Rdnr. 74; *Watermeyer*, in *Hermann/Heuer/Raupach*, § 8b KStG, Anm. R 68; *Dötsch/Pung*, a. a. O., Rdnr. 87.

24 BMF-Schreiben, Tz. 45.

25 Vgl. *Menck*, a. a. O., Rdnr. 119; *Hermann/Heuer/Raupach*, a. a. O., R 69.

26 BMF-Schreiben, Tz. 46.

27 BMF-Schreiben, Tz. 48.

28 BMF-Schreiben, Tz. 49.

29 BMF-Schreiben, Tz. 51.

vor. Vielmehr verbleibt es bei der Grundaussage des § 8b Abs. 2 KStG. Dies entspricht auch dem Rechtsgefühl. Die Anteile hätten ebenso vor der Einbringung schon steuerfrei veräußert werden können. Ein Missbrauch, den § 8b Abs. 4 KStG verhindern will, ist daher nicht gegeben.³⁰

(2) Dementgegen sind einbringungsgeborene Anteile, die für die Übertragung der in einem Betriebsvermögen enthaltenen Beteiligung gewährt werden, von der Rückausnahme nur unter bestimmten Voraussetzungen begünstigt. Konzeptionell sollen hierbei Fälle erfasst werden, bei denen bspw. eine AG einen Teilbetrieb zu Buchwerten in eine GmbH einbringt, zu dem eine Beteiligung gehört, und sodann die eingebrachten GmbH-Anteile von der AG veräußert werden. Von der Rückausnahme begünstigt ist der Veräußerungserlös nach dem BMF-Schreiben nur dann, wenn

- eine mehrheitsvermittelnde Beteiligung übertragen worden ist,
- die Beteiligung nicht wesentliche Betriebsgrundlage des übertragenden Betriebes oder Teilbetriebes ist und
- die Anteile genau identifizierbar sind und der Nennwert dieser Anteile dem Verhältnis des Verkehrswertes der übertragenen Anteile zum Verkehrswert des übrigen übertragenen Betriebsvermögens entspricht.

Die Verkehrswerte sind zum steuerlichen Übertragungstichtag der Einbringung zu ermitteln.³¹

Da die veräußerten Anteile nach dem Wortlaut des § 8b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KStG einbringungsgeboren sind, ist die Veräußerung, soweit sie nicht die im eingebrachten Teilbetrieb enthaltene Beteiligung betreffen, steuerpflichtig. Dies gilt unabhängig von den vorgenannten Kriterien.

Fraglich ist allerdings, inwieweit der Veräußerungsgewinn, der auf die im Teilbetrieb befindliche Beteiligung entfällt, steuerpflichtig ist. Handelt es sich hierbei bspw. um eine wesentliche Betriebsgrundlage des eingebrachten Teilbetriebs, so greift die Rückausnahme nicht mit der Folge, dass der gesamte Veräußerungsgewinn nicht steuerfrei ist. Handelt es sich demgegenüber bei der Beteiligung nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage und sind auch die übrigen vorgenannten Bedingungen erfüllt, so ist die Veräußerung der GmbH-Anteile insoweit steuerfrei, als sie für die Übertragung der in der Beteiligung enthaltenen Anteile gewährt wurde.³²

Für den Fall, dass es sich bei der Beteiligung, die sich in dem eingebrachten Betrieb befindet, nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt, die Anteile jedoch nicht identifizierbar sind oder ihr Nennwert nicht dem Verhältnis des Verkehrswertes der übertragenen Beteiligung zum Verkehrswert des übrigen Betriebsvermögens entsprechen, ist eine quotale Be-

trachtung vorzunehmen. Dies bedeutet, dass der Veräußerungsgewinn, soweit er auf die im eingebrachten Teilbetrieb befindliche Beteiligung entfällt, steuerfrei ist, allerdings nur quotale, soweit der Nennwert der Beteiligung dem Verhältnis des Verkehrswertes der übertragenen Beteiligung entspricht.³³

Entsprechend ist für den Fall der Einbringung einer Beteiligung im Rahmen eines Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gem. § 25 UmwStG zu verfahren, soweit Gesellschafter der Personengesellschaft von § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Steuerpflichtige sind.³⁴ Insoweit ist ein Gleichlauf zu den vorgenannten Fällen gegeben, was sicherlich sachgerecht ist.

