

§ 8b

Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch das AmtshilfeRLUmG v. 26.6.2013
(BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

(1) ¹Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. ²Satz 1 gilt nur, soweit die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben. ³Sind die Bezüge im Sinne des Satzes 1 nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer auszunehmen, gilt Satz 2 ungeachtet des Wortlauts des Abkommens für diese Freistellung entsprechend. ⁴Satz 2 gilt nicht, soweit die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen einer dem Steuerpflichtigen nahe stehenden Person erhöht hat und § 32a des Körperschaftsteuergesetzes auf die Veranlagung dieser nahe stehenden Person keine Anwendung findet. ⁵Bezüge im Sinne des Satzes 1 sind auch Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendscheinen und sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes sowie Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes.

(2) ¹Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 außer Ansatz. ²Veräußerungsgewinn im Sinne des Satzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert übersteigt, der sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung ergibt (Buchwert). ³Satz 1 gilt entsprechend für Gewinne aus der Auflösung oder der Herabsetzung des Nennkapitals oder aus dem Ansatz des in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Werts. ⁴Die Sätze 1 und 3 gelten nicht, soweit der Anteil in früheren Jahren steuerwirksam auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und die Gewinnminderung nicht durch den Ansatz eines höheren Werts ausgeglichen worden ist. ⁵Satz 4 gilt außer für Gewinne aus dem Ansatz mit dem Wert, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes ergibt, auch für steuerwirksam vorgenommene Abzüge nach § 6b des Einkommensteuergesetzes und ähnliche Abzüge. ⁶Veräußerung im vorstehenden Sinne ist auch die verdeckte Einlage.

(3) ¹Von dem jeweiligen Gewinn im Sinne des Absatzes 2 Satz 1, 3 und 6 gelten 5 Prozent als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. ²§ 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden. ³Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Absatz 2 genannten Anteil entstehen, sind bei der Ermittlung des Einkommens

mens nicht zu berücksichtigen. ⁴Zu den Gewinnminderungen im Sinne des Satzes 3 gehören auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten, die für ein Darlehen hingegeben wurden, wenn das Darlehen oder die Sicherheit von einem Gesellschafter gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war. ⁵Dies gilt auch für diesem Gesellschafter nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes oder für Gewinnminderungen aus dem Rückgriff eines Dritten auf den zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital beteiligten Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person auf Grund eines der Gesellschaft gewährten Darlehens. ⁶Die Sätze 4 und 5 sind nicht anzuwenden, wenn nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte; dabei sind nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft zu berücksichtigen. ⁷Die Sätze 4 bis 6 gelten entsprechend für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind. ⁸Gewinne aus dem Ansatz einer Darlehensforderung mit dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes maßgeblichen Wert bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz, soweit auf die vorangegangene Teilwertabschreibung Satz 3 angewendet worden ist.

(4) ¹Bezüge im Sinne des Absatzes 1 sind abweichend von Absatz 1 Satz 1 bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals betragen hat; ist ein Grund- oder Stammkapital nicht vorhanden, ist die Beteiligung an dem Vermögen, bei Genossenschaften die Beteiligung an der Summe der Geschäftsguthaben, maßgebend. ²Für die Bemessung der Höhe der Beteiligung ist § 13 Absatz 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes nicht anzuwenden. ³Überlässt eine Körperschaft Anteile an einen anderen und hat der andere diese oder gleichartige Anteile zurückzugeben, werden die Anteile für die Ermittlung der Beteiligungsgrenze der überlassenden Körperschaft zugerechnet. ⁴Beteiligungen über eine Mitunternehmerschaft sind dem Mitunternehmer anteilig zuzurechnen; § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes gilt sinngemäß. ⁵Eine dem Mitunternehmer nach Satz 4 zugerechnete Beteiligung gilt für die Anwendung dieses Absatzes als unmittelbare Beteiligung. ⁶Für Zwecke dieses Absatzes gilt der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt. ⁷Absatz 5 ist auf Bezüge im Sinne des Satzes 1 nicht anzuwenden. ⁸Beteiligungen von Kreditinstituten im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 des Kreditwesengesetzes, die Mitglied einer kreditwirtschaftlichen Verbundgruppe im Sinne des § 1 Absatz 10 Nummer 13 des Zahlungsdienstenaufsichtsgesetzes sind, an anderen Unternehmen und Einrichtungen dieser Verbundgruppe sind zusammenzurechnen.

(5) ¹Von den Bezügen im Sinne des Absatzes 1, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, gelten 5 Prozent als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. ²§ 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden.

(6) ¹Die Absätze 1 bis 5 gelten auch für die dort genannten Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen

des Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft zugerechnet werden, sowie für Gewinne und Verluste, soweit sie bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils auf Anteile im Sinne des Absatzes 2 entfallen. ²Die Absätze 1 bis 5 gelten für Bezüge und Gewinne, die einem Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts über andere juristische Personen des öffentlichen Rechts zufließen, über die sie mittelbar an der leistenden Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse beteiligt ist und bei denen die Leistungen nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erfasst werden, und damit in Zusammenhang stehende Gewinnminderungen entsprechend.

(7) ¹Die Absätze 1 bis 6 sind nicht auf Anteile anzuwenden, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1a des Kreditwesengesetzes dem Handelsbuch zuzurechnen sind. ²Gleiches gilt für Anteile, die von Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden. ³Satz 2 gilt auch für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens.

(8) ¹Die Absätze 1 bis 7 sind nicht anzuwenden auf Anteile, die bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind. ²Satz 1 gilt nicht für Gewinne im Sinne des Absatzes 2, soweit eine Teilwertabschreibung in früheren Jahren nach Absatz 3 bei der Ermittlung des Einkommens unberücksichtigt geblieben ist und diese Minderung nicht durch den Ansatz eines höheren Werts ausgeglichen worden ist. ³Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit den Anteilen im Sinne des Satzes 1 stehen, sind bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen, wenn das Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen die Anteile von einem verbundenen Unternehmen (§ 15 des Aktiengesetzes) erworben hat, soweit ein Veräußerungsgewinn für das verbundene Unternehmen nach Absatz 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz geblieben ist. ⁴Für die Ermittlung des Einkommens sind die Anteile mit den nach handelsrechtlichen Vorschriften ausgewiesenen Werten anzusetzen, die bei der Ermittlung der nach § 21 abziehbaren Beträge zu Grunde gelegt wurden. ⁵Entsprechendes gilt für Pensionsfonds.

(9) Die Absätze 7 und 8 gelten nicht für Bezüge im Sinne des Absatzes 1, auf die die Mitgliedstaaten der Europäischen Union Artikel 4 Abs. 1 der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 345 vom 29.12.2011, S. 8), anzuwenden haben.

(10) ¹Überlässt eine Körperschaft (überlassende Körperschaft) Anteile, auf die bei ihr Absatz 4, 7 oder 8 anzuwenden ist oder auf die bei ihr aus anderen Gründen die Steuerfreistellungen der Absätze 1 und 2 oder vergleichbare ausländische Vorschriften nicht anzuwenden sind, an eine Körperschaft (andere Körperschaft), bei der auf die Anteile Absatz 4, 7 oder 8 nicht anzuwenden ist, und hat die andere Körperschaft, der die Anteile zuzurechnen sind, diese oder gleichartige Anteile zurückzugeben, dürfen die für die Überlassung gewährten Entgelte bei der anderen Körperschaft nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden. ²Überlässt die an-

dere Körperschaft für die Überlassung der Anteile Wirtschaftsgüter an die überlassende Körperschaft, aus denen diese Einnahmen oder Bezüge erzielt, gelten diese Einnahmen oder Bezüge als von der anderen Körperschaft bezogen und als Entgelt für die Überlassung an die überlassende Körperschaft gewährt. ³Absatz 3 Satz 1 und 2 sowie Absatz 5 sind nicht anzuwenden. ⁴Die Sätze 1 bis 3 gelten auch für Wertpapierpensionsgeschäfte im Sinne des § 340b Absatz 2 des Handelsgesetzbuchs. ⁵Die Sätze 1 bis 4 gelten nicht, wenn die andere Körperschaft keine Einnahmen oder Bezüge aus den ihr überlassenen Anteilen erzielt. ⁶Zu den Einnahmen und Bezügen aus den überlassenen Anteilen im Sinne des Satzes 5 gehören auch Entgelte, die die andere Körperschaft dafür erhält, dass sie die entliehenen Wertpapiere weiterverleiht. ⁷Die Sätze 1 bis 6 gelten entsprechend, wenn die Anteile an eine Personengesellschaft oder von einer Personengesellschaft überlassen werden, an der die überlassende oder die andere Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist. ⁸In diesen Fällen gelten die Anteile als an die Körperschaft oder von der Körperschaft überlassen. ⁹Die Sätze 1 bis 8 gelten entsprechend, wenn Anteile, die die Voraussetzungen des Absatzes 7 erfüllen, von einer Personengesellschaft überlassen werden. ¹⁰Die Sätze 1 bis 8 gelten nicht, soweit § 2 Nummer 2 zweiter Halbsatz oder § 5 Absatz 2 Nummer 1 zweiter Halbsatz auf die überlassende Körperschaft Anwendung findet. ¹¹Als Anteil im Sinne der Sätze 1 bis 10 gilt auch der Investmentanteil im Sinne von § 1 Absatz 1 des Investmentsteuergesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2676, 2724), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 21. März 2013 (BGBl. I S. 561) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung, soweit daraus Einnahmen erzielt werden, auf die § 8b anzuwenden ist.

Autor: Dr. Heinrich Jürgen **Watermeyer**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, DHPG Dr. Harzem & Partner KG, Bonn
Mitherausgeberin: Professor Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8b

	Anm.		Anm.
I. Grundinformationen zu § 8b	1	III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 8b mit höherem Recht	
II. Rechtsentwicklung des § 8b		1. Rechtliche Bedeutung	5
1. Gesetzesentwicklung bis zum StEntlG 1999/2000/2002...	2	2. Wirtschaftliche Bedeutung ..	6
2. Gesetzesentwicklung ab StEntlG 1999/2000/2002...	3	3. Verfassungsmäßigkeit	7
3. Gesetzesentwicklung seit dem körperschaftsteuerlichen Systemwechsel durch das StSenkG	4	4. Europarechtskonformität ...	8
		IV. Geltungsbereich des § 8b	
		1. Sachlicher Geltungsbereich	9

	Anm.		Anm.
2. Persönlicher Geltungsbereich	10		
3. Zeitlicher Geltungsbereich			
a) Befreiung laufender Erträge nach Abs. 1	11	h) Sonderregelung für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen (Abs. 8)	18
b) Befreiung einmaliger Erträge nach Abs. 2 und Nichtberücksichtigung von Substanzminderungen nach Abs. 3 Satz 3	12	i) Rückausnahme der Steuerpflicht von EU-Dividenden in Fällen der Abs. 7 und 8 (Abs. 9)	19
c) Anwendung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots und der Nichtanwendung des § 3c Abs. 1 EStG (Abs. 3 Sätze 1 und 2)	13	j) Anwendung der Regelungen zur Wertpapierleihe (Abs. 10)	20
d) Anwendung der steuerlichen Nichtberücksichtigung von Wertminderungen auf Darlehen (Abs. 3 Sätze 4 bis 6)	14		
e) Steuerpflicht für Streubesitzdividenden (Abs. 4)	15	V. Verhältnis des § 8b zu anderen Vorschriften	
f) Anwendung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots in Abs. 5	16	1. Verhältnis zu §§ 14 ff. (Organschaft)	23
g) Zwischengeschaltete Mitunternehmerschaft (Abs. 6) und Eigenhandelsklausel für Unternehmen des Finanzsektors (Abs. 7)	17	2. Verhältnis zu § 3 Nr. 40 und § 32d EStG	24
		3. Verhältnis zur Gewerbesteuer	25
		4. Verhältnis zur Kapitalertragsteuer	26
		5. Verhältnis zum AStG	27
		6. Verhältnis zum Investmentsteuergesetz	28
		7. Verhältnis zum REITG	29
		8. Verhältnis zum Doppelbesteuerungsrecht	30
		9. Verhältnis zum UmwStG	31

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Befreiung laufender Beteiligungsbezüge**

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsmerkmale (Abs. 1 Satz 1)		III. Erweiterung auf einkommensteuerliche Ersatztatbestände (Abs. 1 Satz 5)	48
1. Grundtatbestand der Beteiligungsertragsbefreiung	40	IV. Ausnahmen und Rücknahmen der Befreiung laufender Kapitalerträge (Abs. 1 Sätze 2 und 3)	
2. Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	41	1. Keine Steuerfreistellung von Bezügen (Abs. 1 Satz 2)	
3. Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG	42	a) Erfasste Bezüge	49
4. Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG	43	b) Keine Einkommensminderung bei der leistenden Körperschaft	50
5. Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG	44		
II. Rechtsfolge: Kein Ansatz bei der Ermittlung des Einkommens (Abs. 1 Satz 1)	45		

	Anm.
c) Kausalität von Bezügen und Einkommensminderung	51
d) Rechtsfolge von Satz 2: Versagung der Steuerbefreiung beim Empfänger der Bezüge	52
2. Einschränkung von DBA-Freistellungen (Abs. 1 Satz 3)	
a) Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3	53
b) Rechtsfolge von Satz 3: Steuerpflicht trotz DBA-Freistellung	54

	Anm.
3. Rückausnahme durch Beibehaltung der Freistellung bei verdeckter Gewinnausschüttung an nahestehende Personen (Abs. 1 Satz 4)	
a) Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 4	56
b) Rechtsfolge von Satz 4: Rückausnahme zur Versagung der Steuerfreiheit aufwandswirksamer vGA	57

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Befreiung
einmaliger Beteiligungsgewinne**

	Anm.
I. Veräußerung als Vollausschüttung	62
II. Grundregelung der Veräußerungsgewinnbefreiung (Abs. 2 Satz 1)	
1. Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen	
a) Gewinn aus Veräußerung	63
b) Anteile an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nrn. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören (Satz 1 Halbs. 1)	64
c) Einbeziehung von Anteilen an Organgesellschaften (Satz 1 Halbs. 2)	65
2. Rechtsfolge: Kein Ansatz von Veräußerungsgewinnen bei der Ermittlung des Einkommens	66
III. Ermittlung des Veräußerungsgewinns (Abs. 2 Satz 2)	
1. Konzept und Reichweite der Definition des Veräußerungsgewinns	71

	Anm.
2. Definitionsmerkmale im Einzelnen	
a) Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert	72
b) Veräußerungskosten	73
c) Übersteigen des Buchwerts	74
IV. Entsprechende Anwendung von Satz 1 auf veräußerungsgleiche Tatbestände (Abs. 2 Satz 3)	
1. Gewinn aus Auflösung	81
2. Gewinn aus der Herabsetzung des Nennkapitals	82
3. Gewinn aus Wertaufholung	83
4. Gewinne iSd. § 21 Abs. 2 UmwStG aF	84
5. Rechtsfolge: Steuerbefreiung für Ersatzrealisationstatbestände	85
V. Einschränkung der Steuerbefreiung durch vorausgegangene wirksame Teilwertabschreibung (Abs. 2 Satz 4)	
1. Tatbestandsmerkmale im Einzelnen	
a) Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert	91

	Anm.		Anm.
b) Steuerwirksamkeit der Abschreibung	92	2. Rechtsfolge: Keine Steuerfreiheit von Gewinnen aus Veräußerung von Anteilen oder Ersatztatbeständen	97
c) Keine Wertaufholung	93		
2. Rechtsfolge: Versagung der Steuerbefreiung	94		
VI. Keine Befreiung von einmaligen Beteiligungserträgen bei vorheriger steuerwirksamer Rücklage (Abs. 2 Satz 5)		VII. Erweiterung des Veräußerungstatbestands: Verdeckte Einlage (Abs. 2 Satz 6)	
1. Tatbestandsvoraussetzungen	96	1. Tatbestand und Rechtsfolge der verdeckten Einlage	98
		2. Erweiterung auf andere – nicht in Abs. 2 genannte – Fälle	99

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Abzugsbeschränkungen bei Veräußerungsvorgängen und Substanzverlusten aus Anteilen und Darlehen**

	Anm.		Anm.
I. Regelungsaufbau	101	minderung im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten	
II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots (Abs. 3 Satz 1)		a) Struktur und Adressat der Regelung	110
1. Voraussetzung: Jeweiliger Gewinn iSd. Abs. 2 Sätze 1, 3 und 5	102	b) Tatbestandsmerkmale im Einzelnen	
2. Rechtsfolge: 5 %-Fiktion	103	aa) Sachliche Tatbestandsvoraussetzungen	111
III. Nichtanwendbarkeit des § 3c Abs. 1 EStG (Abs. 3 Satz 2)	104	bb) Qualifizierter Gesellschafter	112
IV. Nichtberücksichtigung von Gewinnminderungen (Abs. 3 Satz 3)		c) Rechtsfolge: Gleichsetzung mit den Gewinnminderungen des Satzes 3	113
1. Tatbestandsmerkmale im Einzelnen	105	2. Erweiterung des Tatbestands auf nahestehende Personen (Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1) und Erweiterung auf rückgriffsberechtigte Dritte (Abs. 3 Satz 5 Halbs. 2)	114
2. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 3: Außerbilanzielle Korrektur	106	3. Beweislastumkehr durch Drittvergleich für Darlehen (Abs. 3 Satz 6)	
V. Nichtberücksichtigung von Gewinnminderungen aus Darlehen und Forderungen aus darlehensvergleichbaren Rechtshandlungen (Abs. 3 Sätze 4 bis 6)		a) Tatbestand	116
1. Grundtatbestand des Abs. 3 Satz 4: Gewinn-		b) Rechtsfolge: Gewinnminderungen aus dem Wertverlust von Darlehen bleiben steuerwirksam	117

Anm.	Anm.
<p>4. Gewinnminderungen aus vergleichbaren Rechts-handlungen (Abs. 3 Satz 7) 118</p>	<p>5. Steuerfreie Wertaufholung (Abs. 3 Satz 8) 120</p>

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Keine Steuerfreistellung von Bezügen iSd. Abs. 1
bei Beteiligungen von weniger als 10 %**

Anm.	Anm.
<p>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4 126</p> <p>II. Abweichende Nichtberücksichtigung von Bezügen iSd. Abs. 1, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres weniger als 10 % beträgt (Abs. 4 Satz 1)</p> <p>1. Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen</p> <p>a) Bezüge iSd. Abs. 1 127</p> <p>b) Beteiligung unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals 128</p> <p>c) Beteiligung am Vermögen 129</p> <p>d) Beteiligung an der Summe der Geschäftsguthaben bei Genossenschaften 130</p> <p>e) Zu Beginn des Kalenderjahres 131</p> <p>2. Rechtsfolge: Steuerpflicht der Bezüge 132</p> <p>III. Nichtanwendung des § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG für die Bemessung der Beteiligungshöhe (Abs. 4 Satz 2) 133</p>	<p>IV. Überlassung von Anteilen an eine andere Körperschaft (Abs. 4 Satz 3) 134</p> <p>V. Zurechnung von Beteiligungen, die über eine Mitunternehmerschaft gehalten werden, als unmittelbare Beteiligung (Abs. 4 Sätze 4 und 5)</p> <p>1. Tatbestand 135</p> <p>2. Rechtsfolge 136</p> <p>VI. Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % gilt als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt (Abs. 4 Satz 6)</p> <p>1. Tatbestand 137</p> <p>2. Rechtsfolge 150</p> <p>VII. Suspendierung von Abs. 5 (Abs. 4 Satz 7) 160</p> <p>VIII. Bereichsausnahme für Mitglieder einer kreditwirtschaftlichen Verbundgruppe (Abs. 4 Satz 8) 161</p>

**F. Erläuterungen zu Abs. 4 aF:
Ausschluss der Steuerfreiheit für Veräußerungsgewinne in Umgehungsfällen**

Anm.	Anm.
<p>I. Zeitlicher Anwendungsbereich, Struktur und Bedeutung der Regelung</p> <p>1. Zeitlicher Geltungsbereich und Bedeutung 165</p>	<p>2. Struktur der Regelung: Ausnahme – Rückausnahme – Verhältnis zum Ausschluss oder der Wiederherstellung der Steuerbefreiung 166</p>

	Anm.
II. Einschränkungen bei einbringungsgeborenen Anteilen (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 aF)	
1. Einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG (1995).....	167
2. Erweiterung des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1a auf andere Fälle	168
3. Nicht von Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 aF erfasste Fälle	169
III. Einschränkungen bei Anteilswerb aufgrund von Einbringung durch nichtbegünstigte Person (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 aF)	
1. Erfasste Einbringungsfälle ..	170
2. Nichtbegünstigte Einbringende	171
3. Unmittelbarer oder mittelbarer Erwerb, mittelbarer Erwerb über eine Mitunternehmenschaft	172
IV. Rückausnahme bei Veräußerung nach Ablauf von sieben Jahren (Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 aF)	
1. Einhaltung der Siebenjahresfrist	173
2. Vorgang nach Abs. 2 und weiterer Anteilstausch	174
3. Kritik an der siebenjährigen Behaltefrist	175
4. Rechtsfolge: Nichtgreifen der Sperrwirkung	176

	Anm.
V. Rückausnahme – keine Einbringungsgeborenheit durch unmittelbare oder mittelbare Sacheinlage aufgrund von §§ 20 Abs. 1 Satz 1, 23 Abs. 1–3 UmwStG und keine Einbringung von Anteilen unter Teilwert durch einen Nichtbegünstigten innerhalb Siebenjahresfrist (Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 aF)	
1. Rückausnahme 1: Kein Beruhen auf einer Einbringung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1 bis 3 UmwStG (Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 1 aF) ..	178
2. Rückausnahme 2: Kein Beruhen auf einer Einbringung durch einen Nichtbegünstigten	179
3. Anteilsbezogene Abgrenzungsfragen	180
4. Gestaltungshinweise zur Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile	181
5. Gewinnminderungen in Fällen nicht steuerfreier Veräußerung (Abs. 4 Satz 3 aF)	
a) Rechtsentwicklung	183
b) Tatbestandsvoraussetzungen	184
c) Rechtsfolge	185

**G. Erläuterungen zu Abs. 5:
Pauschalisiertes Betriebsausgabenabzugsverbot**

	Anm.
I. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1	
1. Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben (Abs. 5 Satz 1)	189
2. Rechtsfolge: 5 %-Fiktion	
a) Auswirkung auf die Körperschaftsteuer	190

	Anm.
b) Auswirkung auf die Gewerbesteuer	191
3. Gestaltungsansätze	192
II. Nichtanwendung des § 3c Abs. 1 EStG (Abs. 5 Satz 2)	193

**H. Erläuterungen zu Abs. 6:
Anwendung der Abs. 1 bis 5 bei zwischen-
geschalteter Mitunternehmerschaft oder bei
Betrieben gewerblicher Art von juristischen
Personen des öffentlichen Rechts**

	Anm.		Anm.
I. Zwischengeschaltete Mitunternehmerschaft (Abs. 6 Satz 1)		d) Anwendung des Abs. 5	207
1. Notwendige Regelung bei zwischengeschalteter Mitunternehmerschaft	202	e) Ausländische Kapitalertragsteuer im Rahmen des Abs. 6 Satz 1	208
2. Tatbestand des Abs. 6 Satz 1 Halbs. 1	203	4. Tatbestand des Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2	212
3. Rechtsfolgen des Abs. 6 Satz 1		5. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2: Geltung der Absätze 1–5	213
a) Grundsatz	204	6. Verfahrensfragen	215
b) Anwendung der Abs. 1 bis 4	205	II. Mittelbare Beteiligung eines Betriebs gewerblicher Art (Abs. 6 Satz 2)	
c) Anwendung des Abs. 4 aF	206	1. Tatbestandsvoraussetzungen	218
		2. Rechtsfolge	219

**I. Erläuterungen zu Abs. 7:
Keine Anwendung der Abs. 1 bis 6 auf Anteile,
die bei Banken und Finanzdienstleistern zum
Handelsbuch gehören oder für den kurzfristigen
Eigenhandel vorgesehen sind**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7	224	Eigenhandelserfolgs (Abs. 7 Satz 2)	
II. Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, bei denen Anteile dem Handelsbuch zuzurechnen sind (Abs. 7 Satz 1)		1. Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen	
1. Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen	225	a) Finanzunternehmen iSd. KWG	229
2. Rechtsfolge: Suspendierung der Anwendung der Abs. 1–6 bei Ausweis der Anteile im Handelsbuch	226	b) Anteile, die zur kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben werden	230
III. Anteilserwerb zur kurzfristigen Erzielung eines		2. Rechtsfolge	231
IV. Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen mit Sitz im Ausland (Abs. 7 Satz 3)		IV. Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen mit Sitz im Ausland (Abs. 7 Satz 3)	232

**J. Erläuterungen zu Abs. 8:
Sonderregelung für Lebens- und
Krankenversicherungsunternehmen**

	Anm.		Anm.
I. Bedeutung des Abs. 8	235		
II. Tatbestand und Rechtsfolgen			
1. Grundtatbestand der Suspendierung der Abs. 1 bis 7 (Abs. 8 Satz 1)			
a) Tatbestandsvoraussetzungen	237		
b) Rechtsfolgen	238		
2. Rückausnahme im Fall bestimmter vorangegangener Teilwertabschreibungen (Abs. 8 Satz 2)			
a) Tatbestand	239		
b) Rechtsfolge: Anwendung von Abs. 1 bis 7	240		
		3. Keine Berücksichtigung von Gewinnminderungen nach innerkonzernlichem steuerfreien Anteilswerb (Abs. 8 Satz 3)	
		a) Tatbestand	242
		b) Rechtsfolge: Keine Berücksichtigung von Gewinnminderungen bei der Einkommensermittlung	243
		4. Anteilsbewertung nach Handelsrecht (Abs. 8 Satz 4)	246
		5. Entsprechende Anwendung auf Pensionsfonds (Abs. 8 Satz 5)	247

**K. Erläuterungen zu Abs. 9:
Kein Ausschluss der Steuerbefreiung für
EU-Dividenden**

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsmerkmale im Einzelnen	250	II. Rechtsfolge	251

**L. Erläuterungen zu Abs. 10:
Sonderregelungen zur Wertpapierleihe**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 10	253		
II. Grundregelung der Wertpapierleihe (Abs. 10 Satz 1)			
1. Tatbestandsvoraussetzungen	254		
2. Rechtsfolge	255		
III. Erweiterung auf Entgelt-surrogate (Abs. 10 Satz 2)			
1. Tatbestand	256		
		2. Rechtsfolge: Doppelte Fiktion	257
		IV. Keine Anwendung von der Fiktion 5 % nicht abzichtbarer Betriebsausgaben (Abs. 10 Satz 3)	258
		V. Erstreckung auch auf Wertpapierpensionsgeschäfte (Abs. 10 Satz 4)	
		1. Tatbestand	259
		2. Rechtsfolge: Geltung der Sätze 1 bis 3	260

Anm.	Anm.
<p>VI. Keine Abzugsrestriktionen, wenn Verleiher keine Einnahmen oder Bezüge aus den überlassenen Anteilen erzielt (Abs. 10 Satz 5)</p> <p>1. Tatbestand 261</p> <p>2. Rechtsfolge: Sätze 1 bis 4 gelten nicht 262</p> <p>VII. Einnahmen und Bezüge bei Kettenleihe (Abs. 10 Satz 6) 263</p> <p>VIII. Entsprechende Geltung bei zwischengeschalteter Personengesellschaft (Abs. 10 Sätze 7 und 8)</p>	<p>1. Tatbestand 265</p> <p>2. Rechtsfolge: Anteile gelten als überlassen 266</p> <p>IX. Personengesellschaft als Verleiherin (Abs. 10 Satz 9) 267</p> <p>X. Ausnahme von den Regelungen zur Wertpapierleihe bei beschränkt steuerpflichtigen und kommunalen Unternehmen (Abs. 10 Satz 10) 268</p> <p>XI. Anwendung der Wertpapierleihe auf Investmentanteile (Abs. 10 Satz 11) . . 269</p>

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8b

Schrifttum übergreifend: BERGEMANN, Unternehmenssteuerreform 2001: Schwerpunkte des Steuersenkungsgesetzes, DStR 2000, 1410; BOGENSCHÜTZ, Der Steuerstandort Deutschland nach dem Steuerentlastungsgesetz für inländische Unternehmen mit Auslandsaktivitäten, WPg 2000, 88; BOGENSCHÜTZ/STRIEGEL, Gewerbesteuerliche Behandlung der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Personengesellschaften, DB 2000, 2547; DÖTSCH/PUNG, Steuersenkungsgesetz: Die Änderungen bei der Körperschaftsteuer und bei der Anteilseignerbesteuerung, DB 2000, Beilage 10; GROTHERR, Das neue Körperschaftsteuersystem mit Anteilseignerentlastung bei der Besteuerung von Einkünften aus Beteiligungen, BB 2000, 849; HARITZ/SLABON, Unternehmenssteuerreform: Übergangsregelungen bis in das Jahr 2002, GmbHR 2000, 593; HERZIG, Gestaltung steuerorientierter Umstrukturierungen im Konzern, DB 2000, 2236; KESSLER/TEUFEL, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2001 auf die Rechtsformwahl, DStR 2000, 1836; KÖHLER, Diskussionsforum Unternehmenssteuerreform: Auswirkungen der steuerlichen Änderungen auf deutsche Auslandsinvestitionen, DStR 2000, 613; KÖSTER, StSenkG: Befreiung innerkonzernlicher Beteiligungserträge, FR 2000, 1263; MAITERTH/SEMMLER, Kritische Anmerkungen zur geplanten Substitution des körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystem durch das sogenannte „Halbeinkünfteverfahren“ im Zuge des Steuersenkungsgesetzes, BB 2000, 1377; ORTH, Steuersenkungsgesetz: Umstellung des Wirtschaftsjahres als Gestaltungsmöglichkeit, DB 2000; 2136; RÄTTIG/PROTZEN, Holdingbesteuerung nach derzeit geltendem und kommendem Außensteuergesetz, IStR 2000, 548; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerreform 2001: Wesentliche Änderungen des Steuersenkungsgesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf und Regeln zu seiner erstmaligen Anwendung, DStR 2000, 1453; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerreform 2001 – Eine erste Analyse des Regierungsentwurfs aus Beratersicht, DStR 2000, 353; SCHNEELOCH/RAHIER/TROCKELS-BRAND, Steuerplanerische Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform, DStR 2000, 1619; SCHIFFERS, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner nach dem Regierungsentwurf eines „StSenkG“, GmbHR 2000, 205; SEIBT, Unternehmenskauf und -verkauf nach dem Steuersenkungsgesetz, DStR 2000, 2061; SPENGLER/JAEGER/MÜLLER, Europarechtliche Beurteilung des Gesetzesentwurfs zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung, IStR 2000, 257; KESSLER/TEUFEL, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2001 auf die Rechtsformwahl, DStR 2000, 1836;

