

**H. Erläuterungen zu Abs. 5:  
Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft nach  
Realteilung mit Übertragung von Teilbetrieben**

**I. Bedeutung der Regelung; Vorbemerkung zu Abs. 5**

750

**Bedeutung:** Abs. 5 will verhindern, dass stille Reserven, die in Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (insbes. in Anteilen an KapGes.) enthalten sind, von natürlichen Personen auf Körperschaften verlagert und anschließend durch die Körperschaft nach § 8b Abs. 2 KStG stfrei realisiert werden.

Die Vorschrift ergänzt die – auf die Übertragung einzelner WG beschränkte und daher lückenhafte (s. Anm. 566) – Körperschaftsklausel des Abs. 3 Satz 4 um eine Regelung für solche Realteilungen, bei denen Teilbetriebe übertragen werden. Sie wird daher auch als „Körperschaftsklausel II“ bezeichnet; ihr systematisch zutreffender Standort wäre nicht Abs. 5, sondern Abs. 3 Satz 5.

**Überblick:** Der Anwendungsbereich des Abs. 5 ist eröffnet, wenn bei einer Realteilung Teilbetriebe übertragen werden und dadurch Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse von einer natürlichen Person oder einer PersGes. auf eine Körperschaft übertragen werden (s. Anm. 751). Damit Abs. 5 eigene Rechtsfolgen entfalten kann, müssen die genannten Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung veräußert oder mittels bestimmter gleichgestellter Vorgänge weiter übertragen werden (s. Anm. 752). Der rückwirkend zu versteuernde Gewinn mindert sich für jedes seit der Realteilung vergangene Zeitjahr um ein Siebtel (s. Anm. 755).

**Zeitliche Anwendung:** s. Anm. 2.

**II. Voraussetzungen des Ausschlusstatbestands**

**1. Übertragung von Anteilen bei einer Realteilung mit Teilbetrieben**

751

**Realteilung, bei der Teilbetriebe auf einzelne Mitunternehmer übertragen werden:** Zum Begriff der Realteilung s. Anm. 541 ff.; zum Begriff des Teilbetriebs s. Anm. 140–147. Der Übertragung eines Teilbetriebs steht es gleich, wenn eine 100 %-Beteiligung an einer KapGes. übertragen wird. Solche Übertragungen fallen daher nicht unter Abs. 3 Satz 4 (s. Anm. 566), sondern ebenfalls unter Abs. 5 (ebenso BTDrucks. 16/3369, 6; WACKER in SCHMIDT XXXI. § 16 Rn. 556; REISS in KIRCHHOF XI. § 16 Rn. 243). Werden im Rahmen der Realteilung einzelne WG übertragen, ist bei einer Übertragung auf Körperschaften nicht Abs. 5 anwendbar, sondern Abs. 3 Satz 4 (Folge: in jedem Fall Ansatz des gemeinen Werts bei der Realteilung; nicht nur dann, wenn die Anteile/WG innerhalb der Sperrfrist veräußert werden). Der Fall, dass im Rahmen einer Realteilung mehrere Betriebe übertragen werden, ist nicht denkbar, da eine PersGes. nur einen einzigen Betrieb haben kann (s. Anm. 115; aA FÖRSTER, DB 2007, 72 [78]).

**Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse:** Zu diesen Begriffen s. § 1 KStG Anm. 29 ff. In der Praxis geht es hauptsächlich um Anteile an KapGes.

Unmittelbare oder mittelbare Übertragung von einem nicht von § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Steuerpflichtigen auf einen von § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmer: Im Hinblick auf den Zweck der Regelung, den Übergang stiller Reserven von natürlichen Personen auf Körperschaften zu verhindern, stellt dies die Hauptvoraussetzung des Abs. 5 dar. Waren an der Realteilungsgesellschaft nur Körperschaften beteiligt, ist Abs. 5 nicht anwendbar.