Diese von der Verwaltung vorgenommene Wertung lässt sich zwar nicht ausdrücklich dem Gesetzeswortlaut entnehmen, die Aufteilung in einen steuerfreien Teil, soweit der Veräußerungsgewinn auf die im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung entfällt, und einen steuerpflichtigen Teil, soweit der Veräußerungsgewinn auf sonstige Vermögensgegenstände entfällt, entspricht der Intention des Gesetzgebers, stellt eine flexible Lösung dar und ist ausdrücklich zu begrüßen.

f) Darüber hinaus beschäftigt sich das BMF-Schreiben³⁵ mit der Frage der Auswirkung der Verstrickung aufgrund der Einbringungsklausel des § 8b Abs. 4 KStG auf einen nicht verstrickten Anteilsbestand. Hierbei handelt es sich um Fragen, die zwar nicht unmittelbar mit § 8b Abs. 4 KStG in Zusammenhang stehen, sondern eigentlich zu § 21 UmwStG gehören und die Infektion nicht einbringungsgeborener Anteile durch den Zuerwerb einbringungsgeborener Anteile beinhalten. Gleichwohl sind diese Fragestellungen auch in der Nähe von § 8b Abs. 4 KStG angesiedelt, was deren Erörterung im BMF-Schreiben rechtfertigt.

Konkret geht es um Fallkonstellationen folgender Art: Die X-GmbH erwirbt im Jahre 2001 100 % der Anteile an der Y-GmbH. Dafür bringt sie einen Teilbetrieb in die Y-GmbH ein. Im Jahr 2004 wird ein weiterer Teilbetrieb der X-GmbH in die Y-GmbH zum Buchwert eingebracht, wobei allerdings der Verkehrswert wesentlich höher ist. Hierfür erhält die X-GmbH neue Anteile, die aus einer nicht verhältnismäßigen Kapitalerhöhung stammen. Im Jahre 2009 veräußert die X-GmbH 50 % ihrer Anteile an der Y-GmbH.

30 Ebenso *Leip*, BB 2002 S. 1839, 1842.

31 BMF-Schreiben, Tz. 52.

32 BMF-Schreiben, Tz. 52; andere Ansicht: *Leip*, BB 2002 S. 1839, 1843, der angesichts des klaren Wortlauts des § 8b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 1. Hs. KStG davon ausgeht, dass die gesamte Übertragung der einbringungsgeborenen Anteile steuerpflichtig ist.

33 BMF-Schreiben, Tz. 53.

34 BMF-Schreiben, Tz. 54.

35 BMF-Schreiben, Tz. 55.

Zwar ist die 7-Jahres-Frist für die Anteile aus der ersten Teilbetriebseinbringung abgelaufen, so dass im Grundsatz eine steuerfreie Veräußerung möglich wäre, jedoch ist vorliegend zu berücksichtigen, dass die zweite Teilbetriebseinbringung nicht verhältnismäßig erfolgte, so dass stille Reserven aus der zweiten Teilbetriebseinbringung auf die Altanteile übergegangen sind. Dies hat zur Folge, dass die Altanteile jeweils anteilig steuerhaft sind. Der Veräußerungsgewinn ist daher in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Anteil aufzuteilen. Er ist steuerfrei, soweit die Altanteile nicht durch die nicht verhältnismäßige spätere Teilbetriebseinbringung infiziert wurden. Soweit eine Infektion vorliegt, ist der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig. Damit der Veräußerungsgewinn vollständig steuerfrei ist, hätte die Veräußerung frühestens im Jahr 2011, nämlich nachdem auch die 7-Jahres-Frist für die Anteile aus der nicht verhältnismäßigen Teilbetriebseinbringung abgelaufen ist, stattfinden dürfen.³⁶