VAN LISHAUT, Die Reform der Unternehmensbesteuerung aus Gesellschaftersicht, *StuW* 2000, 182; WASSERMAYER, Die im Entwurf des Steuersenkungsgesetzes vorgesehenen Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung, *IStr* 2000, 193; WERRA, Unternehmenssteuerreform: Aspekte des nationalen und internationalen Konzernsteuerrechts, *FR* 2000, 645; BLUMERS/BEINERT/WITT, Unternehmenskaufmodelle nach der Steuerreform, *DStR* 2001, 233; CREZELIUS, Dogmatische Grundstrukturen der Unternehmenssteuerreform, *DB* 2001, 221; HÄUSELMANN, Das richtige „Timing“ bei der Kapitaleinkünftebesteuerung, *DStR* 2001, 597; HEURUNG/HEINSEN/SPRINGER, Anwendungs- und Zweifelsfragen im Rahmen der Steuerreform, *BB* 2001, 181; KESSLER/SCHMALZ/SCHMIDT, Die Verschärfung, Verbesserung und Komplizierung der Besteuerung von Beteiligungserträgen nach der geplanten Neufassung des § 8b KStG, *DStR* 2001, 1865; KOLLRUSS, Modelle zum Kauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften, *Inf.* 2001, 430; PRINZ, Leitgedanken zum Übergang des verwendbaren Eigenkapitals auf das neue Körperschaftsteuersystem und Ausschüttungspolitik, *GmbHR* 2001, 125; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, *DStR* 2001, 1634 (Teil 1); *DStR* 2001, 1689 (Teil 2); SEIFRIED, Unternehmenssteuerreform 2001: Ausgewählte Zweifelsfragen, *DStR* 2001, 240; THÖMMES, § 8b KStG und EG-Recht, *DB* 2001, 775; FUNK, Unternehmensakquisitionen und -restrukturierungen nach dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, *BB* 2002, 1231; GRAF KERSENBRÖCK, Organschaft ab 2002: Wichtiger geworden Instrument steuerlicher Gestaltung für Konzerne und internationale Investoren, *RIW* 2002, 889; HAUN/WINKLER, Klarstellungen und Unklarheiten bei der Besteuerung von Beteiligungserträgen nach der Neufassung des § 8b KStG, *GmbHR* 2002, 192; HERZIG/LOCHMANN, Steuerbilanz und Betriebsausgabenabzug bei Stock Options, *WPg* 2002, 325; JACOB, DBA-Schachtelbefreiung für Dividenden: Welche Beteiligungsschwelle gilt?, *FR* 2002, 1355; KÖHLER, Aktuelles Beratungs-Know-how Internationales Steuerrecht, *DStR* 2002, 1341; KRAWITZ/BÜTTGEN/HICK, Zwischenholdinggesellschaften inländisch beherrschter internationaler Konzerne unter dem Einfluss der Reform des Unternehmenssteuerrechts, *WPg* 2002, 85; KUSTERER/FROMMELD, (Steuer-) Bilanzpolitik durch Umgliederung?, *ESTB* 2002, 412; MUELLER, Gedanken zur „Europatauglichkeit“ der neuen Dividendenbesteuerung, *IStr* 2002, 109; PRINZ ZU HOHENLOHE/GRÜNDIG, Auswirkung der Änderungen des § 15 Nr. 2 KStG gem. UntStFG bei nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerbefreiten Auslandsdividenden von Organgesellschaften, *DB* 2002, 1073; RAUPACH, Die Neuordnung des Körperschaftsteuersystems, *DStJG* 25 (2002), 9; DÖTSCH/PUNG, § 8b Abs. 1 bis 6 KStG: Das Einführungsschreiben des Bundesfinanzministeriums, *DB* 2003, 1016; DÖTSCH/PUNG, Zeitliche Abgrenzung von Anrechnungs- und Halbeinkünfteverfahren: Das BMF-Schreiben vom 6.11.2003, *DB* 2003, 2514; EILERS/SCHMIDT, Die Steuerbefreiung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen nach § 8b KStG, *GmbHR* 2003, 613; EILERS/TESKE, Aktuelles Beratungs-Know-how Körperschaftsteuerrecht, *DStR* 2003, 1195; EISGRUBER/GLASS, Auswirkung der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens auf die Preise von Anteilen an Kapitalgesellschaften, *DStR* 2003, 389; FROTSCHER, Anwendung des § 8b KStG, *Inf.* 2003, 457; FÜGER/RIEGER, Anwendungserlass zu § 8b KStG – Ausgewählte Zweifelsfragen, *FR* 2003, 543 (Teil 1); *FR* 2003, 589 (Teil 2); MÖSSNER/ROUENHOFF, Zum zeitlichen Anwendungsbereich des § 8b KStG idF des UntStFG, *IWB Fach 3 Gr. 4*, 429; NEU/WATERMEYER, Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2003/2004, *DStR* 2003, 2181 (Teil II); RÖDDER/SCHUMACHER, Das BMF-Schreiben zu § 8b KStG, *DStR* 2003, 909; RÖDDER/SCHUMACHER, Erster Überblick über die geplanten Steuerverschärfungen und -entlastungen für Unternehmen zum Jahreswechsel 2003/2004, *DStR* 2003, 1725; ROSER, Steuerbefreiung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen – offene Anwendungsfragen zu § 8b KStG in der Fassung des Regierungsentwurfs vom 13.8.2003, *GmbHR* 2003, 1250; SCHILD/EISELE, Die Steuerbefreiungen nach § 8b KStG, *DStZ* 2003, 443; SCHIFFERS/KÖSTER, Handlungsbedarf für GmbH und GmbH & Co. KG im Hinblick auf die zum Jahreswechsel 2003/2004 geplanten Steuergesetzänderungen?, *GmbHR* 2003, 1301; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel 2003/2004 rund um die GmbH, *GmbHR* 2003, 1385; STRUNK/KAMINSKI, Anwendung des § 8b KStG 2002 und Auswirkungen auf die Gewerbesteuer, *NWB Fach 4*, 4731; WASSERMAYER, Der zweite Entwurf des Investmentsteuergesetzes vom 20.8.2003, *DB* 2003, 2085; WATERMEYER, § 8b KStG – Anwendungsschreiben des BMF, *GmbH-StB* 2003, 194; WIESE/KLASS, Der Gesetzentwurf zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zum Steuerver-

günstigungsabbaugesetz („Korb II“), GmbHR 2003, 1029; DÖTSCH/PUNG, Die Neuerungen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer durch das Steuergesetzgebungspaket vom Dezember 2003 – Teil II: Die Änderungen insbes. bei der Verlustnutzung und bei § 8b KStG, DB 2004, 151; ECKSTEIN, Sind die Hinzurechnungsbeträge des Jahres 2001 steuerfrei bzw. dem Halbeinkünfteverfahren unterworfen?, IStR 2004, 490; WATERMEYER, Der neue § 8b KStG – Änderungen durch das Korb II-Gesetz, GmbH-StB 2004, 110; GROTHERR, Beteiligungs- oder Gesellschafterfremdfinanzierung einer ausländischen Tochtergesellschaft unter steuerlichen Vorteilhaftigkeitsüberlegungen, IWB Gr. 2, 1209 (Teil I); 1235 (Teil II); HEINZ, Europarechtliche Perspektiven des Umwandlungssteuer-Rechts sowie der Wegzugsbesteuerung, FR 2005, 485; MENHORN, Ausländische Quellensteuer auf im Inland steuerfreie Dividenden als Betriebsausgabe nach § 26 Abs. 6 KStG abziehbar, DStR 2005, 1885; STRUNK/THEOBALD, Belastungswirkungen des Kapitalsteuer-Einbehalts bei beschränkt und unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Anteilsleignern, IWB Fach 3 Gr. 2, 1101; KEMPF/OPPERMANN, Ausländische Quellensteuer als Betriebsausgabe bei steuerfreien Dividendenerträgen, DStZ 2006, 730; KÖRNER, Europarecht und Beteiligungsaufwendungen, IStR 2006, 376; WAGNER, Die Teilnahme von Investmenterträgen am Halbeinkünfteverfahren, DStZ 2006, 257; BECK/KLAR, Asset Deal versus Share Deal – Eine Gesamtbetrachtung unter expliziter Berücksichtigung des Risikoaspekts, DB 2007, 2819; DALLWITZ/MATTERN/SCHNITGER, Beeinträchtigung grenzüberschreitender Finanzierung durch das JStG 2007, DStR 2007, 1697; DÖTSCH/PUNG, JStG 2007: Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 11; GREULICH/HAMANN/KROHN, Nicht-abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerbegünstigten Dividenden bzw. Veräußerungsgewinnen, StBp. 2007, 238; HELLSTERN, Das Abzugsverbot gem. § 8b Abs. 3 KStG bei Anlagen in Investmentfonds nach dem KAGG, DStR 2007, 1992; KORN, Neues zur Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter nach dem JStG 2007 und SEStEG, KÖSDI 2007, 15428; SCHNITGER, Änderungen der grenzüberschreitenden Unternehmensbesteuerung sowie des § 42 AO durch das geplante JStG 2008, IStR 2007, 729; WELLENS, Nichtabziehbare Betriebsausgaben bei Drittlandsdividenden – Kapitalverkehrsfreiheit contra Niederlassungsfreiheit, DStR 2007, 1852; BRANDENBERG, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, BB 2008, 864; BROMBACH-KRÜGER, Treaty Override aus europarechtlicher und verfassungsrechtlicher Sicht, Ubg 2008, 324; FUHRMANN/STRAHL, Änderungen im Unternehmenssteuerrecht durch das JStG 2008, DStR 2008, 125; GOSCH, Über das Treaty Overriding, IStR 2008, 413; GROTHERR, International relevante Änderungen 2008 im EStG, KStG und GewStG, IWB Fach 3 Gr. 1, 2271; HÄUSELMANN, Steuerliche Änderungen durch das JStG 2008 v. 08.11.2007, BB 2008, 20; HAGEN, Steuerliche Behandlung und Problemfelder bei Fondsanlagen durch institutionelle Anleger, Ubg 2008, 337; HEIN/SUCHAN/GEEB, MoMiG auf der Schnittstelle von Gesellschafts- und Steuerrecht, DStR 2008, 2289; KOREZKI, Die erste REITG-Novelle: Berücksichtigung von Vorbelastungen bei der Besteuerung der REIT-Aktionäre nach § 19a REITG-E, BB 2008, 1367; KROHN/GREULICH, Ausgewählte Einzelprobleme des neuen Umwandlungssteuerrechts aus der Praxis, DStR 2008, 646; MEISEL/BOKELOH, Neuere Erkenntnisse für die Anwendung primären und sekundären EU-Rechts aus der Rechtssache Burda?, DB 2008, 2160; SCHNITGER, Änderungen im JStG 2008, IStR 2008, 124; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Aktuelles zum Jahreswechsel 2008/2009 rund um die GmbH, GmbHR 2008, 1233; STRAHL, Beratungsrelevante Aspekte rund um das JStG 2008, KÖSDI 2008, 15896; TIPPelhofer/LOHMANN, Niederlassungsfreiheit vs. Kapitalverkehrsfreiheit: Analyse der jüngeren Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, IStR 2008, 857; WASSERMAYER, Die bilanzielle Behandlung der Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und nach § 12 Abs. 1 KStG, DB 2008, 430; WUNDERLICH/BLASCHKE, Die Gewährleistung der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten, IStR 2008, 754; BROCKE/HACKEMANN, BFH zur Kapitalertragsteuer bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, IWB Fach 3A Gr. 1, 1127; DÖRFLER/ADRIAN, Steuerbilanzpolitik nach BilMoG, Ubg 2009, 385; DREWS/GÖRTZE, Der Gesellschafterverzicht in der Sanierung als Steuerfalle für Private Equity Investoren?, DStR 2009, 945; EILERS/DANN, Gesetzgebung gegen Steuerhinterziehung – von Steueroasen, Informationswüsten und einer fragwürdigen Verordnung, BB 2009, 2399; FRISCHMUTH, Steuerlich erforderliche Maßnahmen im Zuge der Finanz- und Wirtschaftskrise in Deutschland, Ubg 2009, 264; GEURTS, So much trouble ...? – Anmerkungen zum Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, DStR 2009, 1883; GOSCH, Verstoß gegen die Nieder-

lassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit durch § 8b Abs. 5 KStG 2002 a.F., BFH/PR 2009, 224; HAGEBÖKE, Zum Konkurrenzverhältnis von DBA – Schachtelprivileg und § 8b KStG, IStR 2009, 473; HEGER, Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip, DStR 2009, Beihefter 34, 117; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Problembereiche des BilMoG-RegE, Ubg 2009, 157; HEURUNG/SEIDEL, Bruttomethode bei Organschaft nach dem JStG 2009, BB 2009, 472; HILS, Fragen zu § 8b KStG bei betrieblichen Fondsanlegern, DB 2009, 1151; KOHLHEPP, Tendenzen des BFH zur Auslegung des § 32a KStG, DStR 2009, 1416; LANG, Zum Seminar G: Verbietet das Gemeinschaftsrecht die Erhebung von Quellensteuer?, IStR 2009, 539; LORENZ, Die Suspendierung von § 8b Abs. 5 KStG durch EG- und DBA-Günstigerprüfung, IStR 2009, 437; LORENZ, Keine Bruttomethode für DBA-Schachteldividenden bis 2002, NWB 2009, 1744; MITSCHKE, Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EGV in sog. „Drittstaatenfällen“, FR 2009, 898; MUSIL, Rechtsprechungswende des EuGH bei den Ertragsteuern?, DB 2009, 1037; OBENHAUS, Die Bedeutung des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes für die Praxis, StB 2009, 389; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, Ausgewählte steuerliche Chancen und Risiken des BilMoG, DStR 2009, 934; PAETSCH, „Zulässigkeit und Grenzen der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht“ – Tagungsbericht zum 2. Steuerwissenschaftlichen Symposium des BFH, DStR 2009, Beihefter 34, 78; U. PRINZ, Finanzierungsfreiheit im Steuerrecht – Plädoyer für einen wichtigen Systemgrundsatz, FR 2009, 593; U. PRINZ, Steuerwirkungen des BilMoG: Ziel, Realität, Perspektiven, GmbHR 2009, 1027; U. PRINZ, Körperschaftsteuerliche Sonderregelungen für Gesellschafterdarlehen und Finanzunternehmen auf dem „BFH-Prüfstand“, StuB 2009, 350; PULS, Erster Überblick über die Rechtsverordnung zum Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, Ubg 2009, 556; RUST, Anforderungen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbesteuerung, DStR 2009, 2568; SCHÄNZLE, Generalthema II: Steuerliche Behandlung von Wechselkursschwankungen, IStR 2009, 514; SCHEUNEMANN/HOFFMANN, Debt-Equity-Swap – Steuerliche Strukturierung und zivilrechtliche Rahmenbedingungen, DB 2009, 983; SCHIFFERS, BilMoG: Steuerliche Konsequenzen für den Mittelstand, GmbH-StB 2009, 248; SCHIFFERS, Das BilMoG und der Mittelstand, GmbH-StB 2009, 166; SEDEMUND, Der Rote Faden in der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern, Ubg 2009, 560; SINZ/KUBAILE, Der Entwurf des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes: Steinbrücks 7. Kavallerie, IStR 2009, 401; STEINMÜLLER, Die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Streubesitzdividenden aus einem Investmentvermögen, DStR 2009, 1564; WAGNER, Sind Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (StHVG) und Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (St-HBekV) verfassungs- bzw. europarechtskonform?, BB 2009, 2293; WATERMEYER, Aktuelle Fragestellungen zu § 8b KStG in der Rechtsprechung, GmbH-StB 2009, 220; VON WEDELSTÄDT, Umsetzung des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes durch die Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung, DB 2009, 2284; ERNST, Das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg – Irrungen und Wirrungen in nationalen und grenzüberschreitenden Konstellationen, Ubg 2010, 494; GOSCH, Über Streu- und Schachtelbesitz, in Unternehmensbesteuerung, FS für HERZIG, 2010, 63; HEURUNG/ENGEL/SEIDEL, Das DBA-Schachtelprivileg in Körperschaft- und Gewerbesteuer, DB 2010, 1551; HINDELANG, Gestufte Freiheitsverbürgung? – Art. 63 Abs. 1 AEUV (Ex-Art 56 Abs. 1 EG) im Drittstaatenkontext, IStR 2010, 443; IDW, Aktuelles zur Unternehmensbesteuerung – entwickelt vom Arbeitskreis „Steuerliche Beratungshinweise“ des IDW, Ubg 2010, 306; KEMPE/HOHAGE, Gedanken zu § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG bei beschränkter Steuerpflichtigen, IStR 2010, 806; MITSCHKE, Das Bilanzrecht unter der Herrschaft des BilMoG: Ein Überblick über die wichtigsten Fragen, FR 2010, 214; RICHTER, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung – Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 12.03.2010, GmbHR 2010, 505; SCHÖNFELD, Neues zum DBA-Schachtelprivileg oder: Was bleibt von § 8 Nr. 5 GewStG und § 8b Abs. 5 KStG bei grenzüberschreitenden Dividenden, IStR 2010, 658; SCHWENKER/FISCHER, Gesellschafterdarlehen – Aspekte der Darlehensgewährung an eine Kapitalgesellschaft, FR 2010, 643; STADLER/BINDL, Das unverzinsliche Darlehen in der Konzernsteuerplanung, DB 2010, 862; STANGL/HAGEBÖKE, Neues zur Anwendung des DBA-Schachtelprivilegs – Anmerkungen zum BFH-Urteil v. 23.06.2010 – I R 71/09, Ubg 2010, 651; TÖBEN, Eilvorlage: Praktikables Krisen-Steuerrecht dringender denn je – Ein Appell an Gesetzgeber und Verwaltung, FR 2010, 249; VAN MEEGEN/BOSSMANN, Steuerliche Vorteile durch Anteilsrückkauf vom ausscheidenden GmbH-Gesellschafter, DStR

2010, 262; VÖLKER, Kapitalverkehrsfreiheit für Drittstaatendividenden – Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung oder Bestätigung des BFH durch den EuGH-Beschluss vom 04.06.2009, IStR 2010, 705; BECKMANN/SCHANZ, Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen und Kürzungen im Zusammenhang mit Beteiligungserträgen, DB 2011, 954; GRIESER, Steuerliche Anerkennung von Gewinnminderungen aus Auslandsbeteiligungen in Drittstaaten im Veranlagungszeitraum 2001, BB 2011, 1819; GRIESER/FALLER, Europarechtswidrigkeit der Nichtanrechenbarkeit deutscher Quellensteuer bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, DB 2011, 2798; KESSLER, Grundsatz der Einmalbesteuerung und Einmalberücksichtigung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften – Widerlegung der Symmetriehese, FR 2011, 754; KOSALLA, Diskriminierung im Finanzierungsbereich – Europarechtswidrige Flucht in die Organschaftsregelungen, ubg 2011, 874; KRAFT/GEHARDT/QUILITZSCH, Das Auslands-Dividendenpuzzle, FR 2011, 593; LAMMERS, Die begrenzte Abziehbarkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 8b Abs. 3 und 5 KStG, DStZ 2011, 483; LANG, Kapitalverkehrsfreiheit, Steuerrecht und Drittstaaten, StuW 2011, 209; LEHMANN, Das BMF-Schreiben v. 16.04.2012 zur Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG im Jahr 2001, IStR 2012, 502; MITSCHKE, Das Treaty Override zur Verhinderung der Keimnalbesteuerung aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR 2011, 2221; MÜLLER, Vereinbarkeit der Mindestbesteuerung in §§ 8b Abs. 3 Satz 1, 8b Abs. 5 Satz 1 KStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz, FR 2011, 309; PATZNER/NAGLER, Besteuerung von Ausschüttungen an ausländische Körperschaften als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, GmbHR 2011, 1190; REHM/NAGLER, Finanzgerichte beenden BMF-Moratorium zur Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit, IStR 2011, 622; RIBBEROCK, „Mögliche Verfassungswidrigkeit in Fällen des Kaskadeneffekts weiterhin offen“, BB 2011, 98; SCHADEN/WILD, Die Kosten des grenzüberschreitenden Unternehmenserwerbs als verdeckte Gewinnausschüttung – ein Sonder(un)recht für Private Equity, Ubg 2011, 337; GOSCH, Kapitallertragsteuer bei beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der französischen SAS, BFH/PR 2012, 187; HRUSCHKA, Drittstaatenumwandlung mit Folgen, IStR 2012, 844; KRAFT/KÖRNER/TÜRSCH, Zu den geplanten Regelungen des steuerlichen Abzugs von Finanzierungsaufwand im „Zwölf-Punkte-Plan“, DB 2012, 1592; LEHMANN; IStR 2012, 502, Das BMF-Schreiben zur Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG im Jahr 2001, IStR 2012, 502; LEHNER, Treaty Override im Anwendungsbereich des § 50d EStG, IStR 2012, 389; SCHÜTZ, Gewinnermittlung von Beteiligungen, NWB 2012, 1420; SCHWENKE, Treaty override und kein Ende, FR 2012, 443; SCHWETLIK, Verdeckte Gewinnausschüttung-Problematik bei LBO-Transaktionen, StBp 2012, 80; STUMM/DUTTINE, BFH: Kapitalertragsteuer bei beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaft, BB 2012, 1205; BURWITZ, Neuere Entwicklungen im Steuerrecht, NZG 2013, 892; HAAG/JEHLIN, Bericht zum 9. Münchner Unternehmensteuerforum mit dem Titel: „Offene Streitpunkte des § 8b KStG“, DStR 2013, Beihefter 4, 3; DESENS, Echter Vertrauensschutz bei unechten Rückwirkungen, FR 2013, 148; HAISCH/HELIOS, Steuerpflicht von Streubesitzdividenden in der Direkt- und Fondsanlage, DB 2013, 724; HILLEBRAND/KLAMT/MIRIGON, Auswirkung der Steuerpflicht von Streubesitzdividenden bei Beteiligungen über Investmentvermögen, DStR 2013, 1646; KOLLRUS/SCHREY/BENTEN, Kein pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot auf einer ausländischen Zwischengesellschaft nach vorausgegangener Hinzurechnung, GmbHR 2013, 684; NACKE, Entwurf des JStG 2013, DB 2013, 2117; PAINTER, Das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften im Überblick, Teil 1; DStR 2013, 1629; WARNKE, Überblick über das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, EStB 2013, 262; WATRIN/EBERHART, Ausschüttungen im System der Hinzurechnungsbesteuerung nach der Neufassung von § 8b Abs. 4 KStG, DStR 2013, 2605; STANGL, Ausgewählte Streitpunkte des § 8b KStG, DStR 2013, Beihefter 4, 8; BEHRENS, Anzuwendender Spezial-Investmentfonds-Aktiengewinn für dem Teileinkünfteverfahren unterliegende Anleger, BB 2014, 219; DYCKMANN, Die Novellierung des Investmentsteuergesetzes durch das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz, Ubg 2014, 217; RATHKE/RITTER, Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens bei Kapitalgesellschaften auf Erträge aus Steuerbesitzbefreiungen, DStR 2014, 1207.

Zum Schrifttum für die Rechtslage seit 1994 bis zum kstl. Systemwechsel s. die Vorkommentierung mit Stand Juli 2004 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Verwaltungsanweisungen: BMF-Schreiben: v. 25.7.2002 – IV A 2 - S 2750a-6/02, BStBl. I 2002, 712 (zu § 8b Abs. 7 KStG); OFD Frankfurt v. 11.11.2002 – S 2750a A-7St II 11, DB 2002, 2625 (zu Abs. 6 Satz 2 – Sparkasse); v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 (zu § 8b Abs. 1–6); v. 5.1.2004 – IV A 2 - S 2750a 35/03, BStBl. I 2004, 44 (zu § 8b Abs. 4aF); v. 13.3.2008 – IV B 7 - S 2750a/07/0002, BStBl. I 2008, 506; v. 16.4.2012 – IV C 2 - S 2750-a/07/10006, 2012/0339638, BStBl. I 2012, 529 (zu STEKO).

OFD Verfügungen: Düss. v. 5.6.2003, DB 2003, 1475 (zur Überwachung stpfl. Wertaufholung nach steuerwirksamer Teilwertabschreibung) Düsseldorf/Köln/Münster v. 14.5.2004, GmbHR 2004, 837 (zur Auswirkung der GewSt im Halbeinkünfteverfahren); Koblenz v. 22.12.2005 – G 1421 A, juris (zu GewSt § 7 S. 4 GewStG); Rheinland und gleichlautend Münster v. 4.9.2006 – G 1421-1000, juris (zur GewSt im „Halbeinkünfteverfahren“); Magdeburg v. 28.8.2007 – S 2706a-4-St 217 V, S 2750a-24-St s17 V, juris (zu Abs. 6 S. 2 – Verband); Nds. v. 9.8.2010 - S 2750a-19-St 242 und Frankfurt v. 24. 3.2010 – S 2750a A-8-St 52, juris (zu Abs. 2 Satz 2 – Reihenfolge der Wertaufholung; Koblenz v. 14.6.2012 – S 2750a A – St 33, juris (zu Abs. 6 Satz 2 - Ausschüttungen aus dem Einlagekonto); Frankfurt/M v. 9.7.2012 – S 2750a A - 11 St 52; juris (zu Abs. 8 – Blochwahlrecht) Frankfurt v. 2.12.2013 – S 2750a A - 19 - St 52, DB 2014, 329 (zu Abs. 4 – unterjähriger Hinzuerwerb von Anteilen).

I. Grundinformation zu § 8b

1

§ 8b ist seit dem Systemwechsel vom KStVollanrechnungsverfahren zu einem klassischen System mit ermäßigter Anteilseignerbesteuerung (Teileinkünfteverfahren) in der KSt eine Kernvorschrift kstl. Einkommensermittlung. Die Regelung bezweckt, die Doppelbesteuerung von Kapitalerträgen innerhalb der KSt jedenfalls bis 2013 – bis zur Einführung des Abs. 4 zur Steuerpflicht von Gewinnausschüttungen auf Steubesitzbeteiligungen – nicht nur im Konzern zu vermeiden (BTDrucks. 14/2687, 96). Mehrfachbelastungen desselben Gewinns mit KSt soll es nicht geben. Eine „Schlussbesteuerung“ erfolgt – erst – im Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG) oder seit VZ 2009 im Verfahren der Abgeltungsteuer (§ 32d EStG) auf der Ebene der Einkommensteuer der natürlichen Person (vgl. nur Hey, KSzW 2013, 33 [354] mit umfangr. N.). Dazu enthält Abs. 1 eine StBefreiung für laufende Erträge aus Beteiligungen an in- und ausländ. KapGes. Derartige Beteiligungserträge wie insbes. Dividenden bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Eine Ausnahme gilt in Fällen, in denen die Gewinnausschüttung das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert hat. Abs. 2 ergänzt die Freistellung laufender Beteiligungserträge des Abs. 1 um eine StBefreiung für einmalige Erträge – insbes. Veräußerungsgewinne – aus Beteiligungen, weil die Reserven einer Kapitalgesellschaft nicht nur durch Ausschüttung, sondern auch durch eine Veräußerung realisiert werden können, was einer Vollausschüttung gleichkommt. Der Veräußerung gleichgestellt ist die verdeckte Einlage. Die Steuerfreiheit für Veräußerungsgewinne und andere einmalige Erträge wie Gewinne aus Wertaufholung greift jedoch nicht ein, soweit die Gewinne auf einer steuerwirksamen Teilwertabschreibung beruhen und keine entsprechende Wertaufholung erfolgte.

Da Abs. 3 die Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG für Veräußerungskosten und Abs. 5 für laufende Beteiligungsaufwendungen ausschließt, ordnen Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 an, dass 5 % des Veräußerungsgewinns (Abs. 3) und der nach Abs. 1 stfrei gestellten Bezüge als nicht abziehbare BA gelten. Darüber hinaus lässt Abs. 3 Satz 3 sämtliche Gewinnminderungen aus Anteilen nicht zum Abzug zu, und Sätze 4 bis 8 erweitern diese Restriktionen (seit VZ 2008) auf Wertminderungen aus bestimmten Darlehensfinanzierungen.

Abs. 4 bildet eine Ausnahme zur StBefreiung nach Abs. 1 Satz 1 und regelt die StPflicht von Dividenden an Anteilseigner, wenn ihre Beteiligung zu Beginn des KJ. unmittelbar weniger als 10 % beträgt. Zudem gelten besondere Regelungen, Zeit und Höhe der Beteiligungsquote von mindestens 10 % zu ermitteln. Weitere Ausnahmen von der StFreistellung – für laufende und einmalige Erträge gleichermaßen – enthält Abs. 7 für Unternehmen des Finanzsektors, die den Handel mit Anteilen an KapGes. betreiben (Eigenhandelsklausel). Auf der anderen Seite werden Abzugsrestriktionen nicht angewendet. Abs. 8 regelt Vergleichbares für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen. Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen aus Anteilen, die bei diesen Unternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind, unterfallen nicht den Abs. 1–7. Die in Fällen des Abs. 7 und 8 EU-rechtl. gebotene Rückausnahme von der StPflicht für die Fälle, in denen laufende Beteiligungserträge der EU-Mutter-Tochter Richtlinie unterfallen, sieht Abs. 9 vor.

Weitere Sonderregelungen bestehen für den Fall, dass der begünstigten KapGes. Beteiligungserträge mittelbar zugerechnet werden. Für diese Fälle soll Abs. 6 den Anwendungsbereich der StBefreiungen systemgerecht erweitern. Die StBefreiungen greifen auch dann ein, wenn die begünstigten Körperschaften und Personenvereinigungen Erträge mittelbar erzielen. Abs. 6 erfasst zwei Fallgruppen, in denen nach Abs. 1 begünstigte laufende Bezüge und nach Abs. 2 begünstigte einmalige Gewinne, aber auch nicht abziehbare Verluste (Abs. 3) die begünstigte KapGes. nicht unmittelbar erreichen, sondern mittelbar über eine andere Gesellschaft. Im Fall des Satzes 1 handelt es sich um eine zwischen die begünstigte Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse und die inländ. oder ausländ. Beteiligungsgesellschaft geschaltete Mitunternehmerschaft, im Fall des Satzes 2 bezieht der Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Beteiligungserträge nicht unmittelbar von der Beteiligungsgesellschaft, sondern über eine zwischengeschaltete andere juristische Person des öffentlichen Rechts ohne Betrieb gewerblicher Art.

Abs. 10 schließlich enthält Sonderregelungen, die die stl. Abziehbarkeit bestimmter Zahlungen im Zusammenhang mit Wertpapierleih- oder -pensionsgeschäften ausschließen.

II. Rechtsentwicklung des § 8b

2 1. Gesetzesentwicklung bis zum StEntlG 1999/2000/2002

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): § 8b wurde mit Wirkung ab dem VZ 1994 zur Stärkung des Holdingstandorts Deutschland in das KStG eingefügt. Abs. 1 der Vorschrift ermöglichte es insbes., im Inland nicht zu besteuerte ausländ. Einkünfte, die unbeschränkt stpfl. Körperschaften bezogen, stfrei innerhalb eines inländ. KapGes.-Konzerns weiterzuleiten. Soweit die ausländ. Einkünfte an KapGes. weitergeleitet wurden, war die Ausschüttungsbelastung trotz Anrechnungsverfahrens nicht herzustellen und es kam weder bei der ausschüttenden noch der empfangenden KapGes. zu einer Versteuerung. Zur Versteuerung des Ausschüttungsbetrags (ohne Anrechnungsguthaben) kam es beim Empfänger, wenn die Ausschüttung an andere Personen als unbeschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1, 2, 3 oder 6 erfolgte, insbes. an natürliche Personen. Abs. 2 stellte Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an ausländ. KapGes. stfrei, wenn auch Gewinnausschüttungen

stbefreit waren. Bis zu den Änderungen durch das StEntlG 1999/2000/2002 ließ Abs. 2 Satz 2 die Abziehbarkeit von Verlusten, die bei der Veräußerung, Auflösung oder Kapitalherabsetzung entstanden, ausdrücklich zu.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Die Missbrauchsklausel des Abs. 3 aF wurde mit Wirkung ab VZ 1994 neu gefasst. Die Vorschrift schließt die StBefreiung für Gewinne aus der Veräußerung von ausländ. Beteiligungen aus, wenn diese durch eine steuerneutrale Einbringung nach dem UmwStG erworben wurden (vgl. DÖTSCH, DB 1994, 9).

2. Gesetzesentwicklung ab StEntlG 1999/2000/2002

3

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 2 Satz 2 aF wurde neu gefasst. Verluste aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländ. Gesellschaft, einer Kapitalerhöhung oder ihrer Auflösung waren im Gegensatz zum davor geltenden Recht stl. nicht mehr abziehbar. Teilwertabschreibungen waren nicht erwähnt und blieben abziehbar, soweit sie auf dauernder Wertminderung beruhten (ausführl. KRÖNER/KÖHLER, IStR 1999, 268 [269]; KROPPE/SCHREIBER, IWB Fach 3 Gr. 3, 1227 [1237]).

Angefügt wurde zudem ein neuer Abs. 7. In ihm wurde für die Anwendung des § 3c EStG fingiert, dass 15 % der aus einer ausländ. Gesellschaft stammenden, von der KSt befreiten Gewinnausschüttung nicht abziehbare BA darstellen. Bevor die Regelung mit Wirkung ab dem 1.1.1999 zur Anwendung kam, erfuhr sie durch das StBereinG 1999 bereits eine Änderung auf 5 %.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Durch das StBereinG 1999 wurde Abs. 7 aF rückwirkend ab dem 1.1.1999 geändert. Statt einer Fiktion von 15 % der stfreien Auslandsdividenden als nichtabziehbare BA wurde dieser Satz auf 5 % reduziert. Der Gesetzgeber wollte damit offensichtlich einer drohenden EU-Rechtswidrigkeit der 15 %-Fiktion begegnen (vgl. THÖMMES, DB 1999, 500; KRÖNER/KÖHLER, IStR 1999, 268 [270]; GRAF KERSSENBRÖCK, BB 2003, 2148). Darüber hinaus weist die Neufassung des Absatzes die Streichung der in der Altfassung enthaltenen Verweisung auf § 3c EStG und den Ersatz des Begriffs „Gewinnausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft“ durch „Dividende aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft“ auf.

3. Gesetzesentwicklung seit dem körperschaftsteuerlichen Systemwechsel durch das StSenkG

4

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Eine Neufassung des gesamten § 8b mit der umfassenden Freistellung von laufenden und einmaligen Beteiligungserträgen erfolgte durch das StSenkG. Der Grund für die umfassende Änderung der Vorschrift lag in dem Wechsel vom KStSystem mit Anrechnungsverfahren zu einem klassischen KStSystem. Zielrichtung und Regelungsgehalt der Vorschrift haben sich dadurch grundlegend geändert. Die Ausdehnung der Freistellung laufender Beteiligungserträge nach Abs. 1 auch auf beschränkt Stpfl. war im RegE nicht vorgesehen und wurde erst durch den FinAussch. des BTags ergänzt. Dasselbe gilt für die StFreiheit von Veräußerungsgewinnen nach Abs. 2. Der Entwurf des FinAussch. des BTags wiederum sah eine StFreiheit für Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne im Fall einer Beteiligung über eine Mitunternehmerschaft nur vor, soweit der Mitunterneh-

mer unbeschränkt stpfl. war. Eine Ausdehnung auf alle Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen als Mitunternehmer einer zwischengeschalteten PersGes. unabhängig von beschränkter oder unbeschränkter StPfl. fand durch den Vorschlag des Vermittlungsausschusses des BRats Eingang in Abs. 6. Auf den Vorschlägen des Vermittlungsausschusses beruht auch die als Missbrauchsverhütungsvorschrift verstandene Regelung des Abs. 4 aF für die Veräußerung von Anteilen, die Gegenstand einer steuerneutralen Einbringung waren. Darüber hinaus enthielt Abs. 2 – wiederum auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses – eine einjährige Haltefrist als Voraussetzung für eine streife Veräußerung sowie die Regelung, dass Teilwertabschreibungen während dieser Haltefrist gleichwohl nicht berücksichtigungsfähig waren.

Gesetz zur Änderung des InvZulG 1999 v. 20.12.2000 (BGBl. I 2000, 1850; BStBl. I 2001, 28): Die Vorschrift wurde vor ihrem Inkrafttreten vollständig neu gefasst; materielle Änderungen betrafen Abs. 2 und Abs. 3 sowie die Ergänzung um Abs. 7. Entfallen ist die einjährige Haltefrist des Abs. 2 als Voraussetzung für die StFreiheit von Veräußerungsgewinnen. In Abs. 3 wurde konsequenterweise die Regelung gestrichen, nach der Teilwertabschreibungen auch während der einjährigen Behaltefrist stl. nicht anerkannt wurden. Im Gegenzug wurde für den Handel mit Wertpapieren Abs. 7 neu geschaffen. Danach greift die Veräußerungsgewinnbefreiung, aber auch Dividendenfreistellung in derartigen Fällen nicht ein.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Durch das UntStFG wurde § 8b erneut hinsichtlich verschiedener Einzelfragen geändert mit für den Stpfl. teils positiver, teils negativer Wirkung. Betroffen waren mit Ausnahme des Abs. 7 alle Absätze. In Abs. 1 erfolgte eine Ausdehnung der StBefreiung auf die Veräußerung von Dividendenansprüchen. Abs. 2 erfuhr eine Erweiterung dahingehend, dass die Gewinne aus der Veräußerung eigener Anteile sowie aus der Veräußerung von Organbeteiligungen und die Gewinnrealisation nach § 21 Abs. 2 UmwStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. In seinem Anwendungsbereich erweitert wurde auch Abs. 3, der nunmehr sämtliche Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit Anteilen iSd. Abs. 2 stehen, dem Abzugsverbot unterwirft. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 wurde insofern geändert, als für den Beginn der siebenjährigen Sperrfrist nicht mehr der Erwerb, sondern die Einbringung der Anteile maßgebend ist. Durch die Änderung des Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 wurde die Rückausnahme betreffend einbringungsgeborene Anteile auf grenzüberschreitende Einbringungen iSd. § 23 Abs. 4 UmwStG ausgedehnt. Eine weitere Änderung des Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 betraf die Einbringung mehrheitsvermittelnder Beteiligungen durch natürliche Personen. Danach wurde die StBefreiung nach Abs. 2 versagt, soweit die veräußerten Anteile von einer nicht von Abs. 2 begünstigten Person innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist eingebracht worden sind. Die Änderung von „Dividenden“ in „Bezüge“ in Abs. 5 bewirkte, dass auch grenzüberschreitende vGA ausländ. Tochtergesellschaften vom Anwendungsbereich der Vorschrift erfasst wurden. Ebenfalls in seinem Wortlaut geändert wurde Abs. 6; alle in Abs. 1–5 genannten Bezüge, Gewinne, Gewinnminderungen, die im Rahmen des Gewinnanteils einer Mitunternehmerschaft zugerechnet werden, bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz.

Fünftes Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714): Das Gesetz enthält die zeitlichen Anwendungsregeln für

§ 8b in § 34 ohne materielle Änderung im Verhältnis zum UntStFG, jedoch in anderer Nummerierung.

Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14): § 8b war auch im Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung (ProtErklG) Gegenstand zahlreicher Änderungen. Betroffen sind die Abs. 2–5; angefügt wurde ein neuer Abs. 8. In Abs. 2 erfolgte in Satz 2 eine Definition des Veräußerungsgewinns, nach der vom Veräußerungserlös sowohl der stl. Buchwert als aber auch Veräußerungskosten abzusetzen sind. Der bisherige Halbs. 2 wird als Satz 3 fortgeführt. In Abs. 3 regelt Satz 1 nunmehr, dass vom nach Abs. 2 stfreien Gewinn 5 % als Ausgaben gelten, die nicht als BA abgezogen werden dürfen. Satz 2 schließt die Anwendbarkeit des § 3c Abs. 1 EStG aus. Satz 3 enthält die Regelung des bisherigen Abs. 3, nach der Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Anteilen iSd. Abs. 2 nicht zu berücksichtigen sind. Während Abs. 3 indes bisher davon sprach, dass die Gewinnminderungen bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen sind, stellt Satz 3 nunmehr auf die Ermittlung des Einkommens ab. In Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wurde die unmittelbare und mittelbare Einbringung über eine Mitunternehmerschaft durch einen nicht durch Abs. 2 Begünstigten um „mittelbar“ ergänzt; dadurch sollte erreicht werden, dass auch Weitererbringungen der von einem Nichtbegünstigten eingebrachten Anteile die Sperrfristverhaftung nicht vermeiden. In Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 wurde das „oder“ zwischen den beiden Satzteilen durch ein „und“ ersetzt, obwohl die Voraussetzungen offensichtlich alternativ und nicht kumulativ erfüllt sein sollten. Ergänzt wurde Abs. 4 um einen Satz 3, nach dem das Abzugsverbot des Abs. 3 Satz 3 auch bei nicht stfreien Vorgängen innerhalb der Sperrfrist des Abs. 4 gilt. Die 5 %-Fiktion des Abs. 5 wurde auf alle laufenden Beteiligungserträge ausgedehnt, indem die Einschränkung „aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft“ gestrichen wurde. Angefügt wurde Satz 2, der die Anwendbarkeit des § 3c Abs. 1 EStG ausdrücklich ausschließt. Darüber hinaus wurde eine weitere Sonderregelung geschaffen, und zwar im neu geschaffenen Abs. 8. Die Regelung gilt für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und enthält eine Suspendierung der Abs. 1–7. Bezüge, Gewinn und Gewinnminderungen aus Anteilen, die bei diesen Unternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind, unterfallen nicht den Rechtsfolgen der Abs. 1–7. Eine besondere Regelung zur rückwirkenden Anwendung des Abs. 8 – in der Rechtsfolge beschränkt auf eine Suspendierung der StBefreiung zu 80 % – enthält die Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 7 Satz 8, die auf dem Vermittlungsverfahren beruht.

EURLUmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158). Angefügt wurde ein neuer Abs. 9. Er enthält eine Rückausnahme zu der in Abs. 7 (sog. Eigenhandelsklausel) und Abs. 8 (Sonderregelung für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds) geregelten Ausnahme von der grundsätzlichen StBefreiung laufender (Abs. 1) und einmaliger (Abs. 2) Erträge aus Beteiligungen an KapGes. und Personenvereinigungen. Die StPflcht soll aufgrund von Abs. 9 nicht für Bezüge iSd. Abs. 1 eintreten, auf die die EU-Mitgliedstaaten die Mutter-Tochter-Richtlinie v. 23.7.1990 (ABl. EG Nr. L 225, 6; Nr. L 226, 20; 1997 Nr. L 16, 98), zuletzt geändert durch Richtlinie 2003/123/EG des Rates v. 22.12.2003 (ABl. EU 2004 Nr. L 7, 41), anzuwenden haben.

Gesetz zur Umsetzung der neu gefassten Bankenrichtlinie und der neu gefassten Kapitaladäquanzrichtlinie v. 17.11.2006 (BGBl. I 2006, 2606;

BStBl. I 2007, 2): Der Verweis in Abs. 7 Satz 1 auf § 1a KWG statt wie bisher auf § 1 Abs. 11 KWG wurde angepasst, weil Handelsbuch und Anlagebuch von Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nunmehr in § 1a KWG geregelt sind.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBI. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Durch das SEStEG wurden Änderungen in Abs. 2 und 4 vorgenommen. Abs. 2 Satz 3 regelt die entsprechende Anwendung der Veräußerungsgewinnbefreiung auf andere Realisationstatbestände. Die bisherige entsprechende Anwendung auf Gewinne aus der Realisierung stiller Reserven bei einbringungsgeborenen Anteilen aufgrund von § 21 Abs. 2 UmwStG aF wurde gestrichen, weil die Einbringungsregelungen der §§ 20–23 UmwStG konzeptionell geändert wurden und der Inhalt des § 21 UmwStG aF (einbringungsgeborene Anteile) weggefallen ist. Zudem erfolgte eine Ergänzung durch den neuen Satz 5. Die Veräußerungsgewinnbefreiung wird nicht nur im Fall steuerwirksam vorgenommener Teilwertabschreibungen, sondern auch für steuerwirksam vorgenommene Abzüge aufgrund von § 6b EStG und ähnliche Abzüge versagt. Abs. 4 wurde wegen der Regelung von Entstrickungen in Einbringungsfällen in § 22 UmwStG ersatzlos aufgehoben; zur Altregelung § 8b Anm. 165–181; eine Übergangsregelung für Altfälle enthält § 34 Abs. 7a.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 1 wurde um Regelungen zur Versagung der Freistellung bestimmter vGA und vergleichbarer Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 und Nr. 10 Buchst. a Halbs. 2 EStG erweitert (materielle Korrespondenzregelungen). Die StFreistellung ist nur anzuwenden, soweit sich die vGA bei der leistenden Körperschaft nicht einkommensmindernd ausgewirkt haben. Aufgrund Satz 3 erfolgt die Freistellung auch dann nicht, wenn sie auf einem DBA beruht; die Regelung ordnet die entsprechende Anwendung des Satzes 2 (vGA) auch auf nach DBA freigestellte Bezüge iSd. Satzes 1 an. Satz 4 enthält eine Rückausnahme und belässt es bei der StFreistellung einer vGA in bestimmten Dreiecksfällen, in denen die vGA das Einkommen einer dem Stpfl. nahestehenden Person erhöht hat und nicht aufgrund von 32a berichtigt wird.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Die Einfügung des Abs. 10 dient der kstl. Erfassung von Wertpapierleihgeschäften, insbes. von Aktienleihgeschäften. Dazu wurde in Abs. 10 ein BA-Abzugsverbot geregelt, das solche Wertpapierleihgeschäfte betreffen soll, die rein stl. induziert sind. In Satz 1 wurde dieses BA-Abzugsverbot für den Entleiher von Aktien, die ihm über den Dividendenstichtag zuzurechnen sind, bestimmt. Satz 2 sieht eine entsprechende Anwendung bei wechselseitigen Leihgeschäften und ähnlichen Gestaltungen vor. Satz 3 betrifft den Ausschluss des pauschalen BA-Abzugs aus Abs. 3 Satz 1 und Satz 3 bzw. Abs. 5. Für Wertpapierpensionsgeschäfte ist eine entsprechende Anwendung des BA-Abzugsverbots in Satz 4 vorgesehen. Soweit BA bei Wertpapierleihgeschäften anfallen, die nicht über den Dividendenstichtag abgeschlossen worden sind, ermöglicht Satz 5 den BA-Abzug ausdrücklich. Werden PersGes. zwischengeschaltet, so verlangen die Sätze 6 und 7 die Anwendung der Vorschriften des Abs. 10 auf Ebene der Körperschaft. Satz 8 ermöglicht den BA-Abzug, wenn die Ausgleichszahlungen dem KapErtrStAbzug unterliegen.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Abs. 3 wird um die Sätze 4–8 ergänzt und enthält ein Abzugsverbot für bestimmte Gesellschafterdarlehen uÄ. Daneben erfolgt eine Richtigstellung des Verweises in Satz 1, in dem statt auf Abs. 2 Sätze 1, 3 und 5 nun auf Abs. 1 Sätze 1, 3 und 6

verwiesen wird. Folge der Einfügung der Sätze 4–8 ist es, dass bestimmte Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen ebenso wie Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit Anteilen iSd. Abs. 2 stehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt werden. Satz 4 präzisiert das Abzugsverbot für solche Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung eines wesentlich beteiligten Gesellschafters oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten für solche Gesellschafterdarlehen stehen. In Satz 5 wird diese Regelung auf nahestehende Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG und rückgriffsberechtigte Dritte ausgedehnt. Einen Gegenbeweis durch Drittvergleich lässt Satz 6 zu. Die Ausweitung auf Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind, erfolgt durch Satz 7. Satz 8 legt fest, dass ein späterer Wertaufholungsgewinn der Darlehensforderung stfrei ist, wenn sich die Abschreibung nicht steuermindernd ausgewirkt hat.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Der erst durch das UntStReformG 2008 eingeführte Abs. 10, der ein Abzugsverbot für Kompensationszahlungen aus Wertpapierleihe enthält, wurde um Satz 9 ergänzt. Danach gilt als Anteil iSd. § 8b für Zwecke des Abs. 10 auch der Investmentanteil iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 InvestStG.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768): Es erfolgte eine redaktionelle Anpassung des Abs. 1 Satz 2 an die Änderung in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils v. 20.10.2011 in der Rechtsache C-284/09 v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344): Dadurch erhielt § 8b einen neuen Abs. 4. Die dort getroffenen Regelungen betreffen Bezüge, die Abs. 1 unterfallen und stpfl. sind, wenn eine sog. Streubesitzbeteiligung besteht. Satz 1 ordnet an, dass Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 1 stpfl. sind, wenn die Mindestbeteiligung zu Beginn des Kj. nicht 10 % beträgt. Satz 2 suspendiert § 13 Abs. 2 UmwStG – Rechtsnachfolge neuer Anteile – während Satz 3 regelt, dass die Mindestbeteiligungsvoraussetzung durch eine Wertpapierleihe nicht hergestellt werden kann. Bei durch eine Mitunternehmenshaft gehaltenen Anteilen erfolgt ein anteilige Hinzurechnung zum jeweiligen Mitunternehmer aufgrund der Sätze 4 und 5, die als unmittelbare Beteiligung gilt. Aufgrund von Satz 6 tritt Rückwirkung einer im Kj. erworbenen Mindestbeteiligung von 10 % auf den Beginn des Kj. ein. Satz 7 erklärt Abs. 5 für nicht anwendbar, und Satz 8 enthält eine bestimmte Bereichsausnahme für Kreditinstitute. Eine StPflcht von einmaligen Erträgen mit entsprechender, auf Streubesitzanteile bezogenen Verlust- und Aufwandsberücksichtigung wie vom BRat im Gesetzgebungsverfahren empfohlen, erfolgte nicht, soll aber bei einer zukünftigen Neuregelung der Investmentbesteuerung noch einmal überprüft werden. Zusätzlich erfolgte eine Ergänzung des Abs. 10 Satz 1, wobei die Regelungen, die auf Abs. 7 und 8 verweisen, um Abs. 4 erweitert wurden.

Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmG) v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): In Abs. 1 Satz 2 erfolgte eine Ausdehnung des materiellen Korrespondenzprinzips, dh der Abhängigkeit einer StFreiheit beim Empfänger von einer Nichtabziehbarkeit bei der leistenden Körperschaft, und zwar für alle laufenden Bezüge. Die Regelungen zur Wertpapierleihe in Abs. 10 wurden redaktionell neu gefasst und materiell um die Regelungen in den Sätzen 6 und 9 ergänzt, um Gestaltungen weiter einzuschränken. Satz 6 unterwirft Entgelte aus einer Kettenleihe den Regelungen, Satz 9 die aktive Anteilsüberlassung durch eine PersGes., an der durch § 8b begünstigte KapGes. beteiligt sind.

Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (KroatienG), bisher RegEntwurf v. 2.5.2014 (BRDrucks. 184/14): Das Gesetz enthält redaktionelle Änderungen zu Abs. 2 Satz 1, indem der Verweis auf § 18 gestrichen wird und zu Abs. 2 Satz 3, indem der Verweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG richtiggestellt wird. In Abs. 7 Satz 1 erfolgt eine Anpassung des Handelsbuch-Verweises auf die aktuelle Gesetzeslage des KWG nach der CRD IV-Gesetzesänderung.

III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 8b mit höherrangigem Recht

5 1. Rechtliche Bedeutung

§ 8b mit einer umfassenden Freistellung von Bezügen und einmaligen Beteiligungserträgen zwischen Körperschaftsteuersubjekten ist eine der zentralen Vorschriften des KStRechts in der Form eines klassisch ausgestalteten Systems. Dieses ist dadurch gekennzeichnet, dass Gewinne der operativ tätigen Körperschaft selbst einer definitiven KSt von 15 % unterliegen, Ausschüttungen zwischen Körperschaften steuerfrei sind und eine Schlussbesteuerung erst auf der Ebene einer am Ende der Beteiligungskette stehenden natürlichen Person erfolgt. Durch die Freistellung innerhalb von Kapitalgesellschaften bleibt es bei der KSt-Belastung von 15 %, bis die Ausschüttung an eine natürliche Person als Gesellschafter erfolgt. Nach Absenkung des KStSatzes auf 15 % ab VZ 2008 unterliegt die Gewinnausschüttung des Gesellschafters zu 60 % (bis dahin 50%) der ESt. Die Begründung zum RegE v. 15.2.2000 geht davon aus, dass sich dadurch eine Belastung der ausgeschütteten Gewinne ergibt, die der stl. Belastung bei anderen Einkunftsarten angenähert ist (BTDrucks. 14/2683, 94). Zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 40 EStG Anm. 1. Für Anteile im Privatvermögen gilt seit VZ 2009 die Abgeltungsteuer mit dem besonderen Steuersatz von 25% (§ 32d Abs. 1 EStG). Dementsprechend hat sich auch der Zweck des § 8b gewandelt. Während § 8b bis zum Systemwechsel ausschließlich Regelungen enthielt, die Beteiligungen an ausländ. Gesellschaften betrafen und damit den Investitionsstandort Deutschland fördern sollten, erfasst § 8b seit dem 1.1.2002 im Wesentlichen laufende und einmalige Erträge aus Beteiligungen an inländ. und ausländ. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Die grundsätzliche StFreistellung dieser Erträge dient nun dazu, eine Mehrfachbelastung mit KSt. zu vermeiden. Sie ist zwingender Bestandteil des Systems. Eine Mindestbesitzzeit oder Mindestbeteiligungsquote wird konsequenterweise – mit Ausnahme bei Streubesitz – nicht vorausgesetzt; auf eine Qualifikation der Einkünfte aus aktiver oder passiver Tätigkeit kommt es ebenfalls nicht an. Dies entspricht dem Postulat des durch das StSenkG eingeführten KStSystems, eine Definitivbelastung mit KSt (und GewSt) nur auf der Ebene der operativen Körperschaften zu bewirken und eine Besteuerung von Ausschüttungen nur bei nicht-korporierten Gesellschaftern im Wege der Teileinkünftebesteuerung zu bewirken (vgl. nur BINNEWIES in STRECK VIII. § 8b Rn. 3; FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 2 ff.; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 1; ausführl. HEY, KSzW 2013, 353 ff.).

Da nach diesem KStSystem die Veräußerung eines Anteils an einer KapGes. einer Vollausschüttung gleichkommt, sieht die Vorschrift eine korrespondierende Befreiung von Veräußerungsgewinnen vor (vgl. Begründung zum RegE v.

15.2.2000, BTDrucks. 14/2683, 96, 120), denn der Gesellschafter einer KapGes. kann sich Gewinne auch ohne Ausschüttung nutzbar machen, indem er seine Beteiligung veräußert und sich dabei die offenen und stillen Reserven der Gesellschaft vergüten lässt (vgl. auch KANZLER, FR 2000, 1245 [1251]; VAN LISHAUT/FÖRSTER, GmbHR 2000, 1121; BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 2) Zwar gibt es auch Kritik hieran, weil nicht nur die derzeitigen offenen, sondern auch die stillen Reserven steuerfrei gestellt sind vgl. zB HEY, KSzW 2013, 353 [356] mwN; ROMSWINKEL, GmbHR 2002, 1059). Gleichwohl erscheint das systemgerecht, weil die in dem durch die Beteiligung repräsentierten Unternehmen ruhenden stillen Reserven steuerverhaftet bleiben und anderenfalls bei ihrer Realisation wirtschaftlich doppelt besteuert würden. Auf der anderen Seite sollen Restriktionen eintreten: Aufwendungen, die wirtschaftlich mit stfreien Einnahmen zusammenhängen, können nicht geltend gemacht werden (Abs. 3 und 5, § 3c Abs. 1 EStG bis 31.12.2003), und auch der Erwerber von Anteilen hat durch die Neuregelungen keine Möglichkeiten mehr, seine AK in stl. Abschreibungssubstrat umzuwandeln (Übersicht bei BRUSKI, FR 2002, 181).

§ 8b ist keine Steuervergünstigung, sondern außerbilanzielle Norm der Gewinnermittlung: Abs. 1 bis 3 sprechen davon, dass Dividenden und Veräußerungsgewinne sowie -verluste bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt werden. Tatsächlich handelt es sich jedoch um eine sachliche StBefreiung, die bereits bei der Ermittlung des Gewinns ansetzt. Somit wird durch dieses, für Körperschaften geltende Freistellungs- und bei Schlussaus-schüttung eingreifende „Teileinkünfteverfahren“ technisch sichergestellt, Gewinne nur bei der Körperschaft einmal mit KSt zu belasten und erst bei Ausschüttung an eine natürliche Person der weiteren persönlichen Besteuerung zu unterwerfen (ausführl. DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 127 ff.).

Diese Vorbelastung, die so lange erhalten bleibt, wie Gewinne nicht die Kapitalgesellschaftsebene durch Ausschüttung an eine natürl. Person verlassen, ersetzt zusammen mit der Teileinkünftebesteuerung (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG) und seit VZ 2009 der Abgeltungsteuer (§ 32d EStG) ein Hochschleusen der kstl. Gewinne auf dts ESt-Niveau des Gesellschafters, wie es das Anrechnungsverfahren kannte. Dort erfolgte im Ausschüttungsfall eine Belastung mit (30%) KSt bei der Gesellschaft. Zu diesem Zweck wurde die Vorbelastung der Gewinne bei der KapGes. in einer Gliederungsrechnung nach ihrer Vorbelastung differenzierend festgehalten; durch Anrechnung/Erstattung auf die ESt des Gesellschafters erfolgte dann die Schlussbesteuerung. Ebenso wie im derzeitigen klassischen System erfolgte die Schlussbesteuerung durch eine Zusammenschau von Gesellschaft und Gesellschafter, nur dass im jetzigen System die Vorbelastung bei der Gesellschaft definitiv bleibt und beim Gesellschafter durch das Teileinkünfteverfahren/die Abgeltungsteuer statt durch Anrechnung berücksichtigt wird (vgl. ausführl. dazu HEY in TIPKE/LANG, 21. Aufl., § 11 Rn. 8 ff.).

Hinweis: Da es sich bei § 8b um eine technische Befreiung handelt, sind die in Abs. 3 und 5 enthaltenen Einschränkungen, Aufwendungen im Rahmen stfreier laufender und einmaliger Beteiligungserträge abzuziehen, systematisch fragwürdig und uE abzulehnen. Dies zeigt ein Vergleich mit dem Anrechnungsverfahren deutlich. Im Anrechnungsverfahren führte der Dividendenfluss innerhalb einer Kette von KapGes. jeweils zu stpfl. Einnahmen. Aufwendungen auf die Beteiligung waren entsprechend abziehbar. Dasselbe galt für natürliche Personen am Ende einer Beteiligungskette. Da durch das jetzige Verfahren annähernd dieselbe stl. Belastung wie im Anrechnungsverfahren erreicht werden soll (s. Anm. 1), muss Beteiligungsaufwand konsequenterweise abziehbar sein (ausführl. HERZIG, DB 2003, 1459; aA MAITERTH/WIRTH, DStR 2004, 433, zu

Auslandsbeteiligungen). Der Bericht der BReg. zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform sah folgerichtig vor, dass § 3c Abs. 1 EStG im Bereich von Beteiligungserträgen nicht anwendbar sein sollte (FR 2001, Beilage zu Heft 11, 222). Ein entsprechendes Reformvorhaben (BTDrucks. 14/6882) im Rahmen des UntStFG wurde verworfen; der BRat befürchtete Steuerausfälle und begründete die Restriktion des Abzugs von Beteiligungsaufwendungen mit dem für Kapitalgesellschaften geltenden Trennungsprinzip (Stellungnahme des BRats zum UntStFG, BTDrucks. 14/7084, 5). UE ist das Trennungsprinzip kein ausreichender Grund, den Abzug von Beteiligungsaufwand zu versagen. Zwar erfolgt auf jeder Stufe einer KapGes. eine eigenständige Ermittlung des Einkommens; dabei ist jedoch dem Abzug von Beteiligungsaufwand auf jeder Stufe aus dem besonderen System der KSt heraus Rechnung zu tragen, dass es sich innerhalb der Beteiligungserträge zwischen Kapitalgesellschaften nicht um eine echte Steuerbefreiung handelt, sondern um eine durch das System gebotene technische Befreiung. Die ursprüngliche Besteuerungslast auf der operativen Ebene wird bis zur Ausschüttung an einen ESt-Pflichtigen beibehalten, Aufwand auf dem Weg dorthin muss folgerichtig abziehbar sein.

Zwar erfolgte durch das ProtErklG sowohl in § 8b Abs. 3 Satz 2 als auch in § 8b Abs. 5 Satz 2 eine Suspendierung des § 3c Abs. 1 EStG ab dem 1.1.2004, jedoch mit der Folge der unwiderleglichen Fiktion nichtabziehbarer BA von 5 % laufender und einmaliger Beteiligungserträge (vgl. FÖRSTER, DB 2003, 899). Dadurch kommt es (systemwidrig) wirtschaftlich nur noch zu einer Befreiung von 95 %. Die dadurch eintretende partielle Doppelbelastung hat das BVerfG (v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224) als noch hinnehmbare Typisierung qualifiziert, ohne allerdings einen möglichen Kaskadeneffekt einzubeziehen. Hierzu s. Anm. 7.

Einschränkungen der Freistellung: Der Gesetzgeber hat zahlreiche Einschränkungen dieser Freistellung vorgenommen, die dem System des neuen KStSystems widersprechen.

Eine Einschränkung hat der Gesetzgeber des JStG 2007 in Abs. 1 Sätze 2 ff. für vGA vorgenommen; der Gesetzgeber des AmtshilfeRLUMsG hat sie auf alle laufenden Bezüge des Abs. 1 Satz 1 ausgedehnt. Dadurch sollen sog. „weiße Einkünfte“ vermieden werden (BRDrucks. 622/06, 119). Beim Gesellschafter soll keine StFreistellung erfolgen, wenn die vGA bei der leistenden KapGes. das Einkommen gemindert hat. Solchenfalls wechselt die Besteuerungsebene von der leistenden KapGes. zum Gesellschafter. Dieses materielle Korrespondenzprinzip zur Verknüpfung der StPflicht von Bezügen mit der Behandlung bei der leistenden Gesellschaft ergänzt § 8 Abs. 3 Satz 4 bis 6 für verdeckte Einlagen und verfahrensrechtl. § 32a. Dessen Abs. 1 ermöglicht, den StBescheid des Gesellschafters zu ändern, wenn der KStBescheid der leistenden Gesellschaft aufgrund einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird, und dessen Abs. 2 eine Änderung bei der Gesellschaft, wenn der StBescheid gegenüber einem Gesellschafter wegen einer verdeckten Einlage geändert wurde. Damit soll jeweils einer fehlenden Vorbelastung begegnet werden.

Eine weitere Einschränkung laufender Bezüge erfolgte durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils v. 20.12.2011 in der Rs. C 284/09. Durch den neuen Abs. 4 werden laufende Bezüge kstl. nur freigestellt, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kj. mindestens 10 % beträgt.

Auf Forderungen der Finanzwirtschaft (Abs. 7) und der Versicherungswirtschaft (Abs. 8) hat der Gesetzgeber die Abs. 7 und 8 – und aus EU-Gründen Abs. 9 – geschaffen. Sollen Anteile bei bestimmten KapGes. nicht der Anlage dienen, sondern soll mit ihnen ein Substanzgewinn erzielt werden (sog. Eigenhandel), sind laufende Bezüge und Substanzänderungen (Gewinne und Wertminderun-

gen) hieraus kstplf. Das gilt nicht für laufende Bezüge, die der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie unterfallen. In diesem Kontext sind auch die Regelungen zur Wertpapierleihe zu sehen. Sie sollen verhindern, dass die aufgrund von Abs. 4, 7 oder 8 ausgeschlossene StFreiheit durch Ausleihung der Anteile an einen „Bünstigen“ umgangen wird.

2. Wirtschaftliche Bedeutung

6

Vor allem im Hinblick auf Investitionen inländ. KapGes. im Ausland ist eine deutliche Verbesserung eingetreten. Während § 8b Abs. 1 aF die Besteuerung ausländ. Beteiligungserträge nur innerhalb von KapGes. vermied und es bei einer Ausschüttung an eine natürliche Person zur vollen Besteuerung kam, ist dieser Nachteil beseitigt (WERRA, FR 2000, 645 [646]; VÖGELE/EDELMANN, IStR 2000, 463). Hinzu kommt, dass die pauschale BA-Fiktion von 5 % laufender Beteiligungserträge dazu führt, dass tatsächliche Aufwendungen (Finanzierungsaufwendungen) vollständig abziehbar sind. Dasselbe gilt nach Ausdehnung des Abs. 5 auf Inlandsdividenden für alle mit inländ. und ausländ. Beteiligungen verbundenen Aufwendungen. Dem steht als Nachteil aber jedenfalls in tiefer gestaffelten Beteiligungsstrukturen ein entsprechender Kaskadeneffekt gegenüber (s. Anm. 190). Demgegenüber ist insbes. die StPflicht von Streubesitzdividenden (Abs. 4) dem Holdingstandort abträglich, weil es zur Doppelbesteuerung und in mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen zu erheblichen Kaskadeneffekten kommt. Neben der KSt sind eigene Regelungen für die GewSt in Fällen von Streubesitz zu beachten, die die Steuerlast zusätzlich verschärfen und die Komplexität der zu beachtenden Regelungen erheblich steigern (vgl. auch PUNG in HAAG/JEHLIN, DStR 2013, Beihefter 4, 3 [7]). Dasselbe gilt für das materielle Korrespondenzprinzip. Die Gesellschaft, die die Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 1 erhält, ist im (wesentlichen Anwendungs-)Fall an einer Auslandsgesellschaft beteiligt und die Steuerfreiheit der Bezüge vom dortigen Recht abhängig; ein in der Sicht des Gesetzgebers unliebsames Ergebnis „weißer Einkünfte“ soll beim Empfänger durch eine dortige Steuerpflicht verhindert werden. Die typisierend unterstellte Vorbelastung ausländischer Gewinnausschüttungen wird durch eine jeweilige Einzelfallprüfung bei der empfangenden Gesellschaft ersetzt (krit. auch FISCHER/LOHBECK, IStR 2012, 678 mwN; BECKER/LOOSE, IStR 2012, 758 [759]; insbes. KRAFT/KÖRNER/TÜRSCH, DB 2012, 1592). Dadurch wird der Holdingstandort Deutschland unattraktiver, weil die Steuerbelastung inl. Gewinnausschüttungen von ausl. Recht abhängig ist. Fraglich ist auch, inwieweit die ausländische Besteuerung überhaupt durch den deutschen Gesetzgeber modifiziert wird. Besser wäre eine abgestimmte Verfahrensweise zumindest innerhalb der EU selbst.

Bedeutung des Abs. 2 für Umstrukturierungen: Insbesondere die StBefreiung für Veräußerungsgewinne hat erhebliche Bedeutung für externe und interne Umstrukturierungen im KapGes-Konzern. Soweit sich KapGes. von nicht in das Beteiligungsportefeuille passenden Beteiligungen trennen wollen, ist das wegen der umfassenden Veräußerungsgewinnbefreiung sowohl bei in- als auch ausländ. Beteiligungen bis Ende 2003 ohne StBelastung möglich und gewollt (BTD Drucks. 14/2683, 95; vgl. DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 133 ff.). Allerdings kann dies zu geringeren Veräußerungserlösen führen, weil der Erwerber keine Möglichkeit einer steuerwirksamen Abschreibung seines Kaufpreises hat (vgl. EISGRUBER/GLASS, DStR 2003, 389; MÜLLER/SEMMLER, ZfB 2003, 583). Zwar hält auch das UmwStG weitreichende Möglichkeiten mittels

Buchwertfortführung vor, um die Steuerneutralität von nationalen und internationalen Umstrukturierungen zu erreichen. Nachteilig wirkt sich aber oftmals die Verdoppelung stiller Reserven durch derartige Umstrukturierungen aus. Da der diese Nachteile vermeidenden StFreiheit von Veräußerungsgewinnen die Gewinnrealisation von Sachdividenden gleichgestellt ist (BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 22; ausführl. s. Anm. 99), eröffnet § 8b auch insoweit zusätzliche nicht steuerbelastende Restrukturierungsmöglichkeiten. Dasselbe gilt derzeit auch für Streubesitzbeteiligungen, da Veräußerungsgewinne weiterhin steuerfrei gestellt sind. Von der unsystematischen StPflcht der Dividenden abgesehen, ist das, bezogen auf EU-Erfordernisse, zutreffend, weil die durch den EuGH festgestellte Ungleichbehandlung nicht die Veräußerungsgewinnbesteuerung betraf. In einer Protokollerklärung zum Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils hat die BundesReg. allerdings verlauten lassen, eine solche StPflcht bei der Überarbeitung der Investmentbesteuerung zu überprüfen. UE sollte die Regelung des §8b zur innerkonzernlichen Freistellung von Beteiligungserträgen nicht noch weiter durchbrochen werden, zumal die Einführung einer solchen StPflcht unter nachträglicher Verstrickung stiller Reserven verfassungsrechtlich fragwürdig ist (vgl. dazu SCHÖNFELD/HÄCK, DStR 2012, 1725). Als nachteilig steht dem allerdings die mit Wirkung ab 1.1.2004 eingeführte Fiktion nicht abziehbarer BA von 5 % des Veräußerungsgewinns in Abs. 3 Satz 1 gegenüber, was durch eine Umstrukturierung aufgrund des UmwStG regelmäßig vermieden werden kann. Auch die StPflcht aufgrund von Abs. 7 mit einem durch die Rspr. weit gezogenen Anwendungsbereich, ursprünglich nur als Regelung für institutionelle Anleger gedacht, schränkt den Holdingstandort wegen der entsprechenden StPflcht von laufenden und einmaligen Erträgen erheblich ein. Dazu kommen wegen des zu weit geratenen Wortlauts Unklarheiten in der Gesetzesauslegung. Eine Benachteiligung des Holdingstandorts erfolgt auch durch die Versagung von Abschreibungen auf Darlehen von Gesellschaftern mit qualifizierter Beteiligung (Abs. 3 Sätze 4–6). Stattdessen wird vorgeschlagen, die Eigenkapitalfinanzierung durch eine entsprechende steuerlich abziehbare Verzinsung ähnlich dem belgischen Notional Interest attraktiv zu gestalten (vgl. KRAFT/KÖRNER/TÜRKSCH, DB 2012, 1592).

7 3. Verfassungsmäßigkeit

Die Neuregelung der KSt durch Rückkehr zu einem klassischen KStSystem ist verfassungsrechtl. Bedenken ausgesetzt. Problematisch wird insbes. die unterschiedliche – ungleiche – Besteuerung der einzelnen Einkunftsarten des Einkommensteuerpflichtigen – mit einer Definitivbesteuerung bei der Körperschaft – und einer Tarifiermäßigung durch die Freistellung von 60 % gesehen (im Einzelnen s. § 3 Nr. 40 Anm. 15 ff. m. umfangreichen Nachw.; ausführl. zu verfassungsrechtl. Gesichtspunkten DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 343 ff.). Problematisch ist unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten zudem, dass die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an KapGes. und PersGes. völlig gegensätzlich ausfällt – hier StFreistellung (Abs. 2), dort vollständige Besteuerung mit KSt/EST (ggf. mit Freigrenze und Tarifiermäßigung, § 16 Abs. 4, § 34 EStG) und oftmals GewSt (§ 7 Satz 2 GewStG). Dasselbe gilt für die unterschiedlichen Abzugsrestriktionen im Bereich von Anteilen, die von KapGes. und Anteilen, die von natürlichen Personen gehalten werden – hier wird mit der 5 %-Fiktion zum Einen eine Besteuerungsgrundlage geschaffen und darüberhinausgehender Abzug zugelassen (Abs. 3 Satz 1, Abs. 5 Satz 1), bei

natürl. Personen reicht allein jeder irgendwie geartete wirtschaftliche Zusammenhang, um eine korrespondierende Abzugsrestriktion von 60 % eingreifen zu lassen (§ 3c Abs. 2 EStG). Die Abgeltungsteuer führt zu einem weiteren Fremdkörper im System.

Aber auch einzelne Regelungen des § 8b sind verfassungsrechtl. höchst zweifelhaft:

Fiktion von 5 % nicht abziehbarer Betriebsausgaben: Abs. 3 Satz 3 fingiert ebenso wie Abs. 5 Satz 1, dass 5 % des Veräußerungsgewinns (Abs. 3 Satz 3) oder der Bezüge (Abs. 5 Satz 1) unabhängig davon, ob überhaupt BA vorliegen, nicht abziehbare BA darstellen. Da auch der Nachweis tats. niedrigerer BA gesetzlich nicht vorgesehen ist, führt die Fiktion grundsätzlich zu einem Verstoß gegen das verfassungsrechtlich zu beachtende objektive Nettoprinzip. Das BVerfG (v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224) hat die Fiktion jedoch als verfassungsgemäß qualifiziert. Dem Gesetzgeber sei es unbenommen, Maßnahmen zur Vereinfachung und zur Verhinderung von Gestaltungen zu ergreifen. Ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip durch die Versteuerung von im Wege der Fiktion ermitteltem Einkommen liege in den Fällen des Abs. 3 Satz 3 und Abs. 5 Satz 1 nicht vor, weil die Veräußerungsgewinne/Gewinnausschüttungen eine Erhöhung an Leistungsfähigkeit bilden, die keine Steuerfreiheit voraussetze. Die Folgerichtigkeit der gesetzgeberischen Entscheidung sei darin zu sehen, dass wegen der Vereinfachung, nicht abziehbaren Aufwand durch die pauschale Regelung festzustellen statt ihn im Einzelfall zu ermitteln, § 3c EStG nur ersetzt werde. Auch wenn Fälle betroffen werden, in denen keine tats. (höheren) Aufwendungen vorlägen, handle es sich, durch den Vereinfachungsgedanken gerechtfertigt, um eine noch hinnehmbare Typisierung. Auch sei die Regelung gerechtfertigt, um Gestaltungen wie des „Balloonings“ entgegenzuwirken. Zudem sei die Steuerbelastung mit 1,25 % der Gewinnausschüttung (seinerzeit 25% auf 5% nicht abziehbarer BA) relativ gering. UE widerspricht die Entscheidung des BVerfG tragenden Prinzipien des geltenden klassischen KSt-Systems. Das BVerfG berücksichtigt nicht ausreichend, dass es sich bei § 8b KStG nur um eine technische Befreiung handelt und Aufwand insgesamt abziehbar sein muss (hierzu und zum vergleichbaren Fall im Bereich des § 3 Nr. 40, § 3c EStG vgl. HEY in TIPKE/LANG, 21. Aufl., § 11 Rn. 42 ff.). Aus der Höhe der Beteiligungserträge läßt sich typisierend kein Aufwand ableiten. Zumindest die Möglichkeit, tatsächlich niedrigeren Aufwand nachweisen zu können, um die Fiktion auszuschließen, wäre dem objektiven Nettoprinzip angemessen gewesen. Dem steht auch das für KapGes. geltende Trennungsprinzip nicht entgegen. Zwar erfolgt auf jeder Stufe der Ausschüttung eine eigenständige Einkommensermittlung; jedoch ist dabei zu berücksichtigen, dass es sich bei der Befreiung aufgrund § 8b KStG nur um eine technische Befreiung handelt, die weder § 3c EStG noch einer pauschalen Regelung der Nichtabziehbarkeit von BA zugänglich ist. Letztendlich hält das BVerfG auch die durch die typisierend hervorgerufene Steuerlast von seinerzeit 1,25 % KSt (zzgl. GewSt) für mit dem Nettoprinzip vereinbar, wobei uE dies mit der generellen Freistellung und einem gebotenen Aufwandsabzug nicht vereinbar ist (ablehnend auch zB. LAMMERS, DStZ 2011, 483; KRUG, DStR 2011, 598; MÜLLER, FR 2011, 309; RIBBROCK, BB 2011, 98; ROSER, GmbHR 2011, 214). Auf der Grundlage insbesondere einer noch hinnehmbaren Steuerbelastung auf 5 % der Beteiligungserträge ist fraglich, ob das BVerfG dies auch im Fall eines Kaskadeneffekts bei mehrstufiger Beteiligungskette entsprechend sieht; die Frage hat es als im Vorlageverfahren nicht entscheidungsrelevant offengelassen. Zumindest in diesen Fällen ist eine Typi-

sierung von Betriebsausgaben weiterhin zweifelhaft (vgl. insges. HEY in TIPKE/LANG, 21. Aufl., § 11 Rn. 42 ff.; MÜLLER, FR 2011, 309; RIBBROCK, BB 2011, 98).