► *Begünstigung/Nichtbegünstigung durch § 8b Abs. 2 KStG*: Zum persönlichen Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 KStG s. § 8b KStG Anm. 16. Danach gilt § 8b Abs. 2 KStG, der keine Einschränkungen seines persönlichen Anwendungsbereichs enthält, für sämtliche unbeschr. oder beschr. stpfl. KStSubjekte iSd. §§ 1–4 KStG. Im Gegenzug sind „nicht durch § 8b Abs. 2 KStG begünstigt“ alle Stpfl., die nicht unter das KStG fallen. Dies sind in erster Linie natürliche Personen. Bei PersGes. (hier: Obergesellschaft als Mitunternehmerin der Realteilungsgesellschaft/doppelstöckige PersGes.) ermöglicht § 8b Abs. 6 KStG für die Anwendung der Begünstigung nach § 8b Abs. 2 KStG einen Durchgriff auf die Ebene der jeweiligen Mitunternehmer (näher s. § 8b KStG Anm. 140 ff.): Soweit an der Ober-PersGes. Körperschaften beteiligt sind, ist § 8b Abs. 2 KStG daher anzuwenden. Sind auf der obersten Ebene hingegen natürliche Personen beteiligt, ist § 8b Abs. 2 KStG nicht anzuwenden.

► *Mittelbare oder unmittelbare Übertragung*: Der Gesetzgeber dürfte sich unter einer „unmittelbaren Übertragung“ vorgestellt haben, dass die Anteile an einer Körperschaft zuvor zum BV des Teilbetriebs der PersGes. gehört haben und dieses BV im Rahmen der Realteilung auf einen durch § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Stpfl. übergeht. Indes dürfte es sich bereits bei diesem „Grundfall“ lediglich um eine „mittelbare Übertragung“ handeln, da die Anteile der natürlichen Person zuvor nur mittels ihrer Beteiligung an der Realteilungsgesellschaft zuzurechnen waren. Darüber hinaus sind mittelbare Übertragungen zB gegeben, wenn zum BV des Teilbetriebs eine Beteiligung an einer KapGes. gehört, die ihrerseits Beteiligungen an Tochter-KapGes. hält.

## 752 2. Veräußerung oder Weiterübertragung der Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung

Allein das Übergehen stiller Reserven von einer natürlichen Person auf eine Körperschaft reicht für die Anwendung des Abs. 5 noch nicht aus. Hinzukommen muss vielmehr, dass die Körperschaft diese stillen Reserven innerhalb von sieben Jahren nach dem Übergang auch realisiert.

**Unmittelbare oder mittelbare Veräußerung der Anteile**: Eine unmittelbare Veräußerung der Anteile ist gegeben, wenn die übernehmende Körperschaft selbst die Anteile veräußert. Die Fallgestaltungen mittelbarer Veräußerungen lassen sich auf zwei Grundformen zurückführen: Zum einen genügt es für die Anwendung des Abs. 5, wenn die Anteile im Rahmen der Realteilung nicht unmittelbar auf eine Körperschaft übertragen werden, sondern auf eine PersGes., an der die Körperschaft beteiligt ist (wegen § 8b Abs. 6 KStG). Veräußert die PersGes. später die Anteile, handelt es sich aus Sicht der Körperschaft um eine mittelbare Veräußerung. Zum anderen liegt eine mittelbare Veräußerung vor, wenn nicht die Anteile an der übertragenen Körperschaft (KapGes.) selbst veräußert werden, sondern die übertragene Körperschaft Anteile an einer Tochter-Körperschaft veräußert.

**Weiterübertragung der Anteile durch einen Vorgang nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1–5 UmwStG:** Der Veräußerung gleichgestellt sind die in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1–5 UmwStG aufgezählten Vorgänge. Dazu gehören die unentgeltliche Übertragung der Anteile (Nr. 1), die Auflösung und Abwicklung der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen (Nr. 3), sowie die Einbringung der Anteile in eine andere KapGes., wenn anschließend entweder die Anteile an der eingebrachten KapGes. (Nr. 4) oder die Anteile an der anderen KapGes. (Nr. 5) veräußert werden.

**Innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung:** Die Rechtsfolgen des Abs. 5 treten nur ein, wenn die Veräußerung innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung erfolgt. Nach Ablauf dieses Zeitraums können die stillen Reserven hingegen stfrei realisiert werden. Die Sperrfrist entspricht derjenigen des § 22 UmwStG; die Regelung weicht daher in mehrfacher Hinsicht von denen des Abs. 3 Satz 3 ab: Die Dauer der Frist ist mit sieben Jahren (statt drei Jahren) zwar erheblich länger; dafür ist der Beginn der Sperrfrist auf einen früheren Zeitpunkt festgelegt worden (maßgebend ist der Zeitpunkt der Realteilung selbst, nicht derjenige der Abgabe der StErklärung). Sofern die Realteilung sich über einen gewissen Zeitraum erstreckt, kommt es auf den Zeitpunkt der Zuweisung desjenigen Teilbetriebs an, der die Anteile enthält, die später veräußert werden.

Einstweilen frei.

753–754

### III. Rechtsfolge: rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts

755

**Ansatz des gemeinen Werts rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung:** Sind die Voraussetzungen des Abs. 5 erfüllt, ist für die im Rahmen der Realteilung übertragenen und später veräußerten Anteile an der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeine Wert anzusetzen (Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). Die Regelungstechnik entspricht damit derjenigen des § 22 UmwStG; zugleich entspricht die Rechtsfolge des Abs. 5 (mit Ausnahme der jährlichen Minderung um ein Siebtel) derjenigen des Abs. 3 Satz 3. Zu Einzelheiten s. daher Anm. 562. Der entstehende Gewinn ist nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b Abs. 2 KStG begünstigt, nicht aber nach § 34.

**Entsprechende Anwendung von § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG:** Durch den Verweis auf die genannte Regelung vermindert sich der rückwirkend zu versteuernde Gewinn (gemeiner Wert der Anteile abzgl. Veräußerungskosten und Buchwert) um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr.

**Zurechnung des Gewinns:** Im Hinblick auf den Zweck des Abs. 5 (Vermeidung des Übergangs stiller Reserven auf eine Körperschaft) erscheint es hier zwingend, den Gewinn sämtlichen Realteilern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen (im Ergebnis ebenso FÖRSTER, DB 2007, 72 [78]). Eine alleinige Zurechnung des Gewinns allein auf die veräußernde Körperschaft kommt nicht in Betracht (auch wenn dies mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung am besten vereinbar wäre, weil keiner der anderen Realteiler eine steuerauslösende Handlung vornimmt), denn durch eine derartige Zurechnung würde gerade das durch Abs. 5 missbilligte Ergebnis – stfreie Realisierung stiller Reserven – eintreten. Es ist auch nicht damit zu rechnen, dass die FinVerw. das zu Abs. 3 Satz 3 eingeräumte Wahlrecht, im Gesellschafts- oder Realteilungsvertrag mit stl. Wirkung Regelungen über die Zurech-

§ 16 Anm. 755–799 H. Abs. 5: Anteilsveräußerung nach Realteilung

nung des Veräußerungsgewinns zu treffen (s. Anm. 562), auf die Fälle des Abs. 5 erstrecken wird. Realteilungsvereinbarungen sollten daher Abreden über die Tragung der Steuermehrbelastung enthalten, die durch spätere Veräußerungshandlungen der Körperschaft bei den übrigen Realteilern ausgelöst werden kann.

**Behandlung des Veräußerungsgewinns bei der Körperschaft:** Abs. 5 ändert nichts daran, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile bei der (unmittelbar oder mittelbar) veräußernden Körperschaft nach § 8b Abs. 2 KStG stfrei bleibt. Soweit es auf den Buchwert der Anteile ankommt (zB für den Pauschalabzug nach § 8b Abs. 3 KStG oder in den Weiterübertragungsfällen des § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG), ist hierfür der Wert maßgebend, der nach der Siebtel-Regelung letztlich im Rahmen der Realteilung der Besteuerung unterlegen hat. Dies folgt sowohl aus den allgemeinen Grundsätzen über die AK als auch aus einer analogen Anwendung des § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG (aA REISS in KIRCHHOF XI. § 16 Rn. 243: stets Verkaufspreis abzgl. gemeiner Wert).

756–799 Einstweilen frei.