Die hier behandelten Fallgestaltungen sind hochkompliziert und komplex. Insbesondere ist es für die Berater-schaft oftmals kaum möglich, einen solchen Sachverhalt im Voraus zu erkennen. Allerdings dürften solche Fälle in der Praxis auch kaum eine Rolle spielen. Da sich das BMF-Schreiben in seiner Wertung zu diesem Punkt am Umwandlungssteuererlass orientiert und einen Gleichlauf herstellt, ist jedenfalls eine einheitliche Beurteilung gewährleistet. Dies ist erfreulich.

5. Zwischenschaltung einer Personengesellschaft (§ 8b Abs. 6 KStG)

a) § 8b Abs. 6 KStG stellt für körperschaftsteuerliche Zwecke fest, dass § 8b Abs. 1-5 KStG auch gilt, wenn die Körperschaft die Gewinne nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar über eine Mitunternehmerschaft erzielt. Dies gilt auch für mehrstufige Mitunternehmerschaften. Damit sind Fälle gemeint, in denen zwischen zwei Körperschaften eine Personengesellschaft, regelmäßig eine KG, zwischengeschaltet ist. Da Personengesellschaften für ertragsteuerliche Zwecke transparent sind und auf die jeweiligen Gesellschafter durchgegriffen wird, ist die Regelung des § 8b Abs. 6 KStG folgerichtig.

Des Weiteren stellt das BMF-Schreiben klar, dass § 8b Abs. 6 KStG auch Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen steuerfrei stellt, soweit zu dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehört. Sofern daher der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils sowohl auf die von der Personengesellschaft gehaltenen Beteiligungen als auch auf weitere bei der Personengesellschaft vorhandene Vermögenswerte entfällt, ist der Veräußerungsgewinn in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Anteil aufzuteilen.

Ebenso stellt das BMF-Schreiben klar, dass die Regelung des § 8b Abs. 6 KStG infolge der Bruchteilsbetrachtung

des § 39 AO auch bei mittelbarer Beteiligung über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft anzuwenden ist.³⁷ Dies wurde von Teilen der Literatur wohl zu Unrecht bestritten,³⁸ so dass die nunmehrige Klarstellung im BMF-Schreiben begrüßenswert ist.

b) Bislang noch völlig ungeklärt und in der Literatur lebhaft umstritten³⁹ ist die Anwendung des § 8b Abs. 6 KStG auf die Gewerbesteuer. Die Frage stellt sich aus strukturellen Überlegungen deshalb, weil bei der durch § 8b Abs. 6 KStG geregelten Struktur einerseits erreicht werden soll, dass die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft unbeachtlich ist mit der Folge, dass die Gewerbesteuer auf Dividenden und Veräußerungserlöse nicht anzufallen hätte, während andererseits der gewerbesteuerliche Grundsatz der Personengesellschaft als eigenständiges Gewerbesteuersubjekt besteht. Ausgehend von dieser Kollisionslage folgt das BMF-Schreiben für Zwecke der Gewerbesteuer dem Grundsatz der Eigenständigkeit von Personengesellschaften. Dies bedeutet, dass nach Verwaltungsansicht für die Ermittlung des Gewerbeertrages der Personengesellschaft gem. § 7 GewStG die Vorschrift des § 8b Abs. 1-5 KStG keine Anwendung findet und somit sowohl ausgeschüttete Dividenden als auch Veräußerungsgewinne, die durch die Personengesellschaft ertragsteuerrechtlich lediglich durchgeleitet werden, gewerbesteuerrechtlich dem Gewinn zuzurechnen sind. Gleiches gilt gem. Tz. 61 des BMF-Schreibens infolge der Vorschrift des § 7 Satz 2 GewStG für den Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils durch die (Mutter-)Kapitalgesellschaft, der gewerbesteuerlich auf Ebene der Personengesellschaft anfällt.