Materielles Korrespondenzprinzip bei Gewinnausschüttungen: Die StFreistellung laufender Bezüge in Abs. 1 Satz 1 geht typisierend davon aus, dass eine kstl. Vorbelastung bei der operativ tätigen Körperschaft vorgelegen hat. Da jedoch die Ebene von Körperschaft und Gesellschafter getrennt betrachtet werden, war das systematisch zutreffend bisher kein Tatbestandsmerkmal der StBefreiung. Gerade zur Ermittlung der typisierenden Schlussbesteuerung aus einer Gesamtbelastung von Gesellschaft und einer natürl. Person als Ausschüttungsempfänger wurde die Vorbelastung bei einer KapGes. nicht individuell, sondern unter Wahrung des Trennungsprinzips typisierend unterstellt. Die tats. Steuer, die auf das Einkommen der operativen KapGes. anfällt, wirkt sich weder im Fall einer höheren noch einer niedrigeren Steuer bei Ausschüttungen aus. Das gerade unterscheidet diese Regelung auch vom pauschalen Abzugsverbot für BA, weil diese auf jeder Ebene der Beteiligungskette in einer Verkennung dieser Gesamtbetrachtung ansetzen. Die Abhängigkeit von vGA (für Bezüge nach dem 18.12.2006) und von allen Bezügen (seit VZ 2014) durchbricht dieses gesetzlich immanente Trennungsprinzip einer rechtlich eigenständigen Besteuerung und des Prinzips der Durchleitung von Beteiligungserträgen zwischen KapGes. ohne KSt, nachdem sie die Ebene der operativen KapGes. verlassen. Die Regelung verstößt dadurch gegen das verfassungsrechtl. gebotene Nettoprinzip in seiner Ausprägung der Folgerichtigkeit gesetzgeberischen Handelns (FG Hamburg v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460 zu § 8c KStG, Az. BVerfG 2 BvL 6/11; vgl. dazu auch ROSER, GmbHR 2011, 718; zur verfassungsrechtl. gebotenen Folgerichtigkeit gesetzgeberischen Handelns vgl. BVerfG v. 7.11.2006 – 2 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 [201]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BGBl. I 2008, 2888; BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, 1834 – Tz. 34 mwN). Neben einer Verletzung des Prinzips der Folgerichtigkeit ist zudem fraglich, ob der Ausschluss einer nach einem DBA grds. gewährten StFreiheit (insbes. aufgrund des internationalen Schachtelprivilegs) einen verfassungsrechtl. unzulässigen „treaty override“ darstellt (so Vorlagebeschluss BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, DStR 2012, 10560, zu § 50d Abs. 8 EStG, Az. BVerfG 2 BvL 1/12, und v. 11.12.2013 – I R 4/13, BFH/NV 2014, 614 zu § 50d Abs. 10, Az. BVerfG 2 BvL 15/14; vgl. auch LEHNER, IStR 2012, 389; grundlegend GOSCH, IStR 2008, 413).

Streubesitzdividenden: Für Streubesitzdividenden gilt der Einwand mangelnder Folgerichtigkeit gesetzgeberischen Handelns ebenfalls. Dieser Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip durch Nichtbeachtung der Folgerichtigkeit gesetzgeberischen Handelns wird noch dadurch verstärkt, dass diese Dividendenbesteuerung selbst in den Fällen erfolgt, in denen es zu einem Kaskadeneffekt der Besteuerung kommt, die durch das Freistellungsverfahren gerade verhindert werden sollte. Wenngleich das BVerfG (v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224) zur 5 %-Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben eine Rechtfertigung durch geringe Steuerlast und eine Vereinfachung bejaht hat, trägt beides im Bereich der Besteuerung von Gewinnausschüttungen auf Streubesitz nicht mehr. Für die Steuerbelastung durch eine kumulierende KSt auf die gesamte Gewinnausschüttung ist das offensichtlich, und gegen den Vereinfachungsgedanken spricht bereits der Umfang der gesetzlichen Regelung, die zudem mit der GewSt nicht abgestimmt ist und die Besteuerung von Erträgen aus Finanzbeteiligungen weiter verkompliziert (vgl. dazu Hey, KSzW 2013, 353 [358]). Dem lässt sich nicht entgegenhalten, dass die StPflicht aus Gründen der EU-Gleich-

heit gerechtfertigt ist, denn diese Gleichheit konnte der Gesetzgeber – entsprechend den Diskussionen im Gesetzgebungsverfahren – systematisch korrekt durch Absehen von der KapErtrSt herstellen. Stattdessen sind Streubesitzdividenden bei unbeschränkter StPflcht im Gegensatz zur beschränkten StPflcht sogar deutlich schlechter gestellt, indem sie zusätzlich der inl. GewSt unterliegen (§ 9 Nr. 2a GewStG). Hierzu vgl. DESENS, DStR 2013, Beihefter 4, 13 (14); HERLINGHAUS, FR 2013, 529 (532); HEY, KSzW 2013, 353; INTEMANN, BB 2013, 1239; KAMINSKI, Stbg 2013, 145 (148); WIESE/LAY, GmbHR 2013, 404 (408).

Wertverluste von Gesellschafterdarlehen: Die Nichtabziehbarkeit von Wertverlusten aus Gesellschafterdarlehen und ähnlichen Finanzierungsleistungen iSd. Abs. 3 Satz 4 ff. ist vor dem Hintergrund der Folgerichtigkeit gesetzgeberischer Umsetzung von Belastungsentscheidungen (vgl. BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 [201 ff.]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BGBl. I 2008, 2888; Vorlagebeschluss (zu § 6 Abs. 5 EStG) BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, 1834, Rn. 34 mwN.) ebenfalls verfassungsrechtlich fragwürdig. Darlehen des zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschafters werden dem Eigenkapital gleichgestellt, wenn Wertverluste eintreten; sie sind nicht abziehbar. Eine Einlage iSd. § 27 bilden sie dennoch nicht. Das gilt selbst im Verzichtsfall, weil der wertgeminderte Teil des Darlehens für die Gesellschaft zu stpfl. Ertrag führt. Auch Zinsen werden nicht in Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 1 umqualifiziert. Der BFH (v. 12.3.2014 – I R 87/12, DStR 2014, 1226 [1228]) und vorgehend das FG Düsseldorf (v. 19.12.2013 – 6 K 2439/11 F, EFG 2013, 1068 [1070]) qualifizieren die Regelung gleichwohl als verfassungsgemäß, weil sie typisierend die Umgehung einer Eigenkapitalausstattung und der entsprechenden Nichtabziehbarkeit von Gewinnminderungen aus Anteilen iSd. Abs. 3 Satz 3 verhindern soll. Die Regelung sei die Kehrseite des Abs. 2 mit der Folge, dass es auf die Steuerfreiheit laufender Erträge (Zinsen) vergleichbar den Bezügen iSd. Abs. 1 Satz 1 nicht ankomme. Überschießenden Wirkungen im Fall eines Darlehensverzichts sei durch Billigkeitsmaßnahmen zu begegnen (aA GOSCH in FS Herzig, 63 [75]; LECHNER, Ubg 2013, 162; LETZTIGUS, BB 2010, 92; MÖHLENBROCK, Ubg 2010, 256 [263]; ROSER, GmbHR 2011, 718; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 291; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 453; WATERMEYER, GmbH-StB 2008, 81 [863]).

4. Europarechtskonformität

8

Um die Europatauglichkeit des KStSystems zu gewährleisten, gilt die Freistellung nicht nur für Ausschüttungen inländ., sondern auch ausländ. KapGes. Es handelt sich um eine Alternativlösung zum Anrechnungsverfahren, das über die Grenze allenfalls mit großen praktischen Schwierigkeiten und erheblichem Aufwand durchzuführen gewesen wäre (RAUPACH, DStJG 20, 21 [53]). Die StBefreiung in § 8b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 9 trägt Art. 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie Rechnung, nach der die Freistellungsmethode genutzt wird, um EU-intern eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden. Trotz der grds. EU-konformen Ausgestaltung sind einzelne Regelungen EU-rechtswidrig oder zumindest -zweifelhaft.

Streubesitzdividenden: Durch Urteil v. 20.10.2011 (C-284/09 – Kommission: Bundesrepublik Deutschland, Slg 2011, I-9879) hat der EuGH entschieden, dass die bisherige Besteuerung von Dividendenausschüttungen an beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften gegen die EU-Kapitalverkehrsfreiheit und das

EWR-Abkommen verstößt. Aufgrund von § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG ist der KapErtrStAbzug auch dann vorzunehmen, wenn die Bezüge aufgrund von § 8b Abs. 1 KStG stfrei sind. Im Inland unbeschränkt stpfl. KapGes. als Gesellschafter einer inländ. KapGes. Konnten (und können) die KapErtrSt auf die KSt anrechnen; ein Überhang wird erstattet (§ 31 Abs. 1 Satz 1), während die KapErtrSt bei in Deutschland beschränkt kstl. Gesellschaftern abgeltende Wirkung zeitigt (§ 32 Abs. 1 Nr. 2), soweit keine Ermäßigung aufgrund von § 43b EStG oder einem DBA erfolgt. Insbesondere war § 8b in diesen Fällen beschränkter StPflcht (ohne Veranlagung) nicht anwendbar. Allenfalls kann eine Absenkung aufgrund von § 44a Abs. 9 EStG auf 15 % kam in Betracht, ließ aber die insoweit weiter bestehende Ungleichbesteuerung im Inlandsfall einerseits und im Fall beschränkter StPflcht andererseits bestehen. Der Gesetzgeber hat die Ungleichheit dadurch hergestellt, dass er in Abs. 4 eine Steuerpflicht solcher Gewinnausschüttungen auf Streubesitzanteile für unbeschränkt und beschränkt stpfl. Gesellschafter festgeschrieben hat.

Da die Mutter-Tochter-Richtlinie eine Mindestbeteiligung von 10 % zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zulässt, ist die Regelung zur StPflcht von Streubesitzdividenden in Abs. 4 insoweit EU-konform (krit. NACKE, DB 2012, 2117 [2123]). Gleichwohl ist dem Gesetzgeber keine vollständige EU-Gleichheit gelungen. Unterschiede zum Inlandsfall bestehen, weil im dort durchzuführenden Veranlagungsverfahren mit einer Anrechnung der KapErtrSt (§ 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG) die Nettodividende besteuert wird, während es im Auslandsfall beim KapErtrStAbzug von der Bruttodividende verbleibt. Vgl. EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01, Gerritse, Slg 2003, I-5933; HERLINGHAUS, FR 2013, 529 (532); HEY, KSzW 2013, 353 [358]; WIESE/LAY, GmbHR 2013, 404 (408). Zudem ist eine Abstimmung mit § 43b EStG nicht erfolgt. Die Steuerpflicht von Streubesitzdividenden knüpft an eine Mindestbeteiligung von 10% zu Beginn des Kj. an, während es für die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie auf die Beteiligungsquote im Zeitpunkt der Ausschüttung als dem Zeitpunkt ankommt, in dem die KapErtrSt entsteht (§§ 43b Abs. 2, 44 Abs. 1 Satz 2 EStG). Trotz der Steuerpflicht von Ausschüttungen aus Streubesitz kann es zur Anwendung des § 43b EStG bei unterjährigem Beteiligungserwerb beschränkt körperschaftsteuerpflichtiger Gesellschafter kommen, auch wenn die in Abs. 4 Satz 6 geregelte Rückziehung eines unterjährigen Erwerbs nicht eingreift, s. Anm. 170.

Materielles Korrespondenzprinzip: Unklar ist, ob das materielle Korrespondenzprinzip iSd. Abs. 1 Satz 1 gegen die Freiheiten des AEUV, insbes. die Niederlassungsfreiheit (Art. 49) oder die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63) verstößt. Formal ist das nicht der Fall, weil In- und Auslandsbezüge gleich behandelt werden (PUNG in DPM, § 8b Rn. 65; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 108; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 117; KOLLRUSS, BB 2007, 467 [475]). Wirtschaftlich sind im Wesentlichen jedoch Dividenden aus dem Ausland betroffen, weil im Inland nur Fälle erfasst werden, in denen ein Fehlerausgleich erfolgt, im Ausland jedoch auch Fälle, die dort zutreffend nicht zu einer stl. Vorbelastung geführt haben (BECKER/KEMPF/SCHWARZ, DB 2008, 370 [372]; FRASE, BB 2008, 2713; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514). Besonders deutlich wird das beim Eigenkapitalgenussrecht, das nur grenzüberschreitend zu einem abziehbaren Aufwand führen kann (BECKER/LOOSE, IStR 2012, 758; HAISCH/HELIOS/NIEDLING, DB 2013, 1444 [1445]). Zumindest im Bereich der ordentlichen Gewinnausschüttungen ist das Korrespondenzprinzip EU-rechtlich zweifelhaft, weil nahezu nur Auslandsfälle betroffen sein können.

Zudem kann ein Verstoß gegen EU-Sekundärrecht, nämlich die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie, vorliegen, soweit Dividenden hierunter fallen, weil es sich bei dem für alle Bezüge geltenden Korrespondenzprinzip um eine typisierte Missbrauchsregelung handelt, um weiße Einkünfte zu vermeiden. Eine solche Regelung bedarf EU-rechtl. einer Gegenbeweismöglichkeit, dass ein Missbrauch nicht vorliegt. Auch eine Rechtfertigung durch Kohärenz ist zweifelhaft, weil die Kohärenz auf Vor- und Nachteile im Mitgliedsstaat, nicht aber auf eine grenzüberschreitende Betrachtung abstellt. Vgl. HAAG/JEHLIN, DStR 2013, Beih. 4, 3 (6) mwN; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 131; KOHLHEPP, DStR 2007, 1502 [1506 f.], DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [517]; ausführl. zur EU-Rechtswidrigkeit THÖMMES, Arbeitsbuch der 65. Steuerrechtlichen Jahrestagung Unternehmen 2014, 41 ff.

Pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot nur für Auslandsdividenden bis VZ 2003: Für Inlandsdividenden hat der Gesetzgeber das pauschale BA-Abzugsverbot von 5 % erst ab dem VZ 2004 eingeführt. Bis einschließlich VZ 2003 galt für Inlandsdividenden § 3c Abs. 1 EStG und für Auslandsdividenden das pauschale BA-Abzugsverbot von 5 %; eine Mindestbeteiligungsquote enthält Abs. 5 nicht. War mit den Dividenden wirtschaftlich kein Aufwand verbunden oder war der tatsächliche Aufwand niedriger als 5 % der Ausschüttung, waren die Inlandsdividenden mit einer vollständigen Befreiung besser gestellt als Auslandsdividenden. Der BFH (v. 9.8.2006 – I R 50/05, BStBl. II 2008, 823) hat einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit bejaht, weil Abs. 5 im Gegensatz zu Abs. 7 KStG 1999 (dazu BFH v. 29.8.2012 – I R 7/12, BStBl. II 2013, 89) keine Mindestbeteiligung im Sinne einer „kontrollierenden“ Beteiligung voraussetzt, wie sie für die Niederlassungsfreiheit kennzeichnend ist (v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279 [283]; v. 26.11.2008 – I R 7/08, BFH/NV 2009, 849; zust. zB DÖRFLER/RIBBROCK, BB 2009, 1515; GOSCH, BFH/PR 2009, 224 [225]; INTEMANN, NWB 2009, 2889). Die FinVerw. (BMF v. 30.9.2008 – IV C 7 - S 2750 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 940; glA MITSCHKE, FR 2009, 898) wendet die Urteile in EU-/EWR-, nicht aber Drittstaatenfällen an, wenn es sich um eine Direktinvestition und nicht um eine Portfoliodividende handelt. Da der EuGH v. 13.11.2012 (C-35/11 – Test Claimants in the FII Group Litigation II., ABl. EU 2013 Nr. C 9, 9) die Abgrenzung der Niederlassungs- von der Kapitalverkehrsfreiheit wie vom BFH ausschließlich anhand der in Rede stehenden Norm entschied, ist Abs. 5 bis einschließlich VZ 2003 auf alle Auslandsdividenden nicht anwendbar (vgl. HINDELANG, IStR 2013, 77; LINN, IStR 2012, 933 [934]; ERNST, BB 2013, 14; PUNG in DPM, § 8b Rn. 373; GOSCH, BFH/PR 2013, 50 (51); abwartend noch die FinVerw. bis zur EuGH-Entscheidung Kronos International, C-47/12, vgl. OFD Münster v. 5.12.2008/17.10.2012 – Nr. 010/2008 (Münster) 059/2008 (Rheinland), IStR 2013, 72. Unentschieden und streitig ist aber weiterhin, wenn auch nur die Altfälle bis VZ 2002 betreffend ob § 3c Abs. 1 EStG auflebt (bej. FG Schl.-Holst. v. 11.5.2011 – 1 K 224/07, EFG 2011, 1459, nrkr., Az. BFH I R 44/11; BMF v. 30.9.2008 – IV C 7 - S 2750 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 940; OFD Hannover v. 20.6.2007 – S 2750a - 34 - StO 241, DB 2007, 1785; GOSCH II, § 8b Rn. 483; PUNG in DPM, § 8b Rn. 373; ablehnend M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 511 f.; FRIEDRICH/NAGLER, DStR 2005, 403 (412); KRAFT/GEHARDT/QUILITSCH, FR 2011, 593 [599]; REHM/NAGLER, GmbHR 2007, 883 [884]; REHM/NAGLER, IStR 2011, 622).

Die derzeitige Regelung des auf In- und Auslandsdividenden gleichermaßen anwendbaren Abs. 5 ist uE EU-rechtskonform (vgl. bereits HERZIG, DB 2003,

1459 [1467]). Zur Frage einer fortbestehenden EU-Rechtswidrigkeit, weil Abs. 5 im Auslandsfall nicht durch eine Organschaft vermieden werden kann (versteckte Diskriminierung) vgl. KÖRNER, IStR 2006, 376 (378); KOSALLA, Ubg 2011, 874 (882).

Keine gewstl. Hinzurechnung von Gewinnanteilen im Erhebungszeitraum (EZ) 2001: Für den EZ 2001 ist die durch § 36 Abs. 4 GewStG rückwirkend ab dem 1.1.2001 angeordnete Hinzurechnung von Gewinnanteilen bei Auslandsbeteiligungen entspr. EuGH v. 22.1.2009 (C-377/07 – STEKO, Slg 2009, I-299) wegen Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit EU-rechtswidrig (BFH v. 6.3.2013 – I R 14/07, BFH/NV 2013, 1325).

IV. Geltungsbereich des § 8b

9 1. Sachlicher Geltungsbereich

Der sachliche Anwendungsbereich ist in den einzelnen Vorschriften nach Tatbestand und Rechtsfolgen geregelt. Grundsätzlich erfassen die Regelungen alle laufenden und einmaligen Erträge aus Anteilen an KapGes., Vermögensmassen oder Personenvereinigungen, deren Leistungen zu Bezügen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a) EStG führen. Einschränkungen bestehen nicht; erfasst werden Erträge aus inlands- und auslands- oder doppelt ansässigen Gesellschaften. Dasselbe gilt auch für Gewinnminderungen aus Anteilen (Abs. 3 Satz 3) und Darlehen (Abs. 3 Sätze 4 bis 8). Der Fall der Darlehen in Abs. 3 Sätze 4–8 bildet einen Bruch im Bereich des § 8b, weil sie gerade nicht anteilsbezogen sind. Vergleichbares gilt für Abs. 10, der Anteile nur wirtschaftlich einbezieht, indem er Leihentgelte regelt. Dem weiten Anwendungsbereich in- und ausländ. KapGes. entspricht Abs. 6 mit der Erstreckung auch auf mittelbare Beteiligungen über Mitunternehmenschaften.

§ 8b ist eine speziell ausgebildete Befreiungsvorschrift im Kontext der kstl. Vorschriften zur Einkommensermittlung iSd. § 8 Abs. 1, damit in mehrgliedrigen KapGes.-Strukturen keine stl. Doppelbelastung von Gewinnen eintritt (vgl. Begründung zum RegE v. 15.2.2000, BTDrucks. 14/2683, 120). Es handelt es sich – ebenso wie § 8 Abs. 3 Satz 2 – um eine Regelung, die bereits bei der Ermittlung der kstl. Einkünfte selbst und nicht erst bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einsetzt, weil sie auf den einzelnen Geschäftsvorfall anzuwenden ist (BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 19 f.; PUNG in DJPW, § 8b Rn. 16; GOSCH II. § 8b Rn. 140; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b R. 31). Die handels- und steuerbilanzielle Gewinnermittlung bleibt unberührt; die StBefreiung aufgrund von § 8b erfolgt durch Korrektur außerhalb der Handels- und Steuerbilanz.

10 2. Persönlicher Geltungsbereich

Die Vorschrift enthält keine persönliche Einschränkung. Sie gilt sowohl für inländ. unbeschränkt stpfl. KapGes. (§ 1, insbes. AG, GmbH und KGaA), für BgA von Personen des öffentlichen Rechts (§ 4) als auch für im Ausland ansässige beschränkt stpfl. KapGes. (§ 2); für letztere gilt die Befreiung auch, wenn die Anteile unmittelbar und nicht in einer inländ. Betriebsstätte gehalten werden (zur KapErtrSt s. Anm. 26). Da § 8b einschränkungslos für alle Körperschaften

gilt, werden auch doppelt ansässige KapGes. erfasst (BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 4), ob eine einer ausländ. Rechtsordnung unterstehende Gesellschaft dem persönlichen Anwendungsbereich des § 8b unterfällt, richtet sich nicht nach der ausländ. Rechtsordnung. Aufgrund eines Rechtstypenvergleichs (vgl. dazu BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411) ist festzustellen, ob die ausländ. Gesellschaft materiell einer deutschen Personenunternehmung oder einer KapGes. entspricht (s. § 1 Anm. 27). Entspricht sie einer KapGes. iSd. § 1 Abs. 1, ist § 8b auf sie anwendbar.

Besonderheiten bei Organschaft: Im Rahmen von Organschaftsstrukturen ist § 15 Satz 1 Nr. 2 zu beachten. Danach ist § 8b nicht bei der Organgesellschaft, sondern beim Organträger anzuwenden, wenn dieser dem persönlichen Anwendungsbereich unterfällt (sog. Bruttomethode). Entsprechendes gilt bei PersGes. als Organträger; maßgeblich ist die persönliche Berechtigung des Personengesellschafters. Eine Ausnahme wiederum gilt für Abs. 7, 8 und 10, die bei der Organgesellschaft unmittelbar anwendbar sind.

Besonderheiten bei ausländischer Basisgesellschaft: Handelt es sich bei der empfangenden ausländ. KapGes. um eine sog. Basisgesellschaft (im Steuervorteile gewährenden Ausland ansässige KapGes. ohne Infrastruktur und ohne eigene Geschäftstätigkeit), kann die Anwendung des § 8b fraglich sein. Aufgrund von § 42 AO ist unter Negierung der Basisgesellschaft auf die dahinterstehende die Beteiligungserträge empfangende Gesellschaft für die Anwendung des § 8b abzustellen. Insoweit gilt nichts anderes als im Fall einer Freistellung durch DBA (Vermeidung von treaty-shopping, im Fall von § 8b Vermeidung von § 8b-shopping). Dabei ist insbes. die EuGH-Rspr. (v. 30.9.2003 – C-167/01 – Inspire Art, Slg 2003, I-10155; EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg 2006, I-7995) und BFH-Rspr. (v. 25.2.2004 – I R 42/02, DStR 2004, 1282, mit Anm. Sch; BFH v. 13.10.2010 – I R 61/09, BStBl. II 2011, 249) zu beachten, nach der die nicht nur vorübergehende Zwischenschaltung von KapGes. keinen Rechtsmissbrauch darstellt.

3. Zeitlicher Geltungsbereich

a) Befreiung laufender Erträge nach Abs. 1

Anwendung auf Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG aus Inlandsbeteiligungen: Aufgrund von § 34 Abs. 7 Nr. 1 ist die Dividendenfreistellung des § 8b Abs. 1 erstmals auf Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG anzuwenden, auf die bei der ausschüttenden Körperschaft der vierte Teil des KStG aF (Vorschriften über das Anrechnungsverfahren) nicht mehr anzuwenden ist. Es kommt allein auf das Wj. der ausschüttenden Gesellschaft, nicht das der Muttergesellschaft an.

Ordnungsgemäße Gewinnausschüttungen sind bei kalenderjahrgleichem Wj. ab dem 1.1.2002, bei abweichendem Wj. ab dem Beginn des Wj. 2002/2003 befreit. Der vierte Teil des KStG aF ist letztmalig auf ordnungsgemäße Gewinnausschüttungen für ein abgelaufenes Wj. anzuwenden, die in dem Wj. erfolgen, das in dem VZ endet, für den das KStG nF erstmals anwendbar ist (§ 34 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1). Dessen Anwendung wiederum ergibt sich für kalenderjahridentische Wj. aus § 34 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 KStG (StBefreiung gilt danach ab 1.1.2002), für abweichende Wj. aus § 34 Abs. 12 Abs. 12 iVm. § 34 Abs. 2 KStG (StBefreiung gilt danach ab dem Wj. 2001/2002). Maßgebend ist nicht der Be-

11

schluss, sondern der Abfluss der Gewinnausschüttung (BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 61).

Andere Ausschüttungen (insbes. vGA und Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) sind bei kalenderjahrentischem Wj. aufgrund von § 34 Abs. 12 Satz 1 Nr. 2 ab dem 1.1.2001, bei abweichendem Wj. aufgrund von § 34 Abs. 12 iVm. § 34 Abs. 2 ab dem Wj. 2001/2002, das in 2001 beginnt, stbefreit (BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 62).

Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10 Buchst. a EStG und Bezüge aus Auslandsbeteiligungen sind in der Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 7 nicht genannt. Die nicht der Spezialregelung des § 34 Abs. 7 Nr. 1 unterfallenden Sachverhalte sind durch Rückgriff auf die in § 34 Abs. 4, Abs. 2 idF des UntStFG enthaltene Grundregel zur Anwendung des § 8b zu lösen. Maßgebend ist danach, ab wann die neuen kstl. Regelungen bei der Muttergesellschaft Anwendung finden (BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 68; DÖRSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1026]; FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 22). Bei kalenderjahrentischem Wj. gelten sie ab dem 1.1.2001, bei abweichendem Wj. mit Beginn des Wj. 2001/2002.

Versagung der Steuerfreistellung aufgrund des materiellen Korrespondenzprinzips: Die in Abs. 1 enthaltenen Regelungen zum materiellen Korrespondenzprinzip sind für vGA erstmals für nach dem 18.12.2006 zufließende Bezüge anzuwenden (§ 34 Abs. 7 Satz 12). Maßgebend ist allein der Zufluss beim Leistungsempfänger. Soweit die Gewinnausschüttung bereits bei der leistenden Gesellschaft beschlossen war und eine Forderung vor dem 18.12.2006 bereits beim Leistungsempfänger bilanziert war, kommt es zur Rückwirkung (PUNG in DPM, § 8b Rn. 94), die uE verfassungsrechtl. zweifelhaft ist, weil der Stpfl. seine Dispositionen bereits getroffen hatte. Für alle Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 1 gilt das Korrespondenzprinzip des Abs. 1 Satz 2 bei kalenderjahrgleichen Wj. ab dem VZ 2014 und bei abweichenden Wj. für den VZ, in dem das Wj. endet, das nach dem 31.12.2013 begonnen hat (§ 34 Abs. 7 Satz 13 f.). Das ist regelmäßig der VZ 2015. Maßgebend ist in diesen Fällen nicht der Zufluss, sondern der Bilanzausweis (vgl. PUNG in DPM, § 8b Rn. 95).

12 b) Befreiung einmaliger Erträge nach Abs. 2 und Nichtberücksichtigung von Substanzminderungen nach Abs. 3 Satz 3

Der zeitliche Anwendungsbereich der umfassenden Freistellung einmaliger Beteiligungserträge ist § 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 geregelt. § 8b Abs. 2 und 3 (Satz 3) ist auf einmalige Gewinne und Verluste anzuwenden nach Ablauf des ersten Wj. der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, das dem letzten Wj. folgt, das in dem VZ endet, in dem das KStG aF letztmals anzuwenden ist. Es ergeben sich vergleichbare Fragestellungen wie im Fall laufender Erträge. Keine speziellen Regelungen bestehen für einmalige Gewinne und Verluste aus der Beteiligung an ausländ. Gesellschaften.

Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften: Bei der Veräußerung von Anteilen an inländ. KapGes. kommt es für die Anwendung des § 8b Abs. 2 und 3 Satz 3 auf das Wj. der Gesellschaft an, an der die Anteile bestehen. Bei kalenderjahrgleichem Wj. gilt die StBefreiung ab dem Jahr 2002; weicht es vom Kj. ab, gilt die StBefreiung mit Beginn des abweichenden Wj. im VZ 2002 (BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 64 f.).

Hinweis: Zu Gestaltungen, um den Anwendungszeitpunkt vorzuziehen, vgl. im Einzelnen TÖBEN, FR 2000, 905; ORTH, DB 2000, 2136. Die FinVerw. erkennt derartige Gestaltungen des Vorziehens der Veräußerungsgewinnbefreiung auf ein abweichendes

Wj. an, wenn die Umstellung aufgrund von § 7 Abs. 4 Satz 3 sachlich begründet war und nicht nur auf der Absicht der Erzielung eines Steuervorteils beruht (BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 67; zust. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 37 ff.).

Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften: Wie im Fall der laufenden Erträge aus AuslandsKapGes. ist die Grundregel zur Anwendung des § 8b entscheidend (BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 68). Bei kalenderjahridentschem Wj. greift Abs. 2, aber auch die Restriktion des Abs. 3 (Satz 3) ab dem 1.1.2001, bei abweichendem Wj. bei Beginn des Wj. 2001/2002 in 2002 (aA ACKERMANN/STRAND, DB 2002, 237 [239]; MÖSSNER/ROUENHOFF, IWB Fach 3 Gr. 4, 429).

Hinweis: Da Abs. 3 Satz 3 auch, anders als noch § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 1999, ein stl. Abzugsverbot für Teilwertabschreibungen enthält, verstößt die Anwendung auf Teilwertabschreibungen bereits im VZ 2001 gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit (EuGH v. 22.1.2009 – STEKO, C-377/07, Slg 2009 I-299). Das gilt uE auch für andere Gewinnminderungen (Veräußerungsverluste) und für alle EU- und Drittlandsbeteiligungen unabhängig von der Beteiligungshöhe; es besteht dieselbe Abgrenzungsfrage wie im Fall der Anwendung des Abs. 5 bis VZ 2003, s. Anm. 8; BFH v. 22.4.2009 – I R 57/06, BStBl. II 2011, 66; v. 8.6.2010 – I B 199/09, BFH/NV 2010, 1863; v. 6.3.2013 – I R 10/11, BStBl. II 2013, 707; FG Köln v. 10.2.2010 – 13 K 18/06, EFG 2010, 1163, rkr.; FG Münster v. 15.3.2012 – 9 K 2139/07 K, F, nv., juris, nrkr., Az. BFH I R 66/12; BMF v. 16.4.2012 – IV C 2 - S 2750-a/07/10006, 2012/0339638, BStBl. I 2012, 529; OFD Rheinland v. 14.5.2012 Kurzinformation Ertragsteuer Nr. 12/2011, IStR 2012, 632; GOSCH, BFH/PR 2009, 152; GRIESER, BB 2011, 1819; LAUSTERER/BINDL, DB 2010, 1556; LEHMANN, IStR 2012, 502; NEU, EFG 2010, 1166; PUNG in DPM, § 8b Rn. 210; REHM/NAGLER, GmbHR 2007, 992; REHM/NAGLER, GmbHR 2008, 68; SCHWETLIK, GmbH-StB 2012, 178; TROSSEN GmbH-StB 2007, 266. Die Sätze 3 bis 6 des § 34 enthalten eine Sonderregelung für die Anwendung des § 8b Abs. 2 vor StSenkG für Wj., die nach dem 15.8.2001 enden, um Gestaltungen imt steuerfreier Gewinnrealisation und steuerwirksamer Abschreibung zu verhindern. Auch sie sind EU-rechtswidrig. Hierzu s. die Voraufgabe mit Stand 2004 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; zur verfassungsrechtl. unzulässigen Rückwirkung BFH v. 6.3.2013 – I R 10/11, BStBl. II 2013, 70.

c) Anwendung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots und der Nichtanwendung des § 3c Abs. 1 EStG (Abs. 3 Sätze 1 und 2) 13

Da keine besondere Anwendungsregel besteht, gilt die durch das ProtErklG eingefügte Regelung aufgrund von § 34 Abs. 1 ProtErklG ab dem VZ 2004. Das hat zur Folge, dass die Änderungen bei abweichendem Wj. bereits im in 2003 beginnenden abweichenden Wj. (rückwirkend) anwendbar sind (vgl. auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2004, 207 [208 f.]; SCHIFFERS, GmbHR 2004, 69 [76]).

Beispiel: M-GmbH hat ein abweichendes Wj. vom 1. Mai bis zum 30. April des nächstfolgenden Jahres. Im Juni 2003 veräußert sie alle Anteile ihrer Tochtergesellschaft T-GmbH. Es bestehen keine Restriktionen aufgrund von Abs. 4 Sätze 1 und 2.

Lösung: Ohne die Gesetzesänderung konnte die M-GmbH ihre Anteile an der T-GmbH vollständig stfrei veräußern. Da die Neuregelung seit dem VZ 2004 eingreift, ist ein Veräußerungsgewinn aufgrund von Abs. 3 Satz 1 (5 %-Fiktion nicht abziehbarer BA) nur zu 95 % stfrei, obwohl der Tatbestand bereits im Jahr 2003 vollständig verwirklicht wurde.

d) Anwendung der steuerlichen Nichtberücksichtigung von Wertminderungen auf Darlehen (Abs. 3 Sätze 4 bis 6) 14

Die Regelungen der stl. Nichtberücksichtigung von Wertminderungen aus Gesellschafterdarlehen und vergleichbaren gesellschaftlicherbezogenen Finanzierungen

sind erstmals ab dem VZ 2008 anwendbar, weil keine spezielle Anwendungsregel besteht (§ 34 Abs. 1 idF des JStG 2008).

Hinweis: Fraglich ist, ob sich die erstmalige Anwendbarkeit auf die Darlehensgewährung oder die Gewinnminderung bezieht. Da bei Darlehensgewährung noch keine Möglichkeit des Drittvergleichs bestand, spricht das dafür, auf den Zeitpunkt der Darlehenshingabe abzustellen (NEUMANN/WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [756]; KOSNER/KAISER, DStR 2012, 925). Da die Regelung demgegenüber auf die Gewinnminderung als nicht abziehbar abstellt, ist diese nach aA maßgeblich für den Zeitpunkt der ersten Anwendung (vgl. BFH v. 14.1.2009 – I R 52/08, BStBl. II 2009, 674 [675]; v. 12.3.2014 – I R 87/12, DStR 2014, 1226 [1228]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 221; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 290; WINHARD, FR 2010, 686; s. auch Anm. 116).

15 e) Steuerpflicht für Streubesitzdividenden (Abs. 4)

Die durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rs. C-284/09 eingefügten Regelungen zur StPflcht von Dividenden aus Anteilen ohne Mindestbeteiligung von 10 % zu Beginn des Kj. sind auf Abs. 1 unterfallende Bezüge anwendbar, die nach dem 28.2.2013 (Gesetzesbeschluss des BT) zufließen (§ 34 Abs. 7a Satz 2). Zur Anwendung im Rahmen des § 7 UmwStG s. Anm. 31.

16 f) Anwendung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots in Abs. 5

Das Gesetz enthält für die Anwendung des durch das ProtErklG neugefassten und auf In- und Auslandsdividenden gleichermaßen anwendbaren Abs. 5 keine spezielle Anwendungsregel. Die 5 %-Fiktion unter Suspendierung des § 3c Abs. 1 EStG gilt ab dem VZ 2004. Für Inlandsfälle gilt für die vorhergehenden VZ die Regelung des § 3c Abs. 1 EStG, für Auslandsfälle ist Abs. 5 mit der für diese Fälle geltenden 5 %-Fiktion nicht-abziehbarer BA aus EU-rechtl. Gründen nicht anwendbar; ob § 3c Abs. 1 EStG dadurch wiederauflebt, ist streitig; s. Anm. 8.

17 g) Zwischengeschaltete Mitunternehmerschaft (Abs. 6) und Eigenhandelsklausel für Unternehmen des Finanzsektors (Abs. 7)

Es gilt die allgemeine Anwendungsregel für die Befreiung von laufenden Bezügen, Veräußerungsgewinnen und Gewinnminderungen sowie den BA-Abzug der einzelnen Regelungen, auf die Abs. 6 verweist. Dasselbe gilt für den umgekehrten Fall einer Suspendierung der Regelungen der Abs. 1–6 im Fall des in Abs. 7 geregelten sog. schädlichen Eigenhandels. Die Anpassung in Abs. 7 Satz 1 an die Neuregelungen im KWG durch das Gesetz der neu gefassten Bankenrichtlinie und neu gefassten Kapitaladäquanzrichtlinie v. 17.11.2006 ist aufgrund der allgemeinen Anwendungsregel des § 34 Abs. 1 des Gesetzes ab VZ 2006 anwendbar.

18 h) Sonderregelung für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen (Abs. 8)

Grundsätzlich sind die Regelungen des Abs. 8 ab dem VZ 2004, bei abweichendem Wj. ab dem VZ 2005 anzuwenden (§ 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 1). Eine besondere Anwendungsregel enthält § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 mit einer rückwirkenden, an einen Antrag gebundenen Anwendung für VZ 2001–2003, bei abweichendem Wj. für die VZ 2002–2004. Man spricht von einem sog. Blockwahlrecht. Zu Einzelheiten s. Anm. 170 ff. der Voraufgabe mit Stand Juli 2004, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; OFD Frankfurt v. 9.7.2012 (S 2750a A-11-St 52; juris).

i) Rückausnahme der Steuerpflicht von EU-Dividenden in Fällen der Abs. 7 und 8 (Abs. 9) 19

Die Rückausnahme zur StPflcht von Dividenden, deren zugrundeliegende Anteile den Abs. 7 oder 8 erfüllen, gilt bereits für den VZ 2004 (§ 34 Abs. 8 Satz 10).

j) Anwendung der Regelungen zur Wertpapierleihe (Abs. 10) 20

Die Anwendungsregelung für Abs. 10 idF des AmtshilfeRLUMsG enthält § 34a Abs. 7 Satz 3. Danach sind die Sätze 1 bis 5 und 7 bis 11 erstmals für nach dem 31.12.2013 überlassene Anteile anzuwenden. Da die Wertpapierleihe parallel zu Abs. 7 und 8 auch auf Anteile, die Abs. 4 unterfallen, ausgedehnt wurde, ist ein Abzug von Kompensationszahlungen für Abs. 4 unterfallende Streubesitzanteile in 2013 noch möglich. Auch die in Satz 8 neu eingefügte Regelung der aktiven Wertpapierleihe durch eine PersGes. gilt damit erstmals für nach dem 31.12.2013 überlassene Anteile. Anders ist das für die in Satz 6 enthaltene Neuregelung, nach der auch Kompensationszahlungen einer Ketten-Wertpapierleihe den Abzugsbeschränkungen unterfallen. Der Gesetzgeber geht offenbar von einer klarstellenden Regelung aus, was aber durchaus zweifelhaft ist.

Hinweis: Die Regelungen des Abs. 10 zur Wertpapierleihe mit einer Einschränkung des Abzugs von Kompensationszahlungen für die Wertpapierleihe sind aufgrund der in § 34 Abs. 7 Satz 9 getroffenen Regelung erstmals ab dem VZ 2007 anwendbar. Dadurch kommt es für den VZ 2007 zu einer verfassungsrechtl. fragwürdigen Rückwirkung (RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 501; KRAFT/EDELMANN, FR 2012, 889; aA Nds. FG v. 6.7.2011 – 6 K 119/09, EFG 2012, 441, rkr.). Abs. 10 Satz 10 (JStG 2008: Satz 8) gilt erstmals für Entgelte, die nach dem 17.8.2007 zufließen (§ 34 Abs. 2a).

Einstweilen frei.

21–22

V. Verhältnis des § 8b zu anderen Vorschriften**1. Verhältnis zu §§ 14ff. (Organschaft)** 23

Die kstl. Vorschriften der Organschaft (§§ 14–19) haben auch für die StBefreiung nach § 8b Bedeutung, und zwar sowohl im Hinblick auf laufende Erträge aus Beteiligungsgesellschaften als auch auf einmalige Gewinne und Verluste.

Steuerbefreiung laufender Erträge nach Abs. 1: Da Abs. 1 auf Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG abhebt, gilt die Befreiung nicht, soweit die Beteiligungsgesellschaften ihren Gewinn über einen GAV an die Muttergesellschaft abführen. Ausgleichsleistungen an außenstehende Gesellschafter (§ 304 AktG) verbleiben im sachlichen Anwendungsbereich des Abs. 1.

Steuerbefreiung einmaliger Gewinne und Verluste nach Abs. 2 und 3: Die Befreiung gilt auch für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an OG. Diese bis zum UntStFG streitige Frage ist durch Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 klargestellt.

Verhältnis zu § 15 Satz 1 Nr. 2: § 15 Satz 1 Nr. 2 betrifft die Einkommensermittlung von OG und OT und hinsichtlich § 8b solche Fälle, in denen ein aufgrund eines GAV abgeführten Gewinns Dividendenerträge und Veräußerungsgewinne/-verluste enthält. Die Vorschrift zielt auf mehrstufige Strukturen ab, in denen die Organschaft nicht durchgehend besteht und (stfreie) Beteiligungserträge auf der nächsten Stufe Gegenstand handelsrechtl. Gewinnabführung und strechtl. organschaftlicher Einkommenszurechnung sind.

Aufgrund von § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 ist § 8b Abs. 1-6 bei der OG selbst nicht anzuwenden, sondern das Einkommen der OG wird ungeachtet einer StBefreiung des § 8b ermittelt (sog. Bruttomethode). Ob eine Befreiung nach § 8b oder eine Abzugsbeschränkung iSd. Abs. 3 und 5 eingreift, wird erst auf der Ebene des OT berücksichtigt; dort erfolgt die außerbilanzielle Korrektur zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens.

Hinweis: Dasselbe gilt für eine Dividendenbefreiung aufgrund DBA (Schachtelprivileg) seit der Änderung des § 15 Nr. 2 durch das StVergAbG (v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321). Vorher führte die Bruttomethode zur DBA-StBefreiung auch bei nicht-korporierten OT (BFH v. 14.1.2009 – R 47/08, BStBl. II 2011, 131; so bereits PRINZ ZU HOHENLOHE/GRÜNDIG, DB 2002, 1073; PYSZKA, GmbHR 2002, 468; KÖHLER, DStR 2002, 1341 [1343]; FATOUROS, DStZ 2003, 179 [182]; GROTHERR, IWB Fach 3 Gr. 1, 1935 [1942 f.]; J. LÜDICKE, IStR 2003, 433 [434]; vgl. auch FROTSCHER, Ubg 2009, 426; LORENZ, NWB 2009, 1744).

Aufgrund von § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 sind § 8b sowie die §§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des Einkommens des OT anzuwenden, wenn in dem dem OT zuzurechnenden Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen iSd. § 8b Abs. 1–3 und nicht abziehbare BA iSd. Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 enthalten sind (die durch die Anlage MO zur KStErklärung an den OT „hochgemeldet“ werden). Nach der FinVerw. ist die Bruttomethode auch bei der GewSt anzuwenden, so dass § 8b KStG, § 3 Nr. 40 EStG und § 3c EStG erst auf der Ebene des OT anwendbar sind (vgl. BMF v. 26.8.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 437 – Tz. 28). Die Frage ist indes ungeklärt und streitig, vgl. Diskussionsdarstellung bei HAAG/JEHLIN, DStR 2013, Beihefter 4, 3 (5), s. auch Anm. 191.

Hinweis: Fraglich ist, wie Ausgaben des OT bis Ende 2003 zu behandeln sind, die mit solchen Einnahmen der OG im Zusammenhang stehen, die auf der Ebene des OT aufgrund von § 15 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 8b Abs. 1 stbefreit sind. Dies betrifft insbes. Finanzierungskosten des OT für den Erwerb der Beteiligung an einer OG, die ihrerseits Erträge iSd. § 8b erzielt. Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang iSd. § 3c Abs. 1 EStG besteht allenfalls in den Fällen, in denen die Fremdfinanzierung unmittelbar durch die die Beteiligung haltende OG erfolgt (glA ORTH, DB 2002, 811 [813]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 [110]). Nimmt M-GmbH indes ein Darlehen auf, um die Mittel T-GmbH als Eigenkapital zum Erwerb der E-GmbH weiterzuleiten, sind die Finanzierungskosten uE ohne Einschränkungen abziehbar (s. § 15 Anm. 46 mwN; offengelassen durch BFH v. 13.11.2002 – I R 9/02, BStBl. II 2002, 489).

Seit der Erstreckung des § 8b Abs. 5 Satz 1 auf Inlandsdividenden (VZ 2004) sind die Aufwendungen uE selbst dann vollständig abziehbar, wenn man einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit stfreien Dividenden bejaht. Im Gegenzug gelten jedoch ungeachtet des tatsächlichen Aufwands 5 % der stfreien Dividende als nichtabziehbare BA.

Ausnahmen von der Bruttomethode enthält § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 für Fälle, in denen bei der OG Abs. 7, 8 oder 10 anwendbar sind.

24 2. Verhältnis zu § 3 Nr. 40 und § 32d EStG

Sowohl § 3 Nr. 40 EStG als auch § 8b verfolgen die systematische Umsetzung des seit 2001 geltenden klassischen KSt-Systems. Dabei ist § 8b – trotz unterschiedlichen formalen Aufbaus – *lex specialis* zu § 3 Nr. 40 EStG, soweit der persönliche Anwendungsbereich, insbes. durch KapGes, betroffen ist (vgl. auch SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 50; aA RATHKE/RITTER, DStR 2014, 1207 zu Abs. 4). § 3 Nr. 40 (und § 3 Nr. 41 EStG für AstG-Fälle) enthält

die für estpfl. Anteilseigner geltenden Vorschriften einer Tarifiermäßigung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen, die bei der KapGes. (typisierend) bereits mit KSt vorbelastet sind durch die Halbeinkünfte-/Teileinkünftebesteuerung. Grundsätzlich haben beide Vorschriften einen identischen materiellen Regelungsgehalt. Im Detail gibt es indes Unterschiede, zB sind die begünstigten Veräußerungstatbestände (in § 3 Nr. 40/§ 17 EStG und § 8b Abs. 2) nicht vollständig deckungsgleich. Wesentliche systematische Unterschiede bestehen bei der Ermittlung der begünstigten Einkünfte. § 3 Nr. 40 EStG erfasst die hälftige (ab VZ 2009: 40 %ige) Freistellung laufender und einmaliger Beteiligungserträge nur auf der Einnahmenseite, während die Ausgabenseite in § 3c Abs. 2 EStG durch das Halbabzugsverfahren (ab 2009 Teilabzugsverfahren) geregelt wird. Einen vollständig anderen Ansatz verfolgt demgegenüber § 8b; 5 % laufender und einmaliger Beteiligungserträge gelten als nichtabziehbare BA (Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1), während tatsächlicher Aufwand vollständig abziehbar ist.

Die durch das UntStRefG eingeführte Abgeltungsteuer für Kapitalerträge im Nicht-Betriebsvermögensbereich führt für laufende Beteiligungserträge und nicht unter § 17 EStG fallende einmalige Erträge aus der Beteiligung an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zur Schlussbesteuerung im Wege einer Abgeltungsteuer zum StSatz von 25 % zzgl. SolZ. Die Abgeltungsteuer ist von zahlreichen Ausnahmen, z.T. unter der Voraussetzung eines entsprechenden Antrags durchzogen, durch die die Teileinkünftebesteuerung mit entsprechendem Aufwandsabzug (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG) anwendbar wird (s. § 32d Abs. 2 EStG). Gemeinsam ist indes sowohl dem Teileinkünfte- als auch dem Abgeltungsteuerverfahren, dass beide ebenso wie Abs. 1 Satz 2 dem materiellen Korrespondenzprinzip bei laufenden Beteiligungserträgen folgen (§ 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 und § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

3. Verhältnis zur Gewerbesteuer

25

Da der Gewerbeertrag auf dem nach EStG und KStG zu ermittelnden Gewinn beruht (§ 7 Satz 1 GewStG), wirken sich die StBefreiungen des § 8b in gleicher Weise auch auf die GewSt aus (Begründung zum RegE v. 15.2.2000, BTDrucks. 14/2683, 124; BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279, Rn. 10 ff.; ebenso die hM, vgl. PUNG in DPM, § 8b Rn. 46; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 73; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 62). Davon geht bei unmittelbaren Beteiligungen auch die FinVerw. aus, während dies bei zwischengeschalteter Mitunternehmerschaft nicht der Fall sein sollte (BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 57 f.), und der Gesetzgeber, aufgrund BFH v. 9.6.2006 (I R 95/05, BStBl. II 2007, 279) klarstellend, § 7 Satz 4 GewStG durch das EURLumsG (BGBl. I 2004, 3310 [3843]) einführte.

Dadurch ergeben sich überschlüssig folgende gewstl. Auswirkungen (vgl. im Einzelnen Übersicht (gleichlautend) bei OFD Rheinland v. 4.9.2006 (G 1421-1000, juris) und OFD Münster v. 4.9.2006 – G 1421-138-St-12-33, juris):

Laufende Beteiligungserträge sind aufgrund von Abs. 1 zwar stfrei, aufgrund von § 8 Nr. 5 GewStG dem Gewerbeertrag jedoch wieder hinzuzurechnen. Die Hinzurechnung kann nur vermieden werden, wenn die Voraussetzungen der Kürzungsnormen des § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG erfüllt sind (vgl. dazu BFH v. 16.4.2014 – I R 44/13, DStR 2014, 1229). Im Grundsatz sieht § 8 Nr. 5

GewStG durch Verweis auf die Kürzungsnormen § 9 Nr. 2a (Inlandsbeteiligungen) und § 9 Nr. 7 (Auslandsbeteiligungen) vor, dass Streubesitzdividenden und Dividenden aus passiv tätigen Auslandsgesellschaften (keine Erträge aus aktiver Tätigkeit aufgrund von § 8 Abs. 1 Nr. 1–6 AStG) gewstpfl. sind (zu Einzelheiten vgl. BFH v. 16.4.2014 – I R 44/13, DStR 2014, 1229 [1230]; U. PRINZ/SIMON, DStR 2002, 149; HAAS, DB 2002, 549; WATERMEYER, GmbH-StB 2002, 200). Zur Auswirkung nicht abziehbarer BA aufgrund von Abs. 5 s. Anm. 191. Eine durch ein DBA geregelte StBefreiung bleibt aufgrund von § 9 Nr. 8 GewStG erhalten, auch wenn KStPflicht eintritt. Der Grund besteht darin, dass § 8 Nr. 5 GewStG zwar auf die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a und Nr. 7 verweist, nicht aber auf § 9 Nr. 8 GewStG, und neben § 8b Abs. 1 tritt und diese Freistellung verdrängt, wenn er weiter geht oder – wie im Fall von BFH v. 23.6.2010 (I R 71/09, BStBl. II 2011, 129) – die Freistellung aufgrund einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG ausgeschlossen war. Zur Anwendung von DBA s. Anm. 30.

► *Keine rückwirkende Anwendung:* § 8 Nr. 5 GewStG wurde erst durch das UntStFG eingeführt. Die aufgrund von § 36 Abs. 4 GewStG rückwirkende Hinzurechnung von Gewinnanteilen ist verfassungswidrig, soweit Dividenden betroffen sind, die vor dem 12.12.2001, nämlich dem Zeitpunkt der entsprechenden Gesetzesempfehlung des Vermittlungsausschusses erfolgten (BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BGBl. I 2012, 2344; vgl. DESENS, FR 2013, 148). Bei Dividenden von Auslandsgesellschaften kommt hinzu, dass die GewStPflicht für 2001 – unabhängig eines Verfassungsverstoßes – gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt (BFH v. 6.3.2013 – I R 14/07, BFH/NV 2013, 1325).

Einmalige Beteiligungserträge sind aufgrund von Abs. 2 stfrei; Ausnahmen bestehen im Fall des Abs. 2 Satz 4 (steuerwirksame Teilwertabschreibung), des Abs. 4 aF (sperrfristbehaftete Anteile), des Abs. 7 (Eigenhandel) und des Abs. 8 (Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen).

Nichtabziehbare Betriebsausgaben: Die Fiktion der Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 gilt grds. auch für die GewSt. Sofern tatsächliche BA als Dauerschuldzinsen iSd. § 8 Nr. 1 GewStG hinzugerechnet werden, kommt es zur gewstl. Doppelbelastung; s. Anm. 191.

Zwischengeschaltete Mitunternehmerschaft: § 8b ist für die GewSt bei auch zwischengeschalteter Mitunternehmerschaft (Abs. 6) anwendbar. Dies ordnet § 7 Satz 4 GewStG ausdrücklich an; s. Anm. 207 und 213. Laufende Beteiligungserträge von in Abs. 7 genannten institutionellen Anlegern (Eigenhandel) und Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen iSd. Abs. 8 sind nicht stfrei; im letzten Fall ist auch die gewstl. Kürzung ausgeschlossen (§ 9 Nr. 2a Satz 3 GewStG).

Unterschiedliche Besteuerung von Streubesitzdividenden: Die Hinzurechnung oder Kürzung von Streubesitzdividenden erfolgt unabhängig von Abs. 4. Die dort geregelte getrennte Betrachtung im Falle einer zwischengeschalteten Mitunternehmerschaft und einer Organschaft, aber auch die Rückbeziehung des Mindestbeteiligungserwerbs von 10 % auf den Beginn des Kj. gelten nicht für § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG. Die Freistellung aufgrund eines DBA und ihre Berücksichtigung aufgrund § 9 Nr. 8 GewStG durch entsprechende Kürzung besteht unabhängig von § 8 Nr. 5 GewStG (BFH v. 23.6.2010 – I R 71/09, BStBl. II 2011, 129).

4. Verhältnis zur Kapitalertragsteuer

Trotz der umfassenden Dividendenfreistellung des § 8b Abs. 1 ordnet § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG weiterhin an, dass KapErtrSt ungeachtet des § 3 Nr. 40 EStG und § 8b einzubehalten und abzuführen ist. Sie beträgt 25 % (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG), in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG 15 % (§ 43 Abs. 1 Nr. 7b und 7c, § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG). Soweit die empfangende Körperschaft unbeschränkt stpfl. ist, wird die einbehaltene KapErtrSt im Rahmen der Veranlagung zur KSt vollständig angerechnet (§ 31, § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 EStG). Dasselbe gilt in den Fällen beschränkt Stpfl. mit inländ. Betriebsstätte (arg. § 32 Abs. 1 Nr. 2). In beiden Fällen entsteht keine definitive Belastung mit KapErtrSt.

Besonderheiten bei ausländischen Anteilseignern ohne inländische Betriebsstätte: § 8b Abs. 1 greift nicht ein, weil es an der dafür notwendigen Einkommensermittlung fehlt (BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 11; PUNG in DPM, § 8b Rn. 41; FÜGER/RIEGER, FR 2003, 543 [545]; EILERS/SCHMIDT, GmbHR 2003, 613; NEU, GmbH-StB 2000, 303 [304]; HERZIG, DB 2003, 1459 [1461]; FROTSCHER, Inf. 2003, 457 [458]).

Zunächst hatte der BFH (v. 22.4.2009 – I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543) die abgeltende Wirkung des KapErtrStAbzugs für beschränkt Stpfl. mit Anteilen, die keiner inländ. Betriebsstätte zuzuordnen sind, bejaht (die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen), in weiteren Urteilen (v. 11.1.2012 – I R 25/10, DStR 2012, 742, und v. 11.1.2012 – I R 30/10, GmbHR 2012, 708) seine Rspr. jedoch geändert und einen Erstattungsanspruch anerkannt. Grund ist das EuGH-Urteil v. 20.10.2011 (C-284/09 – Kommission/Deutschland, IStR 2011, 840); die Kommission hatte gegen Deutschland wegen der definitiven KapErtrSt ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet und der EuGH einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63, 65 AEUV) erkannt. Der Erstattungsanspruch für Gewinnausschüttungen bis zum 28.2.2013 (s. Anm. 15) an EU-/EWR-Gesellschafter ist in § 32 Abs. 5 geregelt (vgl. HEY, KSzW 2013, 353 [359 ff.]).

Hinweis: Der BFH hatte einen Erstattungsanspruch analog § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG mit einer Zuständigkeit des örtlichen FA (§ 20 AO) bejaht; der Gesetzgeber des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 v. 21.3.2013 hat einen Erstattungsanspruch für alle noch offenen Fälle mit einer Zuständigkeit des BzSt. in § 32 Abs. 5 geregelt, allerdings mit einer Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG und – weiterhin EU-rechtswidrig – nur bezogen auf Dividenden aus EU/EWR-KapGes. Ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit liegt vor, weil diese Grundfreiheit nach inzwischen gefestigter Kenntnis zur Anwendung kommt, wenn die nationale Regelung keine Mindestbeteiligung im Sinne einer Kontrollbeteiligung (von mindestens 10 %) voraussetzt; vgl. im Einzelnen zB GOSCH, BFH/PR 2011, 455; STUMM/DUTTINE, BB 2012, 1205 [1206]; LINN, IStR 2012, 343; GOSCH, BFH/PR 2012, 187; KLEIN/HAGENA, FR 2012, 528; PATZNER/NAGLER, IStR 2012, 345). Weitere EU-Zweifel bestehen dahingehend, ob die durch § 32 Abs. 5 angeordnete Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG mit dem EuGH-Urteil, das einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit bejaht, vereinbar ist. Dagegen spricht, dass die Kapitalverkehrsfreiheit insbes. Direktinvestitionen betrifft, die nicht die Absicht voraussetzen, auf die Verwaltung und Kontrolle des Beteiligungsunternehmens Einfluss auszuüben (vgl. FG Köln v. 24.2.2011 – 13 K 80/06, EFG 2011, 1651, mwN), und deshalb die Voraussetzung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit iSd. § 50d Abs. 3 EStG oftmals gar nicht erfüllt werden können.

27 5. Verhältnis zum AStG

§ 8b macht mit Ausnahme des Abs. 1 Satz 2 und 3 die StBefreiung für Auslandsdividenden und Veräußerungsgewinne nicht von einer bestimmten stl. Vorbelastung abhängig. Diese Aufgabe erfüllt nach der Regierungsbegründung zum Gesetzentwurf (BTDrucks. 14/2683, 120) die Hinzurechnungsbesteuerung für niedrig besteuerte Gewinne aus passivem Erwerb iSd. §§ 7 bis 14 AStG. Folgende Aspekte sind für § 8b bedeutsam:

Keine Anwendung des § 8b auf den Hinzurechnungsbetrag: Der Hinzurechnungsbetrag gehört zu den Einkünften aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder – im Fall von gewerblichen Einkünften – zum Gewinn. § 8b Abs. 1 ist hierauf nicht anzuwenden (§ 10 Abs. 2 Satz 3 AStG).

Steuerbefreiung tatsächlicher Erträge: Tatsächliche laufende oder einmalige Beteiligungserträge aus der Zwischengesellschaft (§ 7 AStG) unterliegen § 8b nach allgemeinen Grundsätzen (StBefreiung und Abzugsrestriktionen).

Keine Anwendung des § 8b bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags: Aufgrund ausdrücklicher Anweisung des § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG ist § 8b Abs. 1 und Abs. 2 bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nicht anzuwenden. Die Regelung war notwendig, weil der Hinzurechnungsbetrag nach den Vorschriften des deutschen StRechts ermittelt wird, soweit sie nicht an die unbeschränkte StPflicht anknüpfen. Da § 8b auch im Rahmen beschränkter StPflicht gilt, wäre § 8b ohne gesetzliche Einschränkung anwendbar (vgl. zur Entwicklung RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1685 [1690]; RÄTTIG/PROTZEN, IStR 2001, 601, mwN). Die Einschränkungen der Abziehbarkeit von Gewinnminderungen aus Anteilen und Darlehen (Abs. 3 Sätze 3 ff.) und aus Wertpapierleihe (Abs. 10) bleiben demgegenüber anwendbar (GOSCH II. § 8b Rn. 25; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 86). Zur Anwendung des § 8b bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung vgl. BMF v. 14.5.2004 (BStBl. I 2004, Sonder-Nr. 1/2004 – Tz. 8.3.2.1).

Beteiligungserträge als aktive Einkünfte: Gewinnausschüttungen von KapGes. (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG) und die Veräußerung eines Anteils an einer KapGes. sowie Gewinne aus Auflösung und Kapitalherabsetzung (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG) gehören grds. nicht zu den passiven Einkünften.

Eine Einschränkung wie in § 8b Abs. 1 Satz 2, 3 und Abs. 4 aF sowie 7 und 8 besteht nicht. Dasselbe gilt auch für Gewinnausschüttungen auf Streubesitzanteile; sie bilden aktive Einkünfte. Allein § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG enthält die Einschränkung, dass Veräußerungsgewinne aus REIT-AG und aus WG der Kapitalanlage iSd. § 7 Abs. 6a AStG – auch nachgelagerter Gesellschaften – nicht zu aktiven Einkünften führen.

Doppelbesteuerung von 5 % der Auslandsdividende: Die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung sind nicht auf § 8b abgestimmt, wenn es nach der Hinzurechnungsbesteuerung zur Ausschüttung der bereits hinzugerechneten Beträge kommt. Eine besondere Regel enthält für diese Zwecke § 3 Nr. 41a EStG, den die wohl hM, nicht zuletzt wegen der in § 8 Nr. 5 S. 2 GewStG angeordneten Ausnahme der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung solcher Ausschüttungen zum Gewerbeertrag über § 8 Abs. 1 AStG, statt § 8b als *lex specialis* auch auf Körperschaften anwendet (R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR; s. hierzu § 3 Nr. 41 EStG Anm. 4 und 14 mwN., aA z.B. WATRIN/EBERHARDT, DStR 2013, 2605 [2606 f.]). Ein Vorrang des § 3 Nr. 41a EStG führt dazu, dass auch die nachfolgende Ausschüttung eines Hinzurechnungsbetrags steuerfrei ist, auch wenn die

Beteiligung unter die Streubesitzregelung des Abs. 4 fällt (vgl. zur Problematik WATRIN/EBERHARDT, DStR 2013, 2601 [2603]). Anderenfalls käme es zu einer doppelten Besteuerung. Da nach Ansicht der FinVerw auch Abs. 5 Satz 1 im Bereich des § 3 Nr. 41a EStG anwendbar ist, kommt es hinsichtlich 5 % der Dividenden zu einer Besteuerung, obwohl eine Hinzurechnungsbesteuerung vorausgegangen ist. Nach hM ist eine solche Doppelbesteuerung durch eine teleologische Reduktion des Abs. 5 (FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 531; RÄTTIG/PROTZEN, IStR 2002, 123 [127 f.]; WATERMEYER, GmbH-StB 2002, 108 [112]) oder durch eine sinnentsprechende Anwendung des § 3 Nr. 41 EStG (SCHNITZER in SCHNITZER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 84; GOSCH II. § 8b Rn. 26, Fn. 2; KOLLRUSS/SCHREY/BENTEN, GmbHR 2013, 684) zu vermeiden. Der Nachteil einer Anwendung des § 3 Nr. 41 EStG besteht in der Frist von sieben Jahren, innerhalb der die Ausschüttung nach Hinzurechnung erfolgen muß.

Gewerbsteuerliche Doppelbelastung: Da der Hinzurechnungsbetrag der GewSt unterliegt, kann es zur doppelten GewStBelastung bei einer nachfolgenden Ausschüttung kommen, wenn die grundsätzliche StBefreiung des § 8b Abs. 1 durch die Hinzurechnung des § 8 Nr. 5 GewStG aufgehoben wird und die Kürzungsvoraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG insbes. im Fall passiv tätiger Auslandsgesellschaften nicht eingreifen (grundlegend PRINZ/SIMON, DStR 2002, 149 [152]). Diese Doppelbelastung wird durch eine Anwendung des § 3 Nr. 41a EStG auf die Gewinnausschüttung vermieden, weil § 8 Nr. 5 S. 2 GewStG für diesen Fall ausdrücklich von einer Hinzurechnung absieht.

Unsystematische Regelung: Die Nichtanwendung des § 8b bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags ist nach überzeugender Meinung unsystematisch, weil es sich nicht um eine Steuervergünstigung handelt, sondern um eine Regelung zur Einkünfteermittlung. Auch EU-rechtl. bestehen Zweifel an der Verträglichkeit des AStG im Verhältnis zu § 8b, wie ausschließlich auf eine Vorbelastung von 25 % abgestellt wird, auch wenn im Inland wegen § 8b keine Steuer anfallen würde; fraglich ist zudem der „Grenzwert“ von 25 % innerhalb der EU-Mitgliedstaaten und vor dem Hintergrund, dass der inländ. KStSatz 15% beträgt (umfassend GOSCH II. § 8b Rn. 29 f.).

6. Verhältnis zum Investmentsteuergesetz

28

Das Investmentsteuergesetz (InvStG) v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318) wurde mehrfach geändert. Steuerlich wesentlich war die Zusammenfassung der Regelungen des KAGG für inländ. Investmentvermögen und des AuslInvestmG für ausländ. Investmentvermögen mit Wirkung ab dem 1.1.2004 einheitlich durch das InvStG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318). Eine Anpassungsänderung an die Streubesitzregelung in Abs. 4 erfolgte bereits durch Gesetz vom 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 561).

Bis zum 28.2.2013, also bis zur Einführung der StPflicht für Streubesitzdividenden in § 8b Abs. 4 gilt: Gegenüber dem Anteilsscheininhaber ist der Investmentfonds stl. transparent; ihm werden die Einkünfte anteilig zugerechnet (§ 2 Abs. 1 InvStG). Soweit darin Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 und § 20 Abs. 2 EStG enthalten sind, ist § 8b anzuwenden (§ 2 Abs. 2 InvStG). Weil andere Einkünfte, zB aus Zinsen oder Vermietung nicht zu den durch § 8b Abs. 1 erfassten Bezügen gehören, sind die Ergebnisse aufzuteilen; die entsprechend stfreien Beträge hat der Investmentfonds dem Anteilsinhaber bekannt zu machen (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c InvestStG aF).

Durch die Einführung der StPflcht für Streubesitzdividenden gilt: § 2 Abs. 2 InvStG wurde geändert. § 8b findet auf Ausschüttungen eines Publikums-Investmentvermögens keine Anwendung mehr, weil typisierend davon ausgegangen wird, dass der Anleger durchgerechnet keine Mindestbeteiligungsquote von 10 % erreicht. Eine Übergangsregelung enthält § 22 Abs. 18 Satz 4 InvStG. Auch nach dem 28.3.2013 kann der Fonds Dividenden aus Streubesitz steuerfrei vermitteln, wenn der Zurechnungszeitpunkt auf der Ebene des Fonds vor dem 1.3.2013 liegt (vgl. BEHRENS/FALLER, BB 2014, 219; HILLEBRAND/KLAMT/MIGIRON, DStR 2013, 1646 [1648]). Anwendbar bleibt er allerdings auf Veräußerungsgewinne (Abs. 2) und Gewinnminderungen (Abs. 3 Satz 3). Es bleibt allerdings in bestimmten Fällen von Spezialinvestmentvermögen des § 15 Abs. 1a, § 16 Satz 3 InvStG bei der Anwendung auch des § 8b Abs. 1 bei entsprechenden Voraussetzungen (vgl. BEHRENS/FALLER, BB 2014, 219; BENZ/JETTER, DStR 2013, 489 [493 f.]; EBNER, NWB 2013, 2147 [2149 ff.]; HAISCH/HELIOS, DB 2013, 724 [728 ff.]; PFLÜGER, GStB 2013, 149). Eine weitere Einschränkung erfolgte durch das InvStG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318). Auch Spezialfonds dürfen nur noch Streubesitzbeteiligungen halten (§ 1 Abs. 1b S. 2 Nr. 7 InvStG). Vgl. zu den Neuregelungen zB BEHRENS/FALLER, BB 2014, 219; DYCKMANN, Ubg 2014, 217.

Hinweis: Streitig war, ob bei Anwendung des § 40a Abs. 1 KAGG auch Gewinnminderungen aufgrund Abs. 3 Satz 3 von der Steuerwirksamkeit ausgeschlossen waren. § 40a KAGG enthielt nur einen ausdrücklichen Verweis auf § 8b Abs. 2 zur StBefreiung der Einnahmen aus Rückgabe oder Veräußerung von Anteilscheinen, nicht aber Abs. 3. Insoweit war str., ob Anteilsscheine eigenständig Anteile iSd. § 8b Abs. 2 sind oder § 8b Abs. 2 nur durch Verweis in § 40a Abs. 1 KAGG anwendbar war. In letztgenanntem Fall kamen § 8b Abs. 3 und 4 mangels Verweises nicht zur Anwendung (FG Münster v. 22.2.2008 – 9 K 5096/07K, EFG 2008, 983; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 1725 [1728]; aA FG München v. 17.3.2009 – 6 K 3474/06, EFG 2009, 1053, Az. BFH I R 33/09; mit Übersicht über den Streitstand DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1019]). Durch das ProtErklG wurde § 40a Abs. 1 KAGG ergänzt; § 8b Abs. 3 (ebenso § 3c Abs. 2 EStG) ist auf Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit Anteilscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen stehen, anzuwenden. Soweit die in § 43 Abs. 18 KAGG enthaltene Anwendungsregel allerdings vorsah, dass das in allen noch offenen Festsetzungen gelten sollte, handelt es sich um eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung (BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BFH/NV 2014, 653).

29 7. Verhältnis zum REITG

§ 8b ist auf Ausschüttungen eines REITG nicht anwendbar. Zwar ist ein REIT als KapGes. in der Form der AG zu strukturieren, gleichwohl kommt § 8b nicht zur Anwendung, weil der REIT selbst stbefreit ist (§ 16 REITG) und die Steuerbelastung auf der Ebene der Anteilseigner erfolgt. Etwas anderes gilt im Ausnahmefall nur in den Fällen und soweit, wie in der Ausschüttung mit mindestens 15 % belastete Gewinne enthalten sind (§ 19a REITG).

30 8. Verhältnis zum Doppelbesteuerungsrecht

Die StBefreiung von Beteiligungserträgen ist national durch § 8b geregelt. Die von Deutschland abgeschlossenen DBA sehen oftmals ein Schachtelprinzip für Dividenden vor (Internationales Schachtelprivileg). Damit stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis diese Regelungen zueinander stehen.