Dies ist im Ergebnis zu kritisieren. Intention der Körperschaftsteuerreform war, Dividenden, die an Körperschaften ausgeschüttet werden, sowie Veräußerungsgewinne an Beteiligungen durch Körperschaften von der Besteuerung freizustellen. In der Gesetzesbegründung zu § 8b KStG in der Form des StSenKG heißt es zutreffend:

„Die bisherige Regelung des § 8b KStG wird an den Wegfall des Vollenrechnungsverfahrens angepasst. Es

36 Vgl. zum Ganzen BMF-Schreiben vom 25. 3. 1998, BStBl I S. 268, Rdnr. 21.14 (Umwandlungssteuererlass) sowie BMF-Schreiben, Tz. 55; im Ergebnis ebenso *Dötsch/Pung*, a.a.O.

37 BMF-Schreiben, Tz. 59.

38 *Seifried*, DStR 2001 S. 240, 244.

39 Vgl. *Bergmann*, DStR 2000 S. 1410; *Beußer*, FR 2001 S. 880 (881 f.); *Bogenschütz/Striegel*, DB 2000 S. 2547, 2548, 2552; *Eilers/Wienands*, GmbH-R 2000 S. 1229, 1235; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, a. a. O., § 8b Rn. 106; *Hoffmann*, DB 2000 S. 1931, 1934 f.; *Kessler/Schmalz/Schmidt*, DStR 2001 S. 1865, 1873 f.; *Köhler*, in *Arthur Andersen*, Steuerreform 2001 S. 106; *Köster*, FR 2000 S. 1263, 1269; *Lechner*, StBg 2001 S. 201, 210; *Menck*, in *Blümich*, a. a. O., Rdnr. 139; *Mielke*, in *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, Steueränderungen zum 1. 1. 2002 im Unternehmensbereich, DB 2002, Beilage Nr. 1, 11; *PriceWaterhouseCoopers*, Unternehmensteuerreform 2001 S. 68; *Rödter/Schumacher*, DStR 2000 S. 1453, 1456; *Rödter*, in *Schaumburg/Rödter*, Unternehmensteuerreform 2001, S. 560 f.; *Rödter/Wochinger*, FR 2001 S. 1253, 1254, 1258; *Strunk*, BB 2001 S. 857, 860; *Thömmes*, DAJ Tagungsunterlagen, 6./7. 11. 2000 S. 35 f.; *van Lishaut/Förster*, GmbH-R 2000 S. 1121, 1122; *Watermeyer*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O., R 14; *Töben*, FR 2002 S. 361 f.

wird eine allgemeine Beteiligungsbefreiung für inländische und ausländische Beteiligungserträge eingeführt. Die Gewinne aus der Veräußerung inländischer und ausländischer Beteiligungen werden ebenfalls steuerfrei gestellt. Die Regelungen schlagen nach § 7 auf den Gewerbeertrag durch.⁴⁰

Hieraus ergibt sich die Intention des Gesetzgebers, die Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne von Körperschaften vollständig von der Steuer freizustellen. Durch die Regelung des § 8b Abs. 6 KStG ergibt sich auch, dass die Steuerbefreiung gleichermaßen für Fälle gelten soll, in denen eine Personengesellschaft zwischengeschaltet ist. Durch die Heranziehung von zwischengeschalteten Personengesellschaften zur Gewerbesteuer wird dieses Ziel gerade konterkariert, da ohne Zwischenschaltung einer Personengesellschaft keine Gewerbesteuer auf Dividenden und Veräußerungsgewinne anfällt, während bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft Gewerbesteuer erhoben wird. Dies entspricht nicht den Vorstellungen des Gesetzgebers und gibt im Übrigen ein falsches Signal an die Wirtschaft hinsichtlich der Attraktivität und Flexibilität des Wirtschaftsstandortes Deutschland. Die eingennommene Verwaltungsansicht ist daher zu bedauern und letztlich nur aus fiskalischen Erwägungen zu erklären.⁴¹