Bei einer Normenkollision richtet sich das Konkurrenzverhältnis der Vorschriften zueinander nach allgemeinen Grundsätzen. Danach ist die weitergehende StBefreiung anzuwenden; aufgrund § 2 AO gilt der Grundsatz „lex posterior derogat legi priori“ wohl nicht (str., vgl. WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, Art. 23A OECD-MA Rn. 60; aA DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 2 AO Rn. 2). Zumindest bis zur Einführung des Abs. 4 mit einer StPflicht von Streubesitzdividenden war der sachliche Anwendungsbereich der DBA jedoch in den meisten Fällen enger, weil die StFreistellung nach § 8b unabhängig von jeder Beteiligungsquote oder Behaltefrist erfolgte, wohingegen die Schachtelprivilegien der DBA regelmäßig Mindestbeteiligungsquoten und/oder -haltefristen voraussetzen und besondere Anforderungen an die Tätigkeit stellen (Aktivitätsklausel). Das Verhältnis der Regelungen zueinander ist gleichwohl streitig. Der BFH hat zwischenzeitlich in mehreren Urteilen herausgestellt, dass beide Befreiungen nebeneinander – mit Vorrang des § 8b – stehen und die DBA-Befreiung auflebt, wenn sie weiter geht als die nationale Regelung (BFH v. 14.1.2009 – I R 47/08, BStBl. II 2009, 220 [226]; v. 23.6.2010 – I R 71/09, BStBl. II 2011, 129). Die wohl hM gibt § 8b den Vorrang, weil die Regelung keine Mindestanforderung an die StFreistellung knüpft (PUNG in DPM, § 8b Rn. 19; HEURUNG/ENGEL/SEIDEL, DB 2010, 1551 [1553]). Nach aA gehen die DBA-Regelungen vor (SCHÖNFELD, IStR 2010, 658 [659]; KESSLER/DIETRICH, IStR 2010, 696 [697]); teilweise wird ein Wahlrecht der für den Stpfl. günstigeren Rechtsnorm bejaht (HAGEBÖKE, IStR 2009, 473; LORENZ, IStR 2009, 437 [441]; WATERMEYER, GmbH-StB 2009, 220 [226]).

Stellungnahme: Grundsätzlich stehen beide Regelungen nebeneinander. Systematisch bedarf es jedoch erst stpfl. Einkünfte nach nationalem Recht, bevor DBA als weitergehende Regelungen eingreifen. Eine maßgebliche Frage im Zusammenhang mit der Freistellung von Dividenden besteht darin, ob sie in Fällen, in denen kein oder geringerer Beteiligungsaufwand als 5 % der Dividende besteht, aufgrund von Abs. 1 nur zu 95 % besteht, Abs. 1 und 5 also zusammen zu lesen sind, oder ob sie zu 100 % besteht und Abs. 5 erst nachfolgend einsetzt. Ist Abs. 5 bei einer DBA-Freistellung nicht anwendbar, würde die DBA-Freistellung stets zu 100 % erfolgen (vgl. GOSCH, FS Herzog, 2010, 63 [86]; HEURUNG/ENGEL/SEIDEL, DB 2010, 1551 (1553 f.); STANGL/HAGEBÖKE, Übg 2010, 651 [652 ff.], SCHÖNFELD, IStR 2010, 658 [660 f.]). Aufgrund BFH v. 29.8.2012 (I R 7/12, BStBl. II 2013, 89) ist jedoch auch die Freistellung aufgrund Abs. 1 eigenständig und ohne Einbeziehung des Abs. 5 zu sehen. Auf dieser Grundlage geht Abs. 1 den DBA-Freistellungen vor; sie entfalten eine eigenständige Bedeutung und leben auf, wenn keine oder nur eine eingeschränkte Freistellung durch § 8b erfolgt (vgl. ERNST, BB 2013, 40; GOSCH, BFH/PR 2013, 50) Zur Anwendung von Abs. 5 s. Anm. 189.

Eigenständige Bedeutung kommt den Regelungen der DBA demzufolge insbes. in den folgenden Fällen zu:

Kapitalertragsteuer: Die Reduktion der KapErtrStsätze durch DBA kommt zur Anwendung.

Erweiterung der Regelung für Dividenden auf Bezüge aus typisch stillen Beteiligungen: Sie führen aufgrund § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu eigenständigen Kapital- und nicht zu Dividendeneinkünften. Soweit DBA den Dividendenartikel auch auf diese Einkünfte anwenden, ist dies auf das einzelne DBA beschränkt (Übersicht bei VOGEL IV, Art. 10 OECD-MA Rn. 204; vgl. auch CREZELIUS, DB 2001, 221 [224 f.]; GROTHERR, IWB Fach 3 Gr. 1, 1697 [1703];

EILERS/SCHMIDT, GmbHR 2003, 613 [615]) und wirkt sich im Bereich des § 8b nicht aus.

Steuerpflicht aufgrund Abs. 4: Während Abs. 4 für die notwendige Beteiligungsvoraussetzung auf den Beginn des Kj. abstellt und unterjährig nur den Erwerb einer mindestens 10 %igen Beteiligung für Zwecke der Anwendung Abs. 4 zurückbezieht, kommt es für das DBA-Schachtelprivileg regelmäßig auf den Zeitpunkt der Ausschüttungen an. Eine im Zeitpunkt der Ausschüttung bestehende, aber nicht Abs. 4 erfüllende DBA-Mindestbeteiligung kann zur StFreiheit trotz Abs. 4 führen.

Steuerpflicht aufgrund Abs. 7 und 8: Im Fall einer StPflicht von Gewinnausschüttungen, für die die Abs. 7 und 8 die Steuerfreiheit ausschließen, lebt eine Steuerfreistellung aufgrund DBA wieder auf, wenn die Voraussetzungen des internationalen Schachtelprivilegs erfüllt sind und kein Fall des Abs. 1 Sätze 2 ff. (materielles Korrespondenzprinzip) vorliegt.

Ausschluss der Steuerfreiheit für Zwecke der Gewerbesteuer: Dividenden unterfallen trotz § 8 Nr. 5 GewStG nicht der GewSt, wenn das jeweilige DBA ein Schachtelprivileg mit Freistellungsmethode enthält (BFH v. 23.6.2010 – I R 71/09, BStBl. II 2011, 129; ebenso bereits KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 13; MIELKE in LINKLATERS/OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 11; HAAS, DB 2002, 549 [551]; U. PRINZ/SIMON, DStR 2002, 149; WATERMEYER, GmbH-StB 2002, 200 [202]; NÖCKER in LENSKI/STEINBERG, § 8 Nr. 5 GewStG Rn. 25 f.; aA ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 9 Nr. 8 GewStG Rn. 4).

31 9. Verhältnis zum UmwStG

Das UmwStG verweist in zahlreichen Regelung darauf, dass § 8b anwendbar ist. Zu nennen sind insbes.:

Zuschreibung nach vorheriger Teilwertabschreibung: Beim übernehmenden Rechtsträger kommt es auch im Falle einer Umwandlung zu Buchwerten zu einer Wertaufholung in der Vergangenheit vorgenommener Teilwertabschreibungen oder Abzügen aufgrund von § 6b EStG oder ähnlicher Abzüge (§§ 4 Abs. 1 Satz 2, 12 Abs. 1 Satz 2, 15 Abs. 1 Seite 2 und 16 Abs. 1 Satz 3 UmwStG); ohne die Anordnung, dass § 8b Abs. 2 Satz 4 und 5 auf einen sich daraus ergebenden Gewinn anwendbar ist, wäre die Wertaufholung stpfl.

Hinweis: Waren Teilwertabschreibungen teils steuerwirksam und teils aufgrund von Abs. 3 Satz 3 nicht steuerwirksam, soll nach BMF (v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001; DOK 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 04.07) zuerst eine Verrechnung mit der steuerwirksamen Teilwertabschreibung erfolgen und der Gewinn stpfl. sein; sie wendet BFH (v. 19.8.2009 – I R 2/09, BStBl. II 2010, 760) im Bereich des UmwStG nicht an. Siehe auch Anm. 94.

Übernahmegewinn: Wird eine Körperschaft auf eine PersGes. verschmolzen, kann sich nach dem Abzug der offenen Rücklagen (§ 7 UmwStG) ein Übernahmegewinn oder -verlust ergeben (§§ 4 Abs. 7, 12 Abs. 2 UmwStG). Soweit er auf eine dem persönlichen Anwendungsbereich des § 8b unterfallende Körperschaft entfällt, ist er stfrei aufgrund Anordnung in § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG; erfasst werden alle Fälle der Verschmelzung und Spaltung, auch wenn die übernehmende Körperschaft zuvor nicht an der übertragenden Körperschaft beteiligt war (BFH v. 9.1.2013 – I R 24/12, BFH/NV 2013, 881; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 – b/0810001 – DOK 2011/0903665 – Tz. 12.05 f.). Ein Übernahmeverlust bleibt aufgrund § 4 Abs. 6 UmwStG grds. außer Ansatz, eine Ausnah-

me besteht in Fällen, in denen die Anteile an der übertragenden Körperschaft Abs. 7 oder Abs. 8 unterfallen.

Übernahmeverlust: Grundsätzlich bleibt ein Übernahmeverlust, der bei der Verschmelzung einer Kapital- oder PersGes. auf eine Körperschaft entfällt, außer Ansatz, § 4 Abs. 6 UmwStG. Er wird indes berücksichtigt, wenn es sich bei den Anteilen an der übertragenden Körperschaft um solche handelt, die der StPflicht aufgrund Abs. 7 oder Abs. 8 unterfallen (§ 4 Abs. 6 Satz 2 UmwStG).

Offene Rücklagen: Wird eine Körperschaft auf eine PersGes. umgewandelt, sind die offenen Rücklagen als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Es gilt die StFreiheit aufgrund § 8b Abs. 1 und 5, aber auch Abs. 7 und 8. Im Zuge der Einführung einer StPflicht für Streubesitzdividenden erfolgte auch eine entsprechende Einschränkung in § 7 UmwStG. Wegen der wahlweisen Rückwirkung einer Umwandlung auf eine Personengesellschaft enthält § 27 Abs. 11 UmwStG die besondere Anwendungsregelung, dass § 8b Abs. 4 bereits bei vor dem 1.3.2013 liegenden steuerlichen Übertragungstichtagen gilt, sofern die Anmeldung der Eintragung in das Handelsregister nach dem 28.2.2013 erfolgt ist.

Einbringungsfälle (§ 22 UmwStG): Zur Nachversteuerung eines Einbringungsgewinns aufgrund schädlicher Veräußerung oder veräußerungsgleichen Vorgangs kommt es in den Fällen des § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG, wenn Anteile an einer KapGes. zu einem Wert unter dem gemeinen Wert eingebracht wurden und der Einbringende nicht durch § 8b KStG begünstigt war.

Einstweilen frei.

32–39

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Befreiung laufender Beteiligungsbezüge

Schrifttum: EILERS/WIENANDS, Steuersenkungsgesetz: Besteuerung der Dividendeneinnahmen von Körperschaften nach der Neufassung von § 8b Abs. 1 KStG, GmbHR 2000, 957; HEY, Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 1; KUSSMAUL/BECKMANN, Die Dividendenbesteuerung im nationalen und internationalen Kontext, DB 2001, 608; HAAS, Die Gewerbesteuerpflicht von Dividenden aus Streubesitz nach § 8 Nr. 5 GewStG und ihre Auswirkungen auf 100 %-Beteiligungen, DB 2002, 549; U. PRINZ/SIMON, Kuriositäten und Ungereimtheiten des UntStFG: Ungewollte Abschaffung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs für Kapitalgesellschaften?, DStR 2002, 149; SCHIMMELE, Einlagenrückgewähr nach dem Halbeinkünfteverfahren, EStB 2002, 486; WATERMEYER, Gewerbesteuer auf Dividenden aus Streubesitzanteilen, GmbH-StB 2002, 200; PRINZ/SCHÜRNER, Tracking Stocks und Sachdividenden – ein neues Gestaltungsinstrument für spartenbezogene Gesellschaftsrechte, DStR 2003, 181; GRAF/WEBER, Neuer Nährboden für verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 2004, 757; ORTH, Sachdividenden – Zu deren Kodifizierung und den offen gebliebenen aktienrechtlichen, bilanzrechtlichen und steuerrechtlichen Fragen, WPg 2004, 777 und 841; SCHLAGHECK, Formalrechtliche Aspekte der verdeckte Gewinnausschüttung nach neuem Recht, StBp. 2004, 21; BRIESE, Wider die verfahrensrechtliche Gleichschaltung der verdeckte Gewinnausschüttung!, DStR 2005, 999; STARKE, Gewerbesteuerliche Behandlung von Dividenden, FR 2005, 681; WAGNER, Mögliche Folgewirkungen der Schachtelfreistellung im BFH-Urteil v. 25.02.2004 („Dublin Docks“) auf die Freistellung im Halbeinkünfteverfahren nach § 8b Abs. 1 KStG, IWB Gr. 2, 1195; WISSENSCHAFTLICHER ARBEITSKREIS DES DEUTSCHEN WISSENSCHAFTLICHEN INSTITUTS DER STEUERBERATER E.V., Gefahr der Doppelbesteuerung bei einer nachträglich festgestellten

verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2005, 989; BENECKE, Verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Einlage – Eingeschränkte Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens, NWB 2006, 3429; BRIESE, Fragwürdige Korrespondenz bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckten Einlagen durch den Gesetzesentwurf des JStG 2007, BB 2006, 2110; JACOBSEN, Der Anspruch des Gesellschafters auf Änderung seines Einkommensteuer-Bescheides bei nachträglich festgestellter verdeckter Gewinnausschüttung, BB 2006, 183; STRNAD, Das Korrespondenzprinzip in § 8, § 8b KStG gemäß JStG 2007, GmbHR 2006, 1321; WESTERFELHAUS, Logik bei Veranlagung einer verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 2006, 155; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, Korrespondenzprinzip bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, DStR 2007, 514; FREIKAMP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit einer verbilligten Übertragung eines Mitunternehmeranteils, DB 2007, 2220; KOHLHEPP, Die Korrespondenzprinzipien der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2007, 1502; KOLLRUSS, Weiße und graue Einkommen bei Outbound-Finanzierung einer ausländischen EU-Tochter-Kapitalgesellschaft nach Europarecht und dem JStG 2007, BB 2007, 467; NEUMANN, Neuregelung für verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckte Einlagen, GmbH-StB 2007, 112; POHL/RAUPACH, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen nach dem JStG 2007, FR 2007, 210; BAHNS, Steuerlich rückwirkende Ereignisse auf Grund von Steuerklauseln in Kaufverträgen über Kapitalgesellschaftsanteile, Ubg 2008, 762; BAREIS/SIEGEL, Sachausschüttungen und ihre körperschaftsteuerliche Behandlung de lege lata und de lege ferenda, BB 2008, 479; BECKER/KEMPF/SCHWARZ, Neue Steuerfallen im internationalen Steuerrecht, DB 2008, 370; BOGENSCHÜTZ, Hybride Finanzierungen im grenzüberschreitenden Kontext, Ubg 2008, 533; DÖRFLER/ADRIAN, Anwendungsfragen und Wirkungen des Korrespondenzprinzips bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, Ubg 2008, 373; FRASE, „Hinzurechnungsbesteuerung“ nach § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG europarechtskonform?, BB 2008, 2713; KESSLER/KNÖRZER, Die Verschärfung der gewerblichen Schachtelstrafe – erneute Diskriminierung inländischer Holdinggesellschaften?, IStR 2008, 121; SCHLAGHECK, Verdeckte Gewinnausschüttung und Änderung nach § 32a Abs. 1 KStG, StBp. 2008, 163; SCHNITGER/ROMETZKI, Die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlagen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nach dem JStG 2007, BB 2008, 1648; HORST, Kongruenz der Besteuerung zwischen Gesellschaft und Anteilsleigner – Materielle Korrespondenz, NWB 2009, 3022; INTEMANN, Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto nicht nach § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreit, NWB 2010, 2295; M. PRINZ, Anmerkung zu BFH v. 28.10.2009 – I R 116/08, FR 2010, 580; SPILKER/PESCHKE, Erfordernis der Steuerneutralität der Einlagenrückgewähr ausländischer Gesellschaften, DStR 2011, 385; BECKER/LOOSE, Zur geplanten Ausdehnung des materiellen Korrespondenzprinzips auf hybride Finanzierungen, IStR 2012, 758; GEBHARDT, Grundlegendes zum Phänomen Tax Treaty Overriding im deutschen Internationalen Steuerrecht, Ubg 2012, 585; HRUSCHKA, Drittstaatenumwandlung mit Folgen, IStR 2012, 844; BÄRSCH/SPENGLER, Korrespondierende Besteuerung bei grenzüberschreitend eingesetzten hybriden Finanzinstrumenten, Ubg 2013, 377; BECKER/KAMPHAUS/LOOSE, Greift das Korrespondenzprinzip bei Drittstaatenverschmelzungen, IStR 2013, 328; ERNESTING, Behandlung von Zahlungen auf Basis des brasilianischen EK-Verzinsungsregimes, IWB 2013, 417; OTT, Probleme beim steuerlichen Einlagekonto bei der Einlagerückgewähr, DStR 2014, 673.

I. Tatbestandsmerkmale (Abs. 1 Satz 1)

40 1. Grundtatbestand der Beteiligungsertragsbefreiung

Abs. 1 Satz 1 regelt den Grundtatbestand laufender Erträge aus einer Beteiligung, die stfrei sind. Er enthält keine eigenständige Definition, sondern bedient sich hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Bezüge“ einer Verweisung auf bestimmte in § 20 Abs. 1 EStG genannte Einkünfte (vgl. auch BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 5–10). Insoweit handelt es sich um eine Rechtsgrundverweisung; die im EStG genannten Einkunftstatbestände

müssen erfüllt sein, um auch den Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 zu erfüllen. Die Aufzählung in Abs. 1 ist abschließend. Andere Einkünfte aus § 20 EStG, zB Zinseinkünfte, sind weiterhin stpfl., weil das „Halbeinkünfteverfahren“ auf sie nicht anwendbar ist.

Keine Vorbelastung und Ausnahmen: Der Tatbestand des Satz 1 enthält keine Voraussetzungen einer StPflcht der Bezüge bei der ausländ. Körperschaft, eine Beteiligungsquote oder einer bestimmten Aktivität. Einer evtl. fehlenden Vorbelastung trägt die Hinzurechnungsbesteuerung in §§ 7ff. AStG Rechnung. Der Gesetzgeber hat diesen Grundsatz jedoch durch das Korrespondenzprinzip (Satz 2 bis 4: Keine Steuerbefreiung für vGA, die nach dem 18.12.2006 zugeflossen sind) und für alle Ausschüttungen ab VZ 2014, wenn sie das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert hatten, durchbrochen.

2. Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

41

Im Rahmen der Freistellung laufender Erträge zwischen KapGes. sind die Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG der wohl bedeutsamste Anwendungsfall.

Erfassung sämtlicher offener und verdeckter Gewinnausschüttungen: Die StFreistellung erfasst in erster Linie Gewinnanteile (Dividenden) und damit Gewinnausschüttungen einschließlich Sachdividenden. Da keine Einschränkung auf bestimmte KapGes. besteht, werden neben Gewinnausschüttungen von AG und GmbH auch Gewinnausschüttungen im Ausland ansässiger KapGes. oder KapGes. ausländ. Rechtsform mit Doppelansässigkeit erfasst, und zwar sowohl offene als auch sonstige Ausschüttungen, insbes. vGA (unstr., ebenso zB BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 5) und inkongruente Gewinnausschüttungen (dazu BMF v. 17.12.2013 – IV C 2 - S 2750-a/11/10001 – DOK 2013/1143118). Dasselbe gilt für Bezüge von Genossenschaften, bergbaurechtl. Vereinigungen, denen die Rechte einer juristischen Person zukommen, ebenso wie für Ausschüttungen auf Genussrechte an KapGes. (vgl. GROSSE, DStR 2010, 1397), mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös verbunden ist (BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 5), auch für Ausschüttungen an Kommanditaktionäre und den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA, soweit sich die Gewinnanteile auf die Beteiligung am Grundkapital beziehen. Diese Gewinnanteile erlangen insbes. Bedeutung für Abs. 1, weil auch KapGes. den Komplementär einer KGaA bilden können (grundlegend BGH v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, NJW 1997, 1923). Zu den Bezügen gehören darüber hinaus auch Ausgleichsansprüche iSd. § 304 Abs. 1 Satz 1 AktG als sog. garantierter Dividendenanspruch (KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8g Rn. 52; EILERS/SCHMIDT, GmbHR 613 [615]).

Keine Bezüge iSd. Abs. 1 liegen in folgenden Fällen vor:

- ▶ *Organschaft:* Werden dem Anteilseigner Beteiligungserträge in einer kstl. Organschaft aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags (§ 291 AktG, § 14 KStG) zugerechnet, liegen aufgrund des GAV keine Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor (BFH v. 18.12.2002 – IR 51/01 BFH/NV 2003, 572).
- ▶ *Wertpapierleihe:* Einnahmen aus Wertpapierleihe wie Leihgebühren und Kompensationszahlungen an den Verleiher führen für diesen nicht zu Bezügen iSd. § 20 Abs. 1 EStG (BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 9; dazu DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1017]; EILERS/SCHMIDT, GmbHR 2003, 613 [617]; zur Wertpapierleihe selbst vgl. ausführl. HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331, mwN; SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2008, 202). Der Ent-

leiher wird rechtl. und wirtschaftlicher Eigentümer der Wertpapiere; er erzielt Dividendenerträge (§ 20 Abs. 5 EStG). Durch das JStG 2008 wurde eine besondere abzugshindernde Regelung für die Kompensationszahlungen durch Abs. 10 eingeführt. Vor Einführung des pauschalen BA-Abzugsverbots in Abs. 5 Satz 1 war darüber hinaus str., ob die Leihgebühren beim Entleiher aufgrund von § 3c EStG nicht abziehbar waren (so STRUNK/KAMINSKI, NWB Fach 4, 4731 [4732]; aA MÜHLHÄUSER/STOLL, DStR 2002, 1597 [1598]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 909 [910]).

Sonderfragen bei Einlagerückgewähr: Werden Ausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 EStG aus dem stl. Einlagekonto (§ 27) finanziert, kommt es bei der empfangenden KapGes. zu einer BV-Mehrung.

► *Streitige Rechtslage:* Die Behandlung von Ausschüttungen, die aus dem stl. Einlagekonto iSd. § 27 erfolgen, ist streitig.

▷ *Auffassung der Rechtsprechung:* Der BFH (v. 28.10.2009 – I R 116/08, BStBl. II 2011, 898) hat entschieden, dass Rückzahlungen aus dem stl. Einlagekonto nicht Abs. 1 unterfallen. Da § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Ausschüttungen aus dem Einlagekonto von den Einnahmen ausnehme, könnten auch keine Bezüge vorliegen, die Abs. 1 aber gerade voraussetzt. Unbeantwortet lässt der BFH demgegenüber mangels Entscheidungserheblichkeit (Altfall) die Frage einer Freistellung aufgrund von Abs. 2.

▷ *Auffassung der Finanzverwaltung:* Im Ergebnis entspricht das auch der Ansicht der FinVerw., soweit es um die Nichtanwendung des Abs. 1 geht. Einlagerückzahlungen sollen – soweit sie den Buchwert der Beteiligung übersteigen – aufgrund von Abs. 2 freigestellt sein (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 6; glA M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 63a; LECHNER/HAISCH/BINDL, Ubg 2010, 339; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 115; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 318). Bei der Auszahlung handele es sich um eine Rückzahlung von Vermögen, das der KapGes. zuvor als Einlage zugeführt wurde; die Rückzahlung sei der Auskehrung von Nennkapital vergleichbar.

▷ *Literaturmeinung:* In der Literatur ist die Behandlung streitig. In Abweichung von BFH und BMF wird vertreten (vgl. PUNG in DPM, § 8b Rn. 137; FÜGER/RIEGER, FR 2003, 543; WATERMEYER, GmbH-StB 2002, 108; HOFFMANN, GmbH-StB 2003, 210; M. PRINZ, FR 2010, 580; HERZIG, DB 2003, 1459 [1461]; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 52), dass Ausschüttungen, für die das Einlagekonto verwendet wird, nach Verrechnung mit dem Beteiligungsbuchwert Abs. 1 unterfallen, und insoweit auch die Fiktion des Abs. 5 eingreift. Die Problematik folgt aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG. Danach sind die auf § 27 beruhenden Bezüge zwar solche iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, führen aber nicht zu stpfl. Einnahmen aus Kapitalvermögen. Die Regelung ist nach dem Systemwechsel der KSt vom Anrechnungsverfahren zum klassischen System im Grunde nur noch bedeutsam, um Einlagerückzahlungen im PV nicht der StPflcht zu unterwerfen (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXIII. § 20 EStG Rn. 66; ausführl. M. PRINZ, FR 2010, 580 [581]). Nur dort erfolgt eine Veräußerungsfiktion aufgrund von Ausschüttungen aus dem stl. Einlagekonto und dadurch bedingter StPflcht, die als veräußerungsgleich in § 17 Abs. 4 EStG statt durch Ausschüttung geregelt ist und der es im BV nicht bedarf. Für Anteile im Betriebsvermögen bedeutet diese Aussage, dass Auskehrungen aus dem Einlagekonto gegen den Buchwert der Beteiligung zu verrechnen sind, weil sie gerade nicht zu Einnahmen aus Kapitalvermögen

führen sollen, FÜGER/RIEGER (FR 2003, 543 [544f.]) wenden demgegenüber ein, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nach der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens im Bereich des BV keine Bedeutung mehr habe und lassen keine Verrechnung mit den AK der Beteiligung zu.

Nach der wohl am stärksten einschränkenden Ansicht (GOSCH II. § 8b Rn. 106; GOSCH, FS Herzig, 2010, 63 [66f.]) unterfallen den Buchwert übersteigende Ausschüttungen aus dem stl. Einlagekonto weder Abs. 1, weil sie aufgrund von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Bezügen gehören, noch Abs. 2, weil sie nicht aufgrund einer Veräußerung oder eines veräußerungsgleichen Vorgangs erfolgen. Sie sind vollständig stpfl.

► *Unterschiedliche Rechtsfolgen:* Der wesentliche Unterschied einer StBefreiung aufgrund Abs. 1 statt Abs. 2 liegt in Folgendem: Bei Abs. 1 konnte es zur Nachsteuer (§ 37 Abs. 3 bis VZ 2006) kommen, nicht aber zur StPflcht vorangegangener Teilwertabschreibungen und nicht zu eventuellen Restriktionen aufgrund von Abs. 4 aF (vgl. auch FÜGER/RIEGER, FR 2003, 543; FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 63; DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1021], die zudem zutreffend darauf hinweisen, dass eine einheitliche Dividende bei nur teilweiser Dotierung aus dem stl. Einlagekonto iSd. § 27 entsprechend aufgeteilt werden müsste, um eine StBefreiung nach Abs. 1 [ohne Einschränkungen] oder Abs. 2 [mit eventuellen Einschränkungen aus Wertaufholung] zu beurteilen). Unterschiede ergeben sich zudem bei Abs. 4 nF, der Gewinnausschüttungen und nicht Abs. 2 unterfallende Vorgänge erfasst.

► *Stellungnahme:* Die Einlagenrückzahlung sollte uE systematisch der StBefreiung des Abs. 1 unterfallen. Sie zählt zu den Bezügen iSd. Abs. 1 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG steht dem nicht entgegen, weil die Regelung im Bereich der betrieblichen Einnahmen nicht auf die Aussage beschränkt ist, Rückzahlungen aus dem stl. Einlagekonto seien beim Gesellschafter nicht als stbare Einnahme zu behandeln. Sie ist zusätzlich als eine den AK-Begriff ergänzende Bewertungsregelung zu § 6 Abs. 1 Nr. 2 und § 17 Abs. 2 EStG zu verstehen, die den Zweck hat, stille Reserven in der Beteiligung sicherzustellen (vgl. BFH v. 20.4.1999 – VIII R 38/96, BStBl. II 1999, 647). Aus diesem Grund sind Ausschüttungen aus dem Einlagekonto mit den AK der Beteiligung zu verrechnen, ein darüber hinaus gehender Betrag der Ausschüttung führt im betrieblichen Bereich zu BE und im privaten Bereich zur Anwendung des § 17 Abs. 4 EStG. Zwar erging BFH v. 20.4.1999 (VIII R 38/96, BStBl. II 1999, 647) noch zum EK 04, insoweit besteht zu § 27 jedoch kein Unterschied (ausführl. PRINZ, FR 2010, 580). Da der I. Senat des BFH (v. 28.10.2009 – I R 116/08, BStBl. II 2011, 898) dieser Ansicht nicht folgt, müssen Ausschüttungen aus dem stl. Einlagekonto zumindest in entsprechender Anwendung des Abs. 2 freigestellt werden, weil eine Freistellung nach der Wertentscheidung in anderen steuergesetzlichen Regelungen durch eine Veräußerungsfiktion getroffen ist. Zu nennen sind insbes. § 17 Abs. 4 EStG und § 22 Abs. 1 Nr. 3, § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG; sie regeln, dass die AK übersteigende Leistungen aus dem Einlagekonto (§ 27 KStG) als Veräußerung gelten. Diese Wertentscheidung spricht uE dafür, Leistungen aus dem Einlagekonto stfrei zu stellen und zumindest einheitlich dem Veräußerungstatbestand und damit Abs. 2 zu unterwerfen, wenn man sie entgegen hier vertretener Ansicht nicht Abs. 1 unterstellt.

Besonderheiten bei ausländischer Kapitalgesellschaft: Bei ausländ. KapGes. ist hinsichtlich einer Einlagerückgewähr wie folgt zu unterscheiden:

► *Ausländische EU-Gesellschaften ab Veranlagungszeitraum 2006*: Die fehlende Anwendung des § 27 auf ausländ. EU-KapGes. war europarechtl. höchst problematisch, denn der gesamte Betrag ihrer Ausschüttung war aufgrund der nach HM gebotenen Anwendung des Abs. 1 beim Gesellschafter Bemessungsgrundlage für die 5 %-Fiktion des Abs. 5 Satz 1. Da unbeschränkt stpfl. KapGes. dadurch besser gestellt waren als ausländ. KapGes., hat der Gesetzgeber § 27 mit Wirkung ab dem VZ 2006 ergänzt. Aufgrund § 27 Abs. 8 können auch in der EU unbeschränkt stpfl. KapGes. eine Einlagerückgewähr erbringen; sie ist in entsprechender Anwendung der für unbeschränkt stpfl. KapGes. geltenden Grundsätze zu ermitteln.

► *Entsprechende Anwendung auf EWR-Gesellschaften*: Der Wortlaut des § 27 Abs. 8 erfasst nur Gesellschaften, die in einem Mitgliedstaat der EU der unbeschränkten KStPfl. unterliegen. Da die EU-Grundfreiheiten auch für EWR-Gesellschaften gelten, ist § 27 Abs. 8 insoweit EU-rechtswidrig und eine entsprechende Anwendung auf Gesellschaften in EWR-Staaten geboten (s. § 27 Anm. 164).

Hinweis: Nach überwiegender Meinung ist § 27 Abs. 8 auch bereits vor VZ 2006 entsprechend anwendbar, um eine EU-rechtliche Diskriminierung zu vermeiden (s. § 27 Anm. 164 mwN.). Durch § 27 Abs. 8 hat der Gesetzgeber zwar einem Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit entgegenwirken wollen (Art. 43, 47 AEUV). Da aber weder § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und §§ 8b Abs. 1 und 2, 27 KStG eine die Niederlassungsfreiheit kennzeichnende, kontrollierende Beteiligung erfordern, ist eine (weiterhin gegebene) Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 62, 64 AEUV) im Hinblick auf die vorgenannten Drittstaatenfälle nicht ausgeschlossen.

► *Drittlandsgesellschaften*: Für sie (und EU-Gesellschaften bis einschließl. VZ 2005) ergibt sich die vorgenannte Fragestellung einer Anwendung von Abs. 1 oder Abs. 2 wortlautmäßig nicht. Sie können kein stl. Einlagekonto führen, weil sie nicht unbeschränkt kstpfl. sind (§ 27 Abs. 1) und als Nicht-EU-Gesellschaft auch nicht aufgrund § 27 Abs. 8 eine Einlagerückgewähr erbringen können. Ausschüttungen aus ihrem Eigenkapital, das nicht Nennkapital ist, führen für den Gesellschafter zu Bezügen iSd. Abs. 1. Die Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist *expressis verbis* wegen ihres Verweises auf § 27 nicht anwendbar (BMF v. 4.6.3003 – IV A 2 – S 2836-2/03, BStBl. I 2003, 366 – Tz. 3; ausführl. FÜGER/RIEGER, FR 2003, 543 [544]; GOSCH II. § 8b Rn. 107). Das aber würde bedeuten, dass die gesamte Ausschüttung ohne Verrechnung mit dem Beteiligungsbuchwert der Fiktion von 5 % nicht abziehbarer BA und im Fall einer Streubesitzbeteiligung iSd. Abs. 4 oder in Fällen der Abs. 7 und 8 sogar vollständig der Besteuerung unterliegen würde (so FinMin. NRW v. 6.10.2011 – S 2836 - 17-VB 4, juris). Grundsätzlich liegt aber auch in diesen Fällen eine Rückzahlung von AK vor. Weil es sich um eine Kapitalrückzahlung handelt, muss sie auch in Drittstaatenfällen mit dem Beteiligungsbuchwert verrechnet werden (vgl. BFH v. 4.11.1992 – I R 1/91, BStBl. II 1993, 189 zur Kapitalherabsetzung; v. 27.4.2000 – I R 58/99, BStBl. II 2001, 188 zur Rückzahlung einer Kapitalrücklage; v. 20.10.2010 – I R 117/08, BFH/NV 2010, 669 zur Rückzahlg. von Aktien (*spin off*); FG Düsseldorf v. 27.11.2007 – 6 K 3380/00, EFG 2008, 980; ausführl. dazu POHL, JbFStR 2011/2012, 588 [590 ff.] mwN.; LECHNER/HAISCH/BINDL, Ubg 2010, 339 [341]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 143; SPILKER/PESCHKE, DStR 2011, 385 [390 f.]). Da § 27 Abs. 8 keine besondere Beteiligungshöhe voraussetzt, ist eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit im Hinblick auf die Drittstaatenfälle nicht ausgeschlossen; es sollte eine entsprechende Anwendung erfolgen (vgl. HEGER in GOSCH II. § 27 Rn. 66; SPILKER/PESCHKE, DStR 2011, 385 [390] mit Darstellung des Meinungsstands).

3. Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG

Die Regelung betrifft durch den Verweis auf § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG Bezüge aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder nach Auflösung einer Körperschaft. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasst zwei Fälle; in Satz 1 Bezüge, die nach Auflösung einer Körperschaft oder Personenvereinigung anfallen und nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen (erfasst werden in- und ausländ. Körperschaften oder Personenvereinigungen), und in Satz 2 Bezüge, die aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder nach Auflösung einer – unbeschränkt stpfl. – Körperschaft oder Personenvereinigung anfallen und als Gewinnausschüttungen iSd. § 28 Abs. 2 Satz 2 gelten.

Bezüge, die nach der Auflösung einer Körperschaft oder Personenvereinigung anfallen und die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen: Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 erfasst Bezüge aus der Auflösung einer KapGes., die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen. Grundsätzlich handelt es sich um Auskehrungen von Gewinnrücklagen oder laufendem Gewinn aufgrund einer Auflösung oder aufgrund einer Kapitalherabsetzung unter der weiteren Voraussetzung, dass die Bezüge (Auskehrungen) als Gewinnausschüttungen iSd. § 28 Abs. 2 Satz 2 gelten, Nennkapital also aus Gewinnrücklagen gebildet wurde. Das ist der Fall, soweit ein Teil des herabgesetzten und an die Anteilseigner ausgekehrten Nennkapitals den Sonderausweis iSd. § 28 Abs. 1 Satz 3 bedingt (vgl. BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366 – Tz. 33 ff.). Die Rückzahlung von Nennkapital, das aus Gewinnrücklagen gebildet wurde, wird als Gewinnausschüttung behandelt und unterfällt Abs. 1. Anderenfalls könnten die stl. Folgen einer Gewinnausschüttung durch eine Erhöhung des Nennkapitals aus solchen Gewinnrücklagen (Streubesitz) zugunsten einer Liquidationsauskehrung erfolgen.

Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto: Unklar ist (entsprechend dem Fall von Bezügen aufgrund von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG), wie Rückzahlungen aus dem stl. Einlagekonto im Rahmen einer Auflösung/Liquidation zu behandeln sind, weil aufgrund von § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 letzter Halbs. EStG Satz 3 entsprechend anzuwenden ist. Die FinVerw. behandelt Leistungen aus dem stl. Einlagekonto im Rahmen einer Liquidation ebenso wie im Fall einer Ausschüttung als Fall des Abs. 2 (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 7; ebenso zB M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 64). Im Einzelnen s. Anm. 41.

► *Besonderheiten bei ausländischer Kapitalgesellschaft:* Auch im Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG bestehen für ausländ. KapGes. Besonderheiten. Die Ausführungen in Anm. 41 hinsichtlich des steuerl. Einlagekontos gelten entsprechend.

Bezüge aufgrund Kapitalherabsetzung oder Auflösung: Die Regelung erfasst nur die Kapitalherabsetzung oder Auflösung unbeschränkt stpfl. KapGes. Abs. 1 erfasst solche Auskehrungen aus Kapitalherabsetzung oder Auflösung, soweit sie aus in Nennkapital umgewandelten Rücklagen stammen (§ 28 Abs. 2 Satz 2 und 4). Auskehrungen, die durch das stl. Einlagekonto dotiert werden, unterfallen nach Rspr. und FinVerw. nicht Abs. 1; s. Anm. 32.

► *Besonderheiten bei ausländischer Kapitalgesellschaft:* Die vorstehenden Grundsätze für die Kapitalherabsetzung und Auflösung gelten ausdrücklich nur für unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Vereinigungen. Auskehrungen von beschränkt stpfl. Körperschaften und Vereinigungen führen uE zur Anwendung des Abs. 2 mit der Folge, dass auch die Restriktionen des Abs. 3 und des Abs. 4

KStG § 8b Anm. 42–45 B. Abs. 1: Befreiung lfd. Beteiligungsbezüge

aF eingreifen. Dadurch bleibt in diesen Fällen eine EU-Gleichheit zumindest fragwürdig. Allerdings hat vorrangig eine Verrechnung mit des AK zu erfolgen, s. hierzu § 20 EStG Anm. 128; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, XXIII. § 20 Rn. 71.

43 **4. Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG**

Auch Einnahmen aus Leistungen einer nicht stbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 sind stfrei. Es handelt sich um Leistungen von Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5, die keine Gesellschafter, sondern Mitglieder oder Bezugsberechtigte haben. Erfasst werden insbes. Einnahmen aus Leistungen von Vereinen, wie Versicherungsver-einen auf Gegenseitigkeit und Stiftungen. Die Erfassung als Kapitaleinkünfte mit einer korrespondierenden Befreiung im Rahmen des § 8b Abs. 1 stellt sicher, dass es bei einer KStBelastung von 15 % systementsprechend nur so lange bleibt, wie die Kapitaleinnahmen die Ebene der erzielenden Körperschaft oder eines körperschaftlich strukturierten Empfängers nicht verlassen. Durch das JStG 2010 wurde § 20 Abs. 1 Nr. 9 um Satz 2 erweitert. Während die bis dahin geltende Regelung nur unbeschränkt kstpf. Rechtssubjekte im Sinne der Rege-lung erfasste, werden durch § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG auch Leistungen von vergleichbaren Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmas-sen, die weder Sitz noch Geschäftsleitung in Inland haben, entsprechend ein-bezogen. Zur zeitlichen Anwendung s. § 52 Abs. 37 EStG.

44 **5. Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG**

Auch Leistungen eines Betriebs gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlich-keit iSd. § 4 Abs. 2 sind im Rahmen des Abs. 1 freigestellt. Erfasst werden alle Leistungen derartiger rechtsfähiger Betriebe gewerblicher Art, die im Fall einer privatwirtschaftlichen KapGes. zu offenen oder verdeckten Gewinnausschüt-tungen führen (arg. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a letzter Satzteil EStG). Haupt-anwendungsfall werden Zahlungen an den Gewährträger und/oder an eine an-dere Person des öffentlichen Rechts sein. Leistungen aus dem stl. Einlagekonto (§ 27) fasst die FinVerw. unter Abs. 2 (BMF v. 11.9.2002 – IV A 2 - S 1910 - 194/02, FR 2002, 1199 – Tz. 20; zu offenen Fragestellungen s. Anm. 41). Dem Zusammenspiel von § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG einerseits und § 8b Abs. 1 andererseits liegt ebenfalls die Systematik des KStG zugrunde, betriebliche Gewinne auf der Ebene von Körperschaften einmal mit einer KSt von 15 % zu belasten und die weitere Belastung erst auf Gesellschafterebene eintre-ten zu lassen.

45 **II. Rechtsfolge: Kein Ansatz bei der Ermittlung des Einkommens (Abs. 1 Satz 1)**

Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG aus der Betei-ligung an einer anderen Körperschaft bleiben bei der Ermittlung des Einkom-mens der empfangenden Körperschaft durch Korrektur außerhalb der StBil. au-ßer Ansatz. Dadurch kommt es grds. zu keiner KStBelastung, jedoch werden 5 % der stfreien Bezüge als stpf. nichtabziehbare BA fingiert (Abs. 5 Satz 1). Über § 7 Satz 1 GewStG gilt diese StBefreiung auch für die GewSt, wird aber durch § 8 Nr. 5 GewStG partiell aufgehoben.

Keine Anwendung des Abs. 1 bei zugerechnetem Organeinkommen: Da es innerhalb eines kstl. Organkreises nicht zu „Bezügen“ iSd. Abs. 1 kommt, sind die von dem GAV erfassten Gewinne der Tochter-KapGes. beim OT weiterhin stpfl. Dort wird auch über die Anwendung von § 8b im Fall tiefer gestaffelter, nicht in die Organschaft einzuordnender KapGes. entschieden (sog. Brutomethode, § 15 Satz 1 Nr. 2). Siehe Anm. 23.

Organschaft als Gestaltungsmittel zum Aufwandsabzug: Nach Erweiterung des Abs. 5 durch das ProtErklG auch auf inländ. Beteiligungserträge kann durch die Organschaft die Fiktion nichtabziehbarer BA vermieden werden (s. Anm. 192).

Einstweilen frei.

46–47

III. Erweiterung auf einkommensteuerliche Ersatztatbestände (Abs. 1 Satz 5) 48

Bezüge iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG: Der Verweis des Abs. 1 Satz 2 auf Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG erfasst Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen. Solche Einnahmen liegen vor, wenn der Dividendenschein ohne das dazugehörige Stammrecht (zB Aktie) vor Gewinnverteilungsbeschluss vom Anteilseigner veräußert wird. In diesem Fall erzielt der Stammrechtinhaber durch den entsprechenden Veräußerungspreis insofern eine „vorgezogene Dividende“ und dadurch wirtschaftlich vorgezogene Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXIII. § 20 Rn. 128); KapErtrSt fällt daher nicht an (vgl. mit weiterführenden Gestaltungsüberlegungen CLEMENS/REHFELD, Inf. 2004, 505 [510]). Der Ersatztatbestand des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ist demgegenüber nicht erfüllt, wenn der Anteilseigner den Dividendenschein erst nach einem Gewinnverteilungsbeschluss veräußert. In diesem Fall erzielt er bei Ausschüttung Dividendeneinkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, weil ihm die Einnahmen aufgrund von § 20 Abs. 5 EStG zuzurechnen sind.

Bezüge iSd. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG: Ebenso wie die Einnahmen aus der Veräußerung (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) unterliegen auch Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG aufgrund der Gesetzesänderung durch das UntStFG expressis verbis dem Tatbestand des Abs. 1, wenn die Abtretung vor einem entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss erfolgt.

IV. Ausnahmen und Rückausnahmen der Befreiung laufender Kapitalerträge (Abs. 1 Sätze 2 und 3)

1. Keine Steuerfreistellung von Bezügen (Abs. 1 Satz 2)

a) Erfasste Bezüge

Satz 2 nennt bestimmte Bezüge des Gesellschafters einer Körperschaft oder Personenvereinigung, die das Einkommen der leistenden Gesellschaft gemindert haben.

Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG: Seit der Ausweitung des materiellen Korrespondenzprinzips auf alle Bezüge iSd. Satzes 1 ab VZ 2014 werden alle

49

Gewinnausschüttungen erfasst. Dazu gehören keine Ausschüttungen aus dem stl. Einlagekonto (§ 27), soweit sie den Buchwert der Beteiligung nicht übersteigen oder soweit man sie generell nicht dem Anwendungsbereich des Abs. 1 S. 1, sondern Abs. 2 zuordnet. Dazu gehören ebenfalls keine Ausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, für die der Sonderausweis aufgrund von § 28 Abs. 1 Satz 3 als verwendet gilt (M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 111).

► *Auslandsfall*: Fraglich ist, ob auch Leistungen einer ausländ. KapGes., insbes. vGA, erfasst werden, die beim inländ. Gesellschafter zu Bezügen führen. Der Gesetzeswortlaut „... Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben“ bezieht sich durch den Begriff „Einkommen“ auf eine inländ. Regelung. Die Frage stellte sich umso mehr, als im JStG 2007 für vGA noch der Klammerzusatz „(§ 8 Abs. 3 Satz 2)“ enthalten war. Eine Einkommensminderung iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 gibt es in Auslandsfällen nicht; sie wären nicht erfasst. Während der Wortlaut von Satz 2 in der Fassung des JStG 2007 diese Interpretation durchaus stützte, ist das seit der Erweiterung durch das AmtshilfeRLUMsG nicht mehr der Fall. Die Regelung setzt nur noch eine Einkommensminderung voraus und erfasst, wie bereits vom Gesetzgeber des JStG 2007 beabsichtigt, Bezüge in- und ausländ. KapGes. (vgl. BTDrucks. 622/06, 119; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 108; GOSCH II. § 8b Rn. 145).

▷ *Inlandsqualifikation für Bezüge maßgebend*: Für die Frage, ob der inländ. Gesellschafter einer Auslandsgesellschaft eine Gewinnausschüttung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG bezieht, ist die inländ. Qualifikation der Leistung der Auslandsgesellschaft maßgebend (BFH v. 6.6.2012 – I R 6, 8/11, BStBl. II 2013, 111 – Tz. 21; FG Düsseldorf v. 20.8.2013 – 6 K 4183/11 K, EFG 2013, 1881). Dadurch kann es zu Qualifikationskonflikten kommen, die zu einer unterschiedlichen Behandlung im Inland gegenüber den Ausland führen. Aus diesem Grund stellen zB Zahlungen auf Eigenkapitalgenussrechte iSd. § 8 Abs. 2 Satz 3 Gewinnausschüttungen dar, auch wenn sie das Ausland anders, insbes. als abziehbaren Zins qualifiziert. Diese sog. hybriden Finanzierungen waren letztendlich der Grund, warum das materielle Korrespondenzprinzip auf alle Bezüge ausgeweitet wurde. Dasselbe gilt wohl auch für die brasilianische Eigenkapitalfinanzierung, die aufgrund brasilianischen Rechts statt oder neben einer (regulären) Gewinnausschüttung als solche an den Gesellschafter geleistet werden kann (BFH v. 6.6.2012 – I R 6, 8/11, BStBl. II 2013, 111; hierzu auch BECKER/LOOSE, IStR 2012, 758 [759 f.]; ERNESTING, IWB 2013, 417; HAISCH/HELIOS/NIEDLING, DB 2013, 1444 [1445]; SCHMID, IStR 2012, 770; STANGL, DStR 2013, Beihefter 4, 13 [20]).

Hinweis: Das Beispiel der brasilianischen Eigenkapitalverzinsung verdeutlicht, dass der Wortlaut des Satzes 2 vom Gedanken her Einzelfälle im Ausland stl. abziehbarer hybrider Finanzierungen treffen soll, über diese Einzelfälle hinaus aufgrund seines Wortlauts aber alle Fälle von Gewinnausschüttungen erfasst, denn die brasilianische Verzinsung und ihre Ausschüttung unterliegt in Brasilien einer Quellensteuer. Eine Anrechnung erfolgt nur auf die inländ. KSt, so dass im Fall der Freistellung aufgrund Abs. 1 Satz 1 die Auslandssteuer uU mit Anrechnungsüberhang definitiv wird; „weiße Einkünfte“ liegen nicht vor. Zu Recht wird deshalb eine einschränkende Anwendung gefordert (vgl. zur überschießenden Reaktion des Gesetzgebers durch eine Stpflicht aller Bezüge BECKER/LOOSE, IStR 2012, 758 [760]; HAISCH/HELIOS/NIEDLING, DB 2013, 1444 [1445]).

Vom 18.12.2006 als Zuflusszeitpunkt bis einschließl. VZ 2013 (s. Anm. 11) waren nicht alle, sondern folgende Bezüge vom materiellen Korrespondenzprinzip erfasst:

Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG: Es handelt sich um vGA, die Satz 2 zu den Gewinnanteilen, Ausbeuten und sonstigen Bezügen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1

Satz 1 EStG zählt. Da § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auf den Leistungsempfänger abstellt, ist für ihn zu beurteilen, ob eine vGA vorliegt. Die Wertung auf der Ebene der leistenden Körperschaft ist dafür nicht maßgeblich.

Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG: Es handelt sich um Einnahmen aus Leistungen einer nicht stbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse. Da sie keine Gesellschafter, sondern Mitglieder und Bezugsberechtigte haben, werden Leistungen erfasst, die wirtschaftlich einer vGA vergleichbar sind.

Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a Halbs. 2 EStG: Es gilt ähnliches wie im Fall des § 20 Abs. 1 Nr. 9 Halbs. 2 EStG. Ein Betrieb gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit kann keine Gewinnausschüttungen tätigen, aber an seinen Träger vergleichbare Leistungen erbringen. Dasselbe betrifft einer vGA vergleichbare Leistungen.

► *Maßgebendes Recht:* Auch hinsichtlich der vGA enthält der Wortlaut des Satzes 2 keine Einschränkung dahingehend, ob diese von einer in- oder ausländ. Körperschaft stammen. Ebenso wie im Fall von Gewinnausschüttungen ist für die Qualifikation als Bezüge oder Einnahmen im vorgenannten Sinn inländ. Recht maßgebend; nach ihm bestimmt sich, ob eine vGA vorliegt, die die Gesellschaft an den Gesellschafter leistet.

b) Keine Einkommensminderung bei der leistenden Körperschaft

50

Satz 2 verweist im weiteren Tatbestandsmerkmal darauf, dass die Bezüge bei der leistenden Gesellschaft das Einkommen nicht gemindert haben dürfen. Eine Einkommensminderung ist nicht eingetreten, wenn die Leistung, insbes. vGA, außerhalb der Steuerbilanz dem Einkommen wieder hinzugerechnet wurde (hM, vgl. BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 2 f.; dagegen zB BRIESE, GmbHR 2006, 1136).

Einbeziehung veränderter Vermögensmehrung? Zweifelhaft ist, ob auch eine verhinderte Vermögensmehrung den Tatbestand der Einkommensminderung auslöst. Der Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 nennt nur die Einkommensminderung selbst; da es sich um eine Ausnahmeregelung handelt, sollte sie eng ausgelegt werden (DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514; DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2008, 373; SCHNITGER/ROMETZKI, BB 2008, 1648 [1651]). Die FinVerw. wird allerdings vor dem Hintergrund der Historie der Ausnahmeregelung als ursprünglich auf vGA bezogene Regelung im Zweifel auch den Fall der verhinderten Vermögensmehrung erfassen (vgl. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112 [113]; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 125; PUNG in DPM, § 8b Rn. 81). UE sollte Abs. 1 Satz 2 eng ausgelegt werden, weil es sich um eine Ausnahmeregelung zur grds. gebotenen Freistellung von Bezügen innerhalb Kapitalgesellschaften handelt. Während die verhinderte Vermögensmehrung im Inland noch als Bestandteil der vGA einbezogen werden kann, ist die Einbeziehung einer im Ausland erfolgenden Vermögensmehrung abzulehnen, weil es sich nicht um der inländische Besteuerung unterliegendes Besteuerungssubstrat handelt. Eine Einbeziehung im Auslandsfall ist Gegenstand der Hinzurechnungsbesteuerung aufgrund §§ 7 ff. AStG mit ihren die ausl. Aktivität betreffenden eigenständigen Wertungen (glA SCHNITGER in S/F, § 8b Rn. 218; krit. auch BECKER/LOOSE, IStR 2012, 758).

Auslandsqualifikation maßgebend für Einkommensminderung: Die Frage der Einkommensminderung bei der leistenden Gesellschaft ist im Auslandsfall danach zu entscheiden, ob das Einkommen durch die Leistung der Gesellschaft

nach dortigem Recht gemindert wurde (§ 8 Anm. 194; BECKER/LOOSE, IStR 2012, 758; HAISCH/HELIOS/NIEDLING, DB 2013, 1444 [1445]). Das gilt uE seit der Ausweitung des materiellen Korrespondenzprinzips für alle Gewinnausschüttungen einschließlich vGA, letzteres galt uE zwar auch bereits für die durch das JStG 2007 eingeführte Korrespondenz von vGA, war/ist aber streitig für die Fälle, in denen das ausländ. Recht keine vGA-ähnliche Regelung kennt und die Bezüge nach dem anwendbaren ausländ. Recht das Einkommen rechtmäßig gemindert hatten, nach inländ. Recht aber eine vGA vorliegen würde (für eine Anwendung RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 125; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 212; GOSCH II. § 8b Rn. 147; SCHNITGER/ROMETZKI, BB 2008, 1648; HAAS, IStR 2011, 353). Es sind uE vom insoweit zu weit geratene Wortlaut Gewinnminderungen erfasst, die beim inländ. Gesellschafter zur Zurechnung von Bezügen führen. Das Gesetz stellt allein darauf ab, dass die zu Bezügen iSd. Abs. 1 Satz 2 führende Leistung bei der leistenden Gesellschaft einkommensmindernd war. Der Grund dafür ist unmaßgeblich und kann auch in der zutreffenden Behandlung nach der ausländ. Rechtsordnung begründet sein (ausführl. DESENS, DStR 2013, Beihefter 4, 4 [13, 20]; zu Recht krit. BECKER/LOOSE, IStR 2012, 758 [760]). Demgegenüber kann eine allgemeine Gewinnbefreiung wie zB die Befreiung von Schachteldividenden im Einkommen der Auslandsgesellschaft nicht zur Gewinnminderung in diesem Sinne führen, weil es dafür zumindest an der notwendigen Kausalität (Unmittelbarkeit) fehlt (vgl. auch GOSCH II. § 8b Rn. 149i; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 125). Die überschießenden Rechtsfolgen der Regelung zeigen sich zB bei Drittstaatenverschmelzungen, vgl. einerseits HRUSCHKA, IStR 2012, 845, und andererseits BECKER/KAMPHAUS/LOOSE, IStR 2013, 328.

51 **c) Kausalität von Bezügen und Einkommensminderung**

Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal ist uE, dass die Bezüge des Gesellschafters unmittelbar das Einkommen der leistenden Gesellschaft mindern, also die Kehrseite der Leistung sind. Nicht tatbestandsmäßig sind Abzüge bei der Bemessungsgrundlage „Einkommen“ oder „Gewinn“ bei der leistenden KapGes. Namentlich eine bei der Einkommensermittlung als BA abziehbare Eigenkapitalverzinsung (zB belgischer notional interest) fällt hierunter nicht, weil sie nicht Gegenstand der Ausschüttung und damit nicht Gegenstand der Einkommensverwendung, sondern noch der Einkommensermittlung ist (vgl. auch BECKER/LOOSE, IStR 2012, 758 [759]; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 118; HAISCH/HELIOS/NIEDLING, DB 2013, 144 [1445]; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 132).

Endgültigkeit der Einkommensminderung: Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der Einkommensminderung ist darüber hinaus, dass sie endgültig eingetreten ist, mithin nicht mehr berichtigt werden kann. Das folgt aus § 32a Abs. 1 KStG, der die verfahrensrechtl. Seite des vGA-Korrespondenzprinzips regelt, gilt aber nach dem zugrundeliegenden Gedanken für alle Gewinnminderungen gleichermaßen (glA M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 127 f.; aA DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514, die auf eine veranlagungsbezogene Betrachtung abstellen). Soweit nämlich bei der leistenden Körperschaft der StBescheid aufgrund der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann auch gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, der StBescheid entsprechend erlassen, aufgehoben oder geändert werden. Nur wenn die vGA endgültig bei der leistenden Körperschaft das Einkommen gemindert hat, greift materiell Abs. 1 Satz 2 mit der Folge einer Aufhebung der StFreiheit der vGA ein.

Nach der Gesetzesbegründung zum JStG 2007 (BTDrucks. 16/2712, 70) soll Abs. 1 Satz 2 auch in Fällen eingreifen, in denen bei der leistenden Körperschaft noch keine StFestsetzung erfolgt ist. Das ist uE abzulehnen, weil „weiße Einkünfte“ eine stl. Nichtberücksichtigung beim Gesellschafter und der Gesellschaft voraussetzen; daran fehlt es, wenn bei der leistenden Körperschaft noch keine StFestsetzung erfolgte (GOSCH II. § 8b Rn. 147; DÖRFER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [515]).

Hinweis: Zweifelhaft ist, ob auch vGA aufgrund der bis VZ 2007 geltenden Gesellschafter-Fremdfinanzierung des § 8a aF erfasst werden (vgl. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112 [113]). Nur wenn man § 8a aF dergestalt versteht, dass er die gesellschaftsrechtl. Veranlassung der vGA bildet, werden uE § 8a-Fälle erfasst.

Zeitliches Auseinanderfallen von Leistung und Einkommensminderung:

Die Bezüge beim Gesellschafter und die Einkommensminderung bei der leistenden Gesellschaft können zeitlich auseinanderfallen. Bestehen im Ausland zB hinsichtlich eines Zinsabzugs Abzugsbeschränkungen, wie etwa der Zinsschranke (§ 4h EStG) vergleichbare Regelungen, kommt es erst zur Einkommensminderung, wenn die Leistungen einkommensmindernd werden (M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 127; DESENS, DStR 2013, Beihefter 4, 13 [20]; str., aA zB PUNG in DPM, § 8b Rn. 84).

d) Rechtsfolge von Satz 2: Versagung der Steuerbefreiung beim Empfänger der Bezüge 52

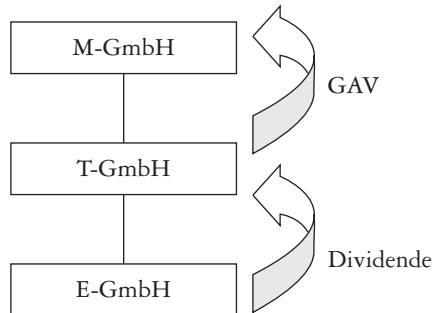
Satz 2 ordnet als Rechtsfolge an, dass die StBefreiung des Satzes 1 beim Empfänger der Bezüge nicht eingreift. Soweit die Bezüge stpfl. sind, ist das pauschale BA-Abzugsverbot des Abs. 5 nicht anwendbar; BA sind abziehbar. Trotz der StPflicht der Bezüge handelt es sich weiterhin um Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 EStG. Satz 2 bewirkt eine Versagung der StBefreiung aber keine Umqualifikation der Bezüge (hM, vgl. nur M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 120; GOSCH II. § 8b Rn. 148c; HAGENA, FR 2012, 1177; KOLLRUSS, BB 467 [471]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 77). Ausländische Quellensteuer ist auf die inländ. KSt anzurechnen oder von den qualifikationsbelasteten Bezügen der empfangenden Gesellschaft abziehen (§ 28 Abs. 6 Sätze 1 und 3).

Keine Bindungswirkung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter: Hinsichtlich der Qualifikation einer vGA und bejahendenfalls ihrer Höhe besteht keine Bindungswirkung zwischen dem StBescheid der leistenden KapGes. und dem StBescheid des Gesellschafters. Die Rechtsfolge des Satzes 2 besteht nur darin, dass die StFreiheit beim Gesellschafter ausgeschlossen wird. Der StBescheid der leistenden KapGes. ist kein Grundlagenbescheid.

Offene Fragen bei Ketten-verdeckten Gewinnausschüttungen: Fraglich ist, wie sich die StPflicht aufgrund von Satz 2 im Verhältnis mehrstufiger vGA auswirkt und ob insoweit unter Einbeziehung des § 32a Abs. 1 eine identische Behandlung wie in einfachen vGA-Verhältnissen erreicht werden kann. Da Satz 2 hinsichtlich der Aufwandswirksamkeit auf die Ebene der leistenden KapGes. abstellt, ist fraglich, ob dies die ursprüngliche vGA leistende oder die dem letztendlichen Leistungsempfänger unmittelbar nachgeordnete Gesellschaft ist. Da bei einer mittelbaren bzw. mehrstufigen vGA nach hM diejenige Gesellschaft leistet, an der die vGA umfängende Gesellschafter unmittelbar beteiligt ist, ist auf jeder Stufe eine vGA und ihre Aufwandswirksamkeit zu untersuchen (aA KOHLHEPP, DStR 2008, 1859: vGA ausschließlich zwischen leistender Gesellschaft und unmittelbar beteiligtem Gesellschafter als Leistungsempfänger).

Konsequenterweise ist auf jeder Beteiligungsstufe zu untersuchen, ob die StFreiheit der vGA für die empfangende KapGes. eingeschränkt ist.

Beispiel: M-GmbH hält alle Anteile an T-GmbH, diese wiederum alle Anteile an E-GmbH. E-GmbH wendet M-GmbH einen Vermögensvorteil aufgrund gesellschaftsrechtl. Veranlassung zu, den sie, bestandskräftig und nach den Regelungen der AO nicht mehr änderbar, aufwandswirksam behandelt. Die StFestsetzungen von M und T sind vorbehaltswirksam aufgrund von § 164 Abs. 2 AO ergangen.



Es liegt eine Ketten-vGA von E an T und T an M vor. Da die vGA bei E aufwandswirksam ist, und ihr Einkommen nicht aufgrund von § 8 Abs. 3 Satz 3 korrigiert werden kann, führt sie bei T zu einem aufgrund von Satz 2 stpfl. Beteiligungsertrag. Diskutiert wird, ob die vGA auch bei M-GmbH stpfl. ist. Der Grund liegt darin, dass die vGA bei T-GmbH ihr Einkommen nicht aufgrund der Korrektur aufgrund von § 8 Abs. 3 Satz 2, sondern aufgrund der Versagung der StPflicht durch Satz 2 nicht aufwandswirksam war. In Ketten-vGA ist mE § 8 Abs. 3 Satz 2 mit Abs. 1 Satz 2 zusammen zu betrachten. Kommt es in der Kette zu einer StPflicht der vGA, weil eine Korrektur aufgrund von § 8 Abs. 3 Satz 2 ausgeschlossen ist, ist die vGA nicht aufwandswirksam, weil Abs. 1 Satz 2 dies iVm. Abs. 1 Satz 2 verhindert hat (vgl. Gosch II. § 8b Rn. 149e; ausführl. auch DOERFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [516]). Zu demselben Ergebnis gelangt man mit NEUMANN (GmbH-StB 2007, 112 [115]), ebenso wohl PUNG in DPM, § 8b Rn. 80), wenn man davon ausgeht, dass die T-GmbH die Vorteile an der empfangenen vGA aufwandswirksam aufwendet, um sie an M-GmbH zu leisten. Hinzurechnung bei T-GmbH aufgrund von § 8 Abs. 3 Satz 2 führt bei M-GmbH dazu, dass kein Fall des Satzes 2 vorliegt.

Würde im Beispielfall sowohl die Veranlagung der E-GmbH als auch der M-GmbH nicht mehr änderbar sein, wäre die vGA bei der M-GmbH aufgrund von Satz 2 stpfl. Dies ist darin begründet, dass die vGA sowohl bei der E-GmbH als auch bei der T-GmbH das Einkommen gemindert hat, weil sie bei der E-GmbH nicht aufgrund von § 8 Abs. 3 Satz 2 und bei der T-GmbH nicht iVm. Abs. 1 Satz 2 dem Einkommen hinzugerechnet wurde. Zu demselben Ergebnis gelangt man im Wege des Vorteilsverbrauchs, wenn der Aufwand aus der Weiterleitung der vGA durch T-GmbH bei dieser nicht aufgrund von § 8 Abs. 3 Satz 2 ihrem Einkommen hinzugerechnet werden kann (im Ergebnis glA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 203; zum Vorteilsverbrauch vgl. BFH v. 14.2.2014 – I R 32/12, BFH/NV 2014, 1090).

Feststellungslast: Fraglich ist, wer die Feststellungslast dafür trägt, dass sich Bezüge iSd. Satzes 1 bei der leistenden KapGes. nicht gewinnmindernd ausgewirkt haben.

Teilweise wird vertreten, dass die FinVerw. hinsichtlich des Vorliegens einer Leistung die Feststellungslast trägt, wobei dies insbes. die Frage des Vorliegens einer vGA betrifft, weil es sich um einen steuererhöhenden Tatbestand handelt. Demgegenüber soll die Frage, ob sich die Bezüge bei der leistenden KapGes. gewinnmindernd ausgewirkt haben, in die Feststellungslast des Stpfl. fallen, weil es

sich um eine steuerentlastende Tatsache handele (PUNG in DPM, § 8b Rn. 86). Nach aA soll bei vGA zwar die Feststellungslast bei der FinVerw. liegen, der Beweis des ersten Anscheins für vGA aber dem Stpfl. eine erhöhte Mitwirkungslast auferlegen (RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 127).

Stellungnahme: Es handelt sich bei Satz 2 uE insgesamt um einen steuerschärfenden Tatbestand, weil weiße Einkünfte vermieden werden sollen. Dafür trägt die FinVerw. die Feststellungslast, da das Gesetz keine andere Zuordnung enthält (anders zB § 50d Abs. 3 EStG). Allerdings hat der Stpfl. im Auslandssachverhalt seinen erhöhten Mitwirkungspflichten zu genügen. Geschieht das und bleibt die Frage der Gewinnminderung unentschieden, trägt die FinVerw. die Feststellungslast und es greift die Rechtsfolge von Satz 1 (s. auch § 8 Anm. 194; HAAG/JEHLIN, DStR 2013, Beihefter 4, 3 [6]; HAISCH/HELIOS/NIEDLING, DB 2013, 1444 [1445]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 222).

Abgrenzung zu § 50d Abs. 9 EStG: Ebenso wie Abs. 1 Satz 2 erfasst auch § 50d Abs. 9 EStG einen grenzüberschreitenden Qualifikationskonflikt. Der Unterschied besteht darin, dass Abs. 2 Satz 2 eine unterschiedliche Qualifizierung einer Zahlung als BA voraussetzt, während § 50d Abs. 9 EStG ein DBA – Besteuerungsrecht „zurückholt“, das aufgrund unterschiedlicher Einkünftequalifikation kein DBA – Anwenderstaat beansprucht. Bei eventuellen (wohl eher seltenen) Überschneidungen mit Abs. 2 Sätze 2 und 3 geht diese § 50d Abs. 9 EStG als die speziellere Regelung vor (KOLLRUSS, BB 2007, 467 [472] mit Beispiel).

Auswirkung auf die Gewerbesteuer: Eine StPflcht aufgrund von Satz 2 führt nicht zur gleichzeitigen GewStPflcht, wenn die Voraussetzungen für eine Kürzung aufgrund von § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG erfüllt sind. Zwar sind die stpfl. Bezüge im Gewerbeertrag enthalten, weil § 8b auch für die GewSt gilt (§ 7 Satz 1 GewStG). Wegen der StPflcht aufgrund von Satz 2 ist jedoch der unmittelbare Anwendungsbereich – ohne „Umweg“ über § 8 Nr. 5 GewStG – des § 9 Nr. 2a und 7 GewStG eröffnet, weil es sich weiterhin um Gewinnanteile im Sinne der Regelungen handelt.

2. Einschränkung von DBA-Freistellungen (Abs. 1 Satz 3)

a) Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3

53

Da die StFreistellung von Bezügen iSd. Abs. 1 Satz 1 nicht nur durch nationales Recht, sondern auch durch DBA geregelt ist, kann es zu einer StFreistellung trotz Satz 2 kommen, wenn die StFreistellung aufgrund eines DBA eintritt. Das wäre stets der Fall, wenn sie zwar aufgrund von Satz 2 ausgeschlossen ist, aber die DBA-Voraussetzungen erfüllt sind, namentlich für das sog. Internationale Schachtelprivileg. Satz 3 enthält die Regelung, dass Satz 1 unterfallende Bezüge auch dann stpfl. sind, wenn ein DBA eingreift. Um den entsprechenden Tatbestand zu regeln, bedient sich Abs. 1 Satz 3 einer Verweisung. Sachlich verweist er auf Bezüge iSd. Abs. 1, die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage für die KSt auszunehmen sind. Da es sich um eine Rechtsgrundverweisung handelt, sind die Bezüge beim Leistungsempfänger stpfl., wenn sie beim Leistenden aufwandswirksam waren. Es gelten uE dieselben Grundsätze wie im Fall des Satzes 2, dh., erfasst werden Bezüge beim Gesellschafter, die in Umkehrung der Ausschüttung bei der leistenden Gesellschaft abziehbar waren. Allgemeine Minderungen der Bemessungsgrundlage, insbes. im Auslandsfall, sind nicht tatbestandsmäßig.

Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 1: Es handelt sich dabei um alle laufenden Erträge, einschließlich ordentlicher, auf einem gesellschaftsrechtl. Gewinnverteilungsbeschluss beruhender Dividenden.

Hinweis: Das durch das JStG 2007 eingeführte Korrespondenzprinzip bezog sich in Satz 2 ausschließlich auf vGA. Demgegenüber verwies der Wortlaut des Satzes 3 auf Bezüge iSd. Satzes 1. Da von Satz 2 ausschließlich vGA betroffen waren, wäre es auf der anderen Seite überschießend, im Gegensatz zur Freistellung nach nationalem Recht (Abs. 1 Satz 1) die Freistellung nach Völkerrecht (DBA) für alle Abs. 1 Satz 1 unterfallenden Bezüge zu versagen. Dies hätte zu dem unausgewogenen Ergebnis geführt, dass Dividenden, die nicht vGA sind, im Falle eines Nicht-DBA-Staats freigestellt wären, Dividenden eines DBA-Staats demgegenüber nicht. Nach BENECKE (NWB 2006 [Hef 41], 3429 [3430]) entspricht diese Auslegung auch der Intention des Gesetzgebers. Da Satz 3 idF des JStG 2007 nur auf einkommensmindernde vGA anzuwenden war, gilt für Finanzierungsinstrumente wie zB das Genussrecht bis zur Erweiterung durch das AmtshilfeRLUMsG weiterhin das Trennungsprinzip. Da nach nationalem Recht eine Dividende und keine vGA vorliegt, werden Zahlungen auf ein Genussrecht bis einschließlich 2013 nicht erfasst (vgl. auch GROTHERR, RIW 2007, 898 [901]; BENECKE, NWB 2006 [Hef 41], 3429 [3430]; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [13]; KOLLRUSS, BB 2007, 467 [469]).

Nach einem Doppelbesteuerungsabkommen von der Bemessungsgrundlage zur Körperschaftsteuer auszunehmen: Neben den in Satz 2 genannten Voraussetzungen muss es sich um Bezüge handeln, die eine im Inland ansässige KapGes. von einer ausländ. KapGes. erhält und eine DBA-Freistellung erfolgt. Regelmäßig sehen die mit Deutschland als Ansässigkeitsstaat vereinbarten DBA für Dividenden von einer KapGes. an eine KapGes. die Freistellungsmethode aufgrund des sog. internationalen Schachtelprivilegs vor, das von einer Mindestbeteiligungsquote und teilweise zusätzlich von einem Aktivitätsvorbehalt abhängig gemacht ist. Diese DBA-Freistellung gilt für reguläre Dividenden und vGA gleichermaßen. Sind die Voraussetzungen der Mindestbeteiligung und einer uU aktiven Tätigkeit im Sinne des jeweiligen DBA erfüllt, kommt es zur Freistellung in Deutschland als Ansässigkeitsstaat; die Bezüge sind von der Bemessungsgrundlage für die KSt auszunehmen.

54 b) Rechtsfolge von Satz 3: Steuerpflicht trotz DBA-Freistellung

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 1 Satz 3 an, dass ungeachtet des Wortlauts eines entsprechenden DBA Satz 2 entsprechend gilt. Dies bedeutet, dass die StPflcht trotz einer DBA-StFreistellung eintritt.

Auswirkung auf die Gewerbesteuer: Gewerbesteuerlich kommt den Kürzungsregelungen des § 9 Nr. 2a und 7 GewStG eine eigenständige Bedeutung zu. Sind ihre Voraussetzungen erfüllt, bleiben die Bezüge trotz ihrer KStPflcht ebenso wie im Fall des Satz 2 gewstfrei.

Hinweis: Fraglich ist, ob das auch für § 9 Nr. 8 GewStG gilt, nach dem Gewinnanteile gewstfrei sind, wenn eine DBA-Freistellung eingreift. Zwar gilt Satz 3 auch für die GewSt; dies aber nur insoweit, wie die Bezüge ohne Hinzurechnungs- und Kürzungs Vorschriften im Gewerbeertrag enthalten sind. Eine eigenständige StBefreiung enthält § 9 Nr. 8 GewStG weiterhin für die Fälle, in denen die für Nr. 2a und 7 erforderliche Mindestbeteiligung nicht zu Beginn des Erhebungszeitraums bestand (vgl. auch BFH v. 23.6.2010 – I R 71/09, BStBl. II 2011, 129). § 9 Nr. 8 GewStG bleibt anwendbar; eine DBA-Freistellung wirkt eigenständig für die GewSt.

Anwendung von Satz 3 auch bei eigener Doppelbesteuerungsabkommen-Regelung? Satz 3 verweist tatbestandsmäßig darauf, dass Bezüge aufgrund eines DBA von der Bemessungsgrundlage für die KSt auszunehmen sind. Da der Tatbestand insoweit keine Einschränkungen enthält, ist fraglich, ob Satz 3 unge-

achtet der Zulässigkeit eines treaty override auch in den Fällen gilt, in denen DBA eigenständige (Missbrauchs-) Regelungen enthalten, die die StBefreiung ausschließen. Diese Regelungen gehen uE Satz 3 vor mit der Folge, dass er nicht anwendbar ist, wenn ein DBA eigene Voraussetzungen enthält, die die DBA-Befreiung ausschließen. Hier greift uE dieselbe Überlegung der FinVerw. wie zu § 50d Abs. 3 EStG (vgl. BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171 – Tz. 10; vgl. auch HAGENA, FR 2012, 11; SCHMID, IStR 2012, 772; enger M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 131: Verdrängung bei eigener DBA Schachtelmissbrauchsregelung; aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 87).

Einstweilen frei

55

3. Rückausnahme durch Beibehaltung der Freistellung bei verdeckter Gewinnausschüttung an nahestehende Personen (Abs. 1 Satz 4)

a) Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 4

56

Vermeidung von Doppelbesteuerung: Durch das materielle Korrespondenzprinzip bei Ausschüttungen will der Gesetzgeber sicherstellen, dass ausgeschüttete Gewinne einer stl. Vorbelastung unterlegen haben. Obwohl das KSt typisierend von einer Vorbelastung ausgeht, soll das materielle Korrespondenzprinzip dies im Inland sicherstellen, wenn bei der ausschüttenden Gesellschaft, insbes. im Ausland, die Gewinnausschüttung einkommensmindernd war. Insbesondere in Dreiecksfällen kann es zur vGA an den Gesellschafter kommen, und zur gleichzeitigen Einkommenserfassung bei einer nahestehenden Person (zB Schwestergesellschaft). Ist eine Korrektur verfahrensrechtl. nicht mehr möglich, weil insbes. § 32a im Ausland nicht anwendbar ist, käme es nicht nur zur Vorbelastung, sondern zur Doppelbesteuerung. Dem trägt Satz 4 Rechnung, wobei er nur auf vGA anwendbar ist. Der Gesetzgeber geht offenbar (unzutreffend) davon aus, dass dies nur bei vGA erfolgen kann (vgl. aber HRUSCHKA, IStR 2012, 844; zutr. aA BECKER/KAMPHAUS/LOOSE, IStR 2013, 328 [333]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 92).

Abs. 1 Satz 4 regelt bestimmte Fälle der vGA an nahestehende Personen. Angesprochen sind besondere Dreieckskonstellationen und damit insbes. Leistungen zwischen Schwestergesellschaften, die aufgrund eines gemeinsamen Gesellschafters gesellschaftsrechtl. veranlasst sind. Da die vGA in Dreiecksverhältnissen oftmals zu einer verdeckten Einlage des die vGA empfangenden Gesellschafters führen wird, enthält § 8 Abs. 3 Sätze 4, 5 dazu eine entsprechende Regelung. Da Satz 4 eine Ausnahme zu Satz 2 darstellt, müssen dessen Tatbestandsvoraussetzungen einer einkommensmindernden/gewinnmindernden vGA bei der leistenden Gesellschaft erfüllt sein. Hinzutreten muss, dass die vGA das Einkommen einer dem Stpfl. nahestehenden Person erhöht hat und § 32a auf das Einkommen der nahestehenden Person nicht anwendbar ist.

Verdeckte Gewinnausschüttung und Einkommensminderung: Siehe Anm. 50.

Erfassung von Dreiecksfällen: Während die Sätze 2 und 3 solche vGA regeln, die bei der leistenden Gesellschaft zu einer Einkommensminderung geführt haben, stellt Satz 4 darauf ab, dass eine Erhöhung des Einkommens bei einer nahestehenden Person eingetreten ist. Es handelt sich um den Fall eines Dreiecksverhältnisses, in dem die Leistung doppelt versteuert würde, nämlich zum einen bei

dem Gesellschafter durch einen stpfl. Bezug und zum anderen auch bei der nahestehenden Person als einkommenswirksamer Bezug.

Nahe stehende Person: Die Regelung setzt den Begriff der nahestehenden Person voraus, ohne ihn zu definieren. Einen Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG, wie in § 8a Abs. 1 enthält die Regelung nicht. Wegen des Kontextes der nahestehenden Person zur vGA ist das Tatbestandsmerkmal wie im Fall des § 8 Abs. 3 Satz 2 auszulegen (PUNG in DPM, § 8b Rn. 92; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 136; SCHNITGER in S/F, § 8b Rn. 246; aA STRNAD, GmbHR 2006, 1321); s. § 8 Anm. 351.

Einkommenserhöhung: Hinsichtlich des „Einkommens“ handelt es sich um eine Bemessungsgrundlage des nationalen KStRechts. Ebenso wie bei der Einkommensminderung werden jedoch nach der Intention des Gesetzgebers nicht nur Inlands-, sondern auch Auslandsfälle erfasst.

Einkommenserhöhung bei der nahestehenden Person: Wesentliche Voraussetzung zur Rechtfertigung der Annahme des Satzes 4 ist, dass sich das Einkommen der nahestehenden Person erhöht hat. Das ist stets der Fall, wenn sich die vGA bei der nahestehenden Person ergebniswirksam ausgewirkt hat. Das gilt uE auch in Fällen, in denen die Einkommenserhöhung nach ausländ. Recht einer StBefreiung unterliegt, weil die Einkommenserhöhung dann grds. aufgrund der vGA erfolgte und nur wegen einer darauf anwendbaren Befreiung letztendlich nicht erfasst wurde (glA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 250).

Keine Zeitkongruenz: Die Einkommensminderung aufgrund vGA bei der leistenden Gesellschaft und die Einkommenserhöhung bei der nahestehenden Person können wie im Fall des Satzes 2 auseinanderfallen. Ein wesentlicher Fall dürfte die verhinderte Vermögensmehrung durch die Übertragung eines Wirtschaftsguts unter dem gemeinen Wert sein, soweit man sie – entgegen hier vertretener Ansicht – einbezieht. UE sollte eine Einkommenserhöhung auch in den Fällen angenommen werden, in denen das maßgebliche Recht eine verdeckte Einlage bei der nahestehenden Person mit einer entsprechenden Erhöhung der AK nicht annimmt. Dadurch kommt es bei ihr nicht zu höheren Abschreibungen mit einem im Umkehrschluss höheren Gewinn (vgl. SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 249; BECKER/KEMPF/SCHWARZ, DB 2008, 370 [372]; GOSCH II, § 8b Rn. 149a). Der Wortlaut „hat“ in Satz 4 ist uE konditional und nicht zeitlich zu verstehen (aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 48).

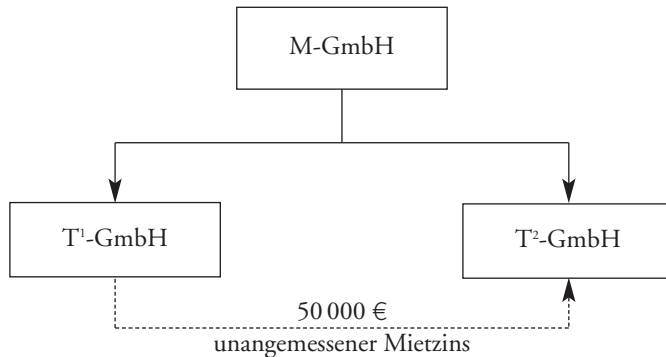
§ 32a KStG findet keine Anwendung: § 32a ist eine besondere Korrektornorm. Sie soll verfahrensmäßig die korrespondierende Besteuerung von vGA (und verdeckten Einlagen) zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sicherstellen. Unklar ist, ob mit der Nichtanwendung des § 32a gemeint ist, dass er generell nicht anwendbar ist, wie in Auslandsfällen, oder ob die Voraussetzungen für seine Anwendung materiell nicht erfüllt sind. Vom Sinn und Zweck der Regelung her ist uE jede Nichtanwendung des § 32a maßgebend, weil er die materiell-rechtl. Korrespondenz formell-rechtl. sicherstellen soll.

57 **b) Rechtsfolge von Satz 4: Rückausnahme zur Versagung der Steuerfreiheit aufwandswirksamer vGA**

Satz 4 enthält rechtsfolgemäßig eine Rückausnahme zur Versagung der StFreiheit aufwandswirksamer vGA. Die vGA bleibt bei der empfangenden KapGes. stfrei aufgrund von Abs. 1 Satz 1. Dies gilt sowohl für die KSt als auch die GewSt.

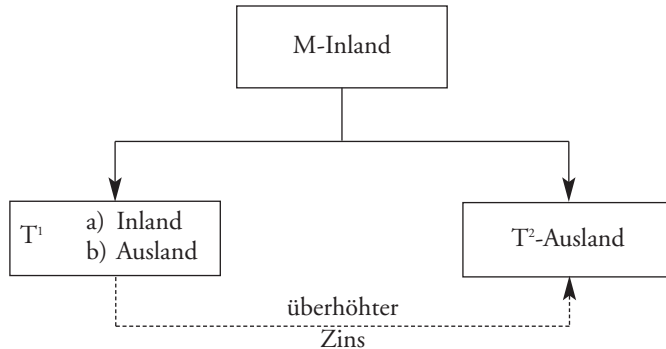
Typischer Anwendungsfall (Inland):

M-GmbH hält alle Anteile an den beiden Inlandstöchtern T¹ GmbH und T² GmbH. Die T² GmbH vermietet der T¹ GmbH ein Grundstück zu einem Preis, der mit 50 000 € unangemessen hoch ist. T¹ GmbH hat die Mietzahlungen als Aufwand, T² GmbH als Ertrag erfasst. M-GmbH hat aus dem Vorgang keine Konsequenzen gezogen. Alle Bescheide sind bestandskräftig und nicht mehr änderbar.



T¹ GmbH tätigt durch den überhöhten Mietzins eine vGA an M-GmbH. Entgegen § 8 Abs. 3 Satz 2 hat sie ihr Einkommen gemindert. Bei M-GmbH erfolgt kein Ansatz der vGA, weil der Bescheid nicht mehr geändert werden kann. Da die vGA bei T¹ GmbH in einem StBescheid nicht berücksichtigt wurde, greift § 32a Abs. 1 nicht ein. Bei T² GmbH liegt in Höhe des unangemessenen Mietzins eine verdeckte Einlage vor. Entgegen § 8 Abs. 3 Satz 3 erhöht sie aufgrund von Satz 4 ihr Einkommen, weil sie sich auf eine vGA der nahestehenden T¹ GmbH bezieht und bei dem Gesellschafter M-GmbH nicht erfasst wurde.

Typischer Anwendungsfall (Ausland):



Die im Inland unbeschränkt kstpfl. M-GmbH hält alle Anteile an zwei im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften, und zwar T¹-KapGes. und T²-Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland. T² gewährt ihrer Schwestergesellschaft T¹ ein Darlehen, für das T¹ einen unangemessen hohen Zins zahlt. T¹ ist a) im Inland unbeschränkt stpfl. oder hat b) Sitz und Geschäftsleitung im Ausland. Bei T¹ sind die Zinsen aufwandswirksam, bei T² ertragswirksam erfasst. Bei M-GmbH werden aus dem Sachverhalt keine stl. Konsequenzen gezogen.

Sowohl T¹ als auch T² sind im Verhältnis zu M nahestehend. Die unangemessene Zinszahlung der T¹ führt nach inländ. Wertung zu einer vGA an M und von M zu einer

Einlage in T². Die vGA der T¹ an M war aufwandswirksam und ist deshalb grds. aufgrund von Satz 2 bei M-Inland stpfl., sofern eine Korrektur bei T¹ nicht mehr erfolgen kann. Die vGA wäre also bei M-Inland einkommenserhöhend und bei T²-Ausland ebenso. Durch den überhöhten Zins ist es aufgrund des Dreiecksverhältnisses zugleich zu einer verdeckten Einlage bei T²-Ausland gekommen. Da sowohl in der Fallvariante a) als auch der Fallvariante b) keine Berichtigung bei der T² erfolgt – § 32a Abs. 2 ist im Ausland nicht anwendbar ist, greift Satz 4 ein. Die vGA bleibt bei M-Inland stfrei, wobei allerdings die 5 %-Fiktion des Abs. 5 eingreift.

Stellungnahme: Der Auslandsfall macht deutlich, dass das materielle Korrespondenzprinzip der Sätze 2 und 3 viel zu weit geht. In der vorstehenden Beispielsvariante b) handelt es sich um einen reinen Auslandsfall. Inländ. Steuersubstrat ist nicht betroffen. Gleichwohl würden die Regelungen des materiellen Korrespondenzprinzips bei der vGA eingreifen. Da die vGA bei der M-Inland stpfl. ist, kommt es trotz der Neutralisierung durch Satz 4 jedenfalls zur 5 %-Fiktion und dadurch zu einer ungerechtfertigten Zusatzbesteuerung. Während im Inlandsfall a) die Regelungen aus der vGA insoweit noch inländ. Besteuerungssubstrat betreffen, ist das im Auslandsfall b) keineswegs der Fall. Es ist allein ausländ. Steuersubstrat betroffen, das dem deutschen Besteuerungsrecht nicht zusteht. Wendet man Satz 2 gleichwohl auch auf verhinderte Vermögensmehrungen im Ausland an, kommt es auch hier zur „Schachtelstrafe“ von 5 %. Dies gilt besonders in den Fällen, in denen nach ausländ. Rechtsordnung keine vGA vorliegt, weil zB eine Übertragung zum Buchwert vorgesehen ist (so zutr. DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514; FRASE, BB 2008, 2713; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 138a; BECKER/KEMPF/SCHWARZ, DB 2008, 370). Eine Anwendung des materiellen Korrespondenzprinzips geht in diesen Fällen über seinen Sinngehalt hinaus und darf aufgrund teleologischer Reduktion nicht angewendet werden. Anderenfalls kann es in diesen Fällen durch das materielle Korrespondenzprinzip zu einer Besteuerung ausländ. Besteuerungssubstrats im Inland kommen; mit der Verhinderung von weißen Einkünften hat das nichts mehr zu tun. Das gilt vor allem, wenn man entgegen hier vertretener Auffassung als Gewinnminderung bei der leistenden Gesellschaft auch eine verhinderte Vermögensmehrung versteht.

Beispiel: M-Inland hat zwei Tochter-KapGes. im Ausland. Aufgrund dortigen Rechts ist die Übertragung eines WG zum Buchwert (100, gemeiner Wert 1 000) zwischen den Schwestergesellschaften möglich. Nach inländ. Qualifikation kommt es zu einer vGA bei M-Inland. Bezieht man die verhinderte Vermögensmehrung ein, ist es bei der übertragenden Auslandsgesellschaft zu einer Gewinnminderung gekommen. Die vGA wäre aufgrund von Satz 2 bei M-Inland vollständig stpflichtig. Fraglich ist, ob Satz 4 eingreift, weil es bei der das WG erhaltenden Auslandsgesellschaft zu einer Vermögensmehrung gekommen ist. Das ist der Fall, wenn man konsequenterweise dort eine verhinderte Vermögensminderung durch niedrigere Abschreibungen oder einen später höheren Veräußerungsgewinn durch niedrigere AK einbezieht (vgl. BECKER/KEMPF/SCHWARZ, DB 2008, 370 [372]; DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2008, 373 [381]; GOSCH II. § 8b Rn. 149a; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 249; aA M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 138a; PUNG in DPM, § 8b Rn. 92).

Zu weiteren Beispielfällen vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [15]; BENECKE, NWB 2006 (Heft 40), 3341 (3344 f.); POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 (216); PUNG, Ubg 2008, 254 (255 ff.).

58–61 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Befreiung ein- maliger Beteiligungsgewinne

Schrifttumsauswahl: EILERS/WIENANDS, Steuersenkungsgesetz: Anteilsveräußerungen durch Körperschaften nach der Neufassung des § 8b Abs. 2 KStG, GmbHR 2000, 1229; HÄUSELMANN/MICK, Behaltefrist des § 8b Abs. 2 KStG nF und des § 3 Nr. 40 Satz 5 EStG, DB 2000, 2094; JAKOBS/WITTMANN, Steuersenkungsgesetz: Besteuerung von Anteilsveräußerungen, GmbHR 2000, 910, ; KANZLER, Problematik der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, FR 2000, 2000, 205; SEIBT, Unternehmenskauf und -verkauf nach dem Steuersenkungsgesetz, DStR 2000, 2061; WENGER, Die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen: Systemwidrigkeiten und systematische Notwendigkeiten, StuW 2000, 177; FÖRSTER, Ausgewählte Fragen bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, Stbg 2001, 657; HAUN/WINKLER, Vertragsgestaltungen zur Verlagerung des Zeitpunkts der Besteuerung bei Anteilsveräußerungen, DStR 2001, 1195; LECHNER, Die Kapitalgesellschaft als Steuersparmodell – Anteilsveräußerungen durch Kapitalgesellschaften nach der Unternehmenssteuerreform, Stbg 2001, 201; RÄTTIG/PROTZEN, Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf verdeckte Gewinnausschüttungen anlässlich einer Anteilsveräußerung, GmbHR 2001, 495; WATERMEYER, Steuerbefreiung für GmbH-Anteilsveräußerungen, GmbH-StB 2001, 166; LEIP, Die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Kapitalgesellschaften, BB 2002, 1839; FRANZ/REISER, Ausgewählte Probleme zu § 8b KStG im Lichte des BMF-Schreibens vom 28.4.2003, StB 2003, 242; KANZLER, Grundfragen der Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne, FR 2003, 1; KNEBEL/SELTENREICH, Besprechung des BMF-Schreibens vom 28.4.2003, Stbg 2003, 259; NAGEL/THIES, Steuerliche Behandlung der Schlussauflösung von organschaftlichen Ausgleichsposten bei Kapitalgesellschaften, GmbHR 2003, 25; SCHEFFLER, Beteiligungsveräußerungen durch Kapitalgesellschaften: Die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG ist gerechtfertigt, DB 2003, 680; SCHREIBER/ROGALL, Die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, BB 2003, 497; SPENGLER/SCHADEN, Besteuerung von Erfolgen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Kapitalgesellschaften, DStR 2003, 2192; EILERS, Transaktionen in Zeiten unsicherer Werte, FR 2004, 337; ENDRES, Steuerreformpaket 2004: Beteiligungserträge im Konzern nach „Korb II“, PiStB 2004, 47; NAGEL/THIES, Steuerliche Behandlung der Schlussauflösung von organschaftlichen Ausgleichsposten bei Kapitalgesellschaften, GmbHR 2004, 35; NIEMANN, Verdeckte Gewinnausschüttung und Halbeinkünfteverfahren, IFSt-Schrift Nr. 414; HUMMELTENBERG/GRUBE/BEHRENDT, Steuerrechtliche Aspekte des Zweiten Gesetzes zur Neuregelung des Energiewirtschaftsrechts, Versorgungswirtschaft 2005, 173; PRINZ/VON FREEDEN, Erwerb eigener Anteile als Ausschüttungsalternative bei einer Kapitalgesellschaft, FR 2005, 533; SCHMID/RENNER, Bilanzielle und steuerliche Behandlung einer Verkaufsoption (long put), DStR 2005, 2059; SCHULTE, Wechsel des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA ertragsteuerneutral möglich?, DStR 2005, 951; SEDEMUND, Zivilrechtliche Grundlagen und steuerliche Behandlung eigener Anteile einer GmbH im Rechtsverkehr, DStZ 2005, 481; BEHRENDT/SCHLERETH, Unbundling – Steuerrechtliche Beurteilung der Verwaltungsauffassung zum Energiewirtschaftsgesetz (EnWG), BB 2006, 2050; ENGLER, Kosten einer Due Diligence – Aufwand oder aktivierungspflichtige Anschaffungskosten, BB 2006, 747; HUMMELTENBERG/BEHRENDT/SCHLERETH, Zur Auslegung des § 6 Abs. 2 Satz 4 EnWG: Können „entflechtungsgeborene“ Anteile steuerbegünstigt veräußert werden?, BB 2006, 241; MAIROSER/GROSS, Gesetzliche Korrektur bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG zwingend erforderlich, GmbHR 2006, 362; NOSKY, Überführung von Beteiligungen in eine ausländischen Betriebsstätte als Veräußerung?, GmbHR 2006, 695; RAU, Zur steuerbilanziellen Behandlung von Aktienanleihen, DStR 2006, 627; SCHULZE-OSTERLOH, Passiver Ausgleichsposten beim Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gegen Zuzahlung des Verkäufers, BB 2006, 1955; ZIEREN/ADRIAN, Die „Zuschreibungs-Falle“, DB 2006, 299; ERNSTING, Bilanzierung eines negativen Kaufpreises im Rahmen eines Unternehmenserwerbs, GmbHR 2007, 135; ROSER/HAUPT, Negative Kaufpreise – der BFH lässt viele Fragen offen,

GmbH 2007, 78; BLUMENBERG/ROSSNER, Steuerliche Auswirkungen der durch das BilMoG geplanten Änderungen der Bilanzierung von eigenen Anteilen, GmbH 2008, 1079; DÜLL/KNÖDLER, Ausfall einer Kaufpreisforderung aus der Veräußerung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft – Das neue BMF-Schreiben zu § 8b Abs. 2 KStG, DStR 2008, 1665; FRÜCHTL/FISCHER, Erwerb eigener Anteile – Änderungen durch das BilMoG, DStZ 2009, 112; HÄUSELMANN; Zweifelsfragen bei der bilanzsteuerlichen Erfassung von anteilsbezogenen Derivaten, Ubg 2008, 391; HERZIG, Steuerliche Konsequenzen des Regierungsentwurfs zum BilMoG, DB 2008, 1339; KÜTING/REUTER, Abbildung von eigenen Anteilen nach dem Entwurf des BilMoG – Auswirkungen in der Bilanzierungs- und Bilanzanalysepraxis, BB 2008, 658; LOHMANN/VON GOLDACKER/ACHATZ, Nebenkosten der Akquisition einer deutschen Kapitalgesellschaft – hauptsächlich steuerliche Betriebsausgaben, BB 2008, 1592; MAYER, Steuerliche Behandlung eigener Anteile nach dem BilMoG, Ubg 2008, 779; SCHWARZ, Zweifelsfragen bei der Einlage von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften, insbesondere Wertaufholungsproblematik, FR 2008, 548; FRÜCHTL/FISCHER, Erwerb eigener Anteile – Änderungen durch das BilMoG?, DStZ 2009, 112; PETER/GRASER, Zu kurz gegriffen: Due Diligence-Kosten als Anschaffungsnebenkosten beim Beteiligungserwerb, DStR 2009, 2032; RODEWALD/POHL, Neuregelungen des Erwerbs von eigenen Anteilen durch die GmbH im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), GmbH 2009, 32; ROSER/HAUPT, (Außer-)Bilanzieller Korrekturposten als Mittel der teleologischen Gesetzesanwendung des § 8b Abs. 2 KStG, DStR 2009, 1677; WAGNER, Die verwirrende Rechtsprechung des BFH zur steuerlichen Beurteilung der Veräußerung von Bezugsrechten auch vor dem Hintergrund der Abgeltungsteuer, DStR 2009, 626; BRUCKMEIER/ZWIRNER/KÜNKELE, Die Behandlung eigener Anteile – Das BilMoG kürzt das Steuersubstrat und fördert Investitionen in eigene Aktien, DStR 2010, 1640; DITZ/TCHERVENIACHKI, Eigene Anteile und Mitarbeiterbeteiligungsmodelle – Bilanzierung nach dem BilMoG und Konsequenzen für das steuerliche Einlagekonto, Ubg 2010, 875; ELDGASSEN/RÖHRBEIN, Behandlung von Wertaufholungen nach steuerunwirksamen Teilwertabschreibungen – Wertaufholung auf Anteile an Kapitalgesellschaften, NWB 2010, 272; LECHNER/HAISCH/BINDL, Einlagenrückgewähr durch Kapitalgesellschaften, Ubg 2010, 339; LECHNER/HAISCH, Was nun? Erwerb eigener Anteile nach dem BMF-Schreiben vom 10.08.2010, Ubg 2010, 691; NAJDECKI, Erwerb eigener Anteile durch die GmbH, NWB 2010, 349; SCHMIDTMANN, Abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit eigener Anteile nach dem BilMoG, StuW 2010, 286; HAHNE, Spätere Ausfälle von Kaufpreisforderungen mindern rückwirkend steuerfreien Veräußerungsgewinn gemäß § 8b Abs. 2 KStG, DStR 2011, 955; KAMINSKI/STRUNK, Gutachtenkosten bei der Anschaffung von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Eine Diskussion ohne Ende?, Stbg 2011, 63; KRUG, Die steuerliche Abziehbarkeit von tatsächlich angefallenen Veräußerungskosten im Rahmen von § 8b Abs. 2 und 3 KStG, DStR 2011, 598; DITZ/TCHERVENIACHKI, Definition von Veräußerungskosten gemäß § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG, DStR 2012, 1161; HELIOS/NIEDRIG, Zur Einbeziehung von Optionsprämien in den Anwendungsbereich von § 8b Abs. 2 KStG, DStR 2012, 1301; OSER/KROPP, Eigene Anteile in Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, DK 2012, 185; BINNEWIES, Anmerkung zum Urteil BFH v. 9.1.2013 (I R 72/11) – zum steuerlichen Abzug vergeblicher Kosten einer Due-Diligence-Prüfung, GmbH 2013, 437; DITZ/TCHERVENIACHKI, Keine Anwendung des § 8b Abs. 3 idF 2002 auf vergebliche Due-Diligence-Kosten, DB 2013, 1634; GOSCH, Kein Abzugsverbot nach § 8b Abs. 3 KStG aF für verglichenen sog. Due-Diligence-Aufwand, BFH/PR 2013, 193; HEUER-MANN, Körperschaftsteuerpflicht von Stillhalteprämien aus Optionsgeschäften, StBp. 2013, 211; ROSER, Anmerkung zu BFH v. 6.3.2013, GmbH 2013, 722; SCHMID/RENNER, Die steuerliche Behandlung von Optionen nach dem BFH-Urteil vom 6.3.2013, I R 18/12, DStR 2013, 2734; SCHMIDTMANN, Steuerliche Behandlung eigener Anteile nach dem BMF-Schreiben vom 27.11.2013, Ubg 2013, 755; SCHNITGER, Anwendung des § 8b KStG bei Stillhalteprämien und Optionsgeschäften, DStR 2013, 1771; SCHIFFERS, Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile. Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 27.11.2013, GmbH 2013, 79; BLUMENBERG/LECHNER; Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile nach dem BMF-Schreiben vom 27.11.2013, DB 2014, 142; LIEDER, Eigene Geschäftsanteile im GmbH-Recht – Umgehungsprobleme und Zeitpunktstreit –, GmbH 2014, 57; ROSER; Aktuelle Fragen zu eigenen Anteilen – Folgerungen aus dem BMF-Schreiben vom 27.11.2013, GmbH-StB 2014, 55; FERTIG, Steuerliche Behandlung von nachträglichen Änderungen des Veräußerungspreises

beim Unternehmensverkauf, Ubg 2014, 98; KAHLE/HILLER, Anschaffungsnebekosten beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften, DB 2014, 500; MAYER/WAGNER, BMF-Schreiben zu eigenen Anteilen – Absage an (vermeintliches) Korrespondenzprinzip, DStR 2014, 571; MÜLLER/REINKE, Handelsrechtliche und steuerliche Behandlung von eigenen Anteilen, DStR 2014, 711; ORT; Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile, StuB 2014, 163; SCHMIDTMANN, Vorteilsgewährung beim Erwerb und der Veräußerung eigener Anteile, Ubg 2014, 32b; WIESE/LUKAS, Steuerliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile, GmbHR 2014, 238.

I. Veräußerung als Vollausschüttung

62

Abs. 2 ergänzt die auf laufende Erträge beschränkte StBefreiung des Abs. 1 korrespondierend um einmalige Gewinne aus Beteiligungen. Abs. 3 und 4 enthalten Einschränkungen dazu. Der Gesetzgeber geht uE zutreffend davon aus, dass der Gewinn einer KapGes. nicht nur durch eine Gewinnausschüttung, sondern auch durch eine Veräußerung an den Beteiligten vermittelt werden kann; die Veräußerung wirkt wie die Vollausschüttung aller offenen und stillen Reserven. Da Ausschüttungen nicht steuerwirksam sind, muss dies auch dann gelten, wenn die Körperschaft ihre Gewinne nicht ausschüttet, sondern thesauriert und es dadurch zu einem höheren Veräußerungs- oder Liquidationsergebnis kommt. Diese StFreistellung ist dem geltenden KStSystem immanent (vgl. EILERS/SCHMIDT, GmbHR 2003, 613 [614]; GOSCH II. § 8b Rn. 150; PRINZ, GmbHR 2002, R 297; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 909; SCHEFFLER, DB 2003, 680; SCHREIBER/ROGALL, BB 2003, 497; KANZLER, FR 2003, 1 [7]; s. auch Anm. 5). In der Steuerrechtsliteratur wird die systematische Rechtfertigung dieser Befreiung jedoch teilweise angezweifelt; gegen die Befreiung zB ROMSWINKEL, GmbHR 2002, 1059; gegen die Befreiung stiller Reserven, die auf künftigen Ertragsaussichten beruhen, SEER/DRÜEN, GmbHR 2002, 1093 (1099); zur Problematik insgesamt vgl. auch DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 133 ff.

Hinweis: Die Befreiung von Veräußerungsgewinnen ist oftmals Gegenstand gesetzgeberischer Überlegungen; im Rahmen des StVergABG war geplant, eine Gewinnsteuer von 15 % einzuführen (Übersicht über verschiedene mögliche StSätze bei PÖLLATH, DB 2002, 1342). Zu den Auswirkungen der StBefreiung auf die Kaufpreisermittlung vgl. EISGRUBER/GLASS, DStR 2003, 389.

II. Grundregelung der Veräußerungsgewinnbefreiung (Abs. 2 Satz 1)

1. Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen

a) Gewinn aus Veräußerung

63

Aufgrund von Abs. 2 Satz 1 bleiben Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an bestimmten Körperschaften und Personenvereinigungen bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz.

Keine Legaldefinition des Veräußerungsbegriffs: Satz 1 nennt im Grundtatbestand die Veräußerung bestimmter Anteile, ohne den Begriff der Veräußerung zu definieren. Da die Veräußerung in gleicher Weise jedoch Tatbestandsmerkmal des § 17 EStG ist, kann nach uE zutreffender hM auf die Auslegung hierzu zurückgegriffen werden. Veräußerung ist – entsprechend dem Zweck des Abs. 2 iVm. Abs. 1 für laufende Bezüge – alle Erträge zwischen KapGes. umfassend freizustellen – weit auszulegen (glA zB PUNG in DPM, § 8b Rn. 120; GOSCH II.

§ 8b Rn. 181). Eine Veräußerung liegt bei jeder gegen Gegenleistung erfolgenden Übertragung des zivilrechtl., zumindest aber wirtschaftlichen Eigentums vor. Ausgenommen sind Übertragungen ohne Gegenleistung, weil es anderenfalls der Fiktion in Satz 6 nicht bedurft hätte. Hauptanwendungsfall ist eine Veräußerung aufgrund Kaufs oder Tauschs. Neben den allgemeinen, in § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG dargelegten Grundsätzen zum Tausch mit einer Realisierung offener und stiller Reserven durch Ansatz des gemeinen Werts sind Sonderregelungen zu beachten. Zu nennen ist insbes. die Übertragung (Einbringung) von Anteilen an KapGes. aufgrund von § 21 UmwStG (Anteilstausch) oder im Zusammenhang mit der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils aufgrund von § 20 UmwStG. Die Gegenleistung besteht in der Gewährung neuer Anteile, die an die Stelle der eingebrachten Anteile treten. Zu einem Gewinn kommt es allerdings nur bei einem Anteilstausch über dem Buchwert (BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 – 14/05, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 13; v. 19.12.2007 – I R 111/05, DB 2008, 672; PUNG in DPM, § 8b Rn. 124; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 169; GOSCH II. § 8b Rn. 183; JAKOBS/WITTMANN, GmbHR 2000, 910). Auch die wertmäßige Aufstockung von Anteilen in der stl. Schlussbilanz einer KapGes. bei Umwandlungsvorgängen aufgrund der Ausübung eines entsprechenden Wahlrechts (vgl. §§ 3 Abs. 2, 11 Abs. 2, 15 Abs. 2 UmwStG) führt uE zu einem Veräußerungsgewinn, da die FinVerw. diese Vorgänge auf jeder Ebene der beteiligten Rechtsträger als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang qualifiziert (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 23; v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - 6/08/10001 – DOK 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 00.02 f.; ebenso M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 178a; GOSCH II. § 8b Rn. 188).

Fiktion einer Veräußerung: Über Satz 6 hinaus enthalten Steuergesetze oftmals Regelungen, aufgrund derer eine Veräußerung fingiert wird und