6. Zeitlicher Anwendungsbereich

a) Für die zeitliche Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG bei Inlandsbeteiligungen ist entscheidend, dass die steuerliche Behandlung einer Ausschüttung bei der ausschüttenden Körperschaft mit der steuerlichen Behandlung beim Empfänger des Beteiligungsertrages korrespondiert. Sofern also eine Ausschüttung auf Seiten der ausschüttenden Körperschaft noch unter das Anrechnungsverfahren fällt, kommt eine Beteiligungsertragsbefreiung beim Empfänger nicht in Betracht. Bei offenen Gewinnausschüttungen für abgelaufene Wirtschaftsjahre gilt § 8b Abs. 1 KStG daher in der Regel bei Körperschaften mit kalendergleichem Wirtschaftsjahr erstmals beim Abfließen der Ausschüttung im Jahre 2002 oder später. Für andere, insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen gilt § 8b Abs. 1 KStG bei Körperschaften mit kalendergleichem Wirtschaftsjahr in der Regel erstmals beim Abfließen der Leistung im Jahr 2001.

b) § 8b Abs. 2 KStG und § 8b Abs. 3 KStG gelten bei Inlandsbeteiligungen für Gesellschaften mit kalendergleichem Wirtschaftsjahr für Vorgänge, die im Jahr 2002 oder später erfolgen. Bei abweichendem Wirtschaftsjahr sind § 8b Abs. 2 und 3 KStG erstmals für Gewinne und Gewinnminderungen, die im Wirtschaftsjahr 2002/2003 erfolgen, anzuwenden.

c) Bei Umstellung des kalendergleichen Wirtschaftsjahrs auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr in 2001, bspw. Rumpfwirtschaftsjahr 1.1.–31. 3. 2001 und danach abweichendes Wirtschaftsjahr 1. 4. 2001–31. 3. 2002 gilt

die Gewinnveräußerungsbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG ab dem Wirtschaftsjahr 2001/2002 (§ 34 Abs. 7 Nr. 2 KStG).

d) Gewinnausschüttungen und Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften durch inländische Kapitalgesellschaften sind gem. § 34 Abs. 1 bzw. Abs. 2 KStG erstmals im Veranlagungszeitraum 2001 und bei abweichenden Wirtschaftsjahren im Veranlagungszeitraum 2002 steuerfrei. Entsprechend ist § 8b Abs. 3 KStG ab diesem Zeitpunkt anzuwenden.

III. Zusammenfassung

Das Ergehen eines BMF-Schreibens zu § 8b KStG ist grundsätzlich begrüßenswert. Zu bemängeln bleibt aber, dass große Teile, insbesondere § 8b Abs. 3, Abs. 5 und Abs. 7 ausgenommen werden und einem gesonderten BMF-Schreiben vorbehalten bleiben. Dies dient nicht der Übersichtlichkeit.

Sachlich ist zu bemängeln, dass oftmals aus offenkundig nur fiskalischen Erwägungen heraus eine bestimmte Position eingenommen wurde, ohne dass dies von der Sache her begründet ist. Dies gilt besonders für die Frage der Gewerbesteuerpflicht bei zwischengeschalteten Personengesellschaften gem. § 8b Abs. 6 KStG. Allerdings ist das Bemühen der Finanzverwaltung anzuerkennen, die Erläuterungen zu § 8b Abs. 4 KStG in eine gewisse Systematik zu fassen, die beim Gesetzestext nicht mehr vorhanden oder gar erkennbar ist. So gibt das BMF-Schreiben dem Berater insgesamt einen „Leitfaden“ an die Hand, an dem er sich im Rahmen der Strukturberatung anlehnen kann. Damit hat das BMF-Schreiben – jedenfalls zum Großteil – seinen Zweck erreicht.

40 BT-Drucks. 14/3074.
41 Im Ergebnis ebenso: Töben, FR 2002 S. 361 ff., 365; Strunk, BB 2001, S. 857 ff.; Dötsch/Pung, a. a. O., Rdnr. 117; dieselben, a. a. O., S. 1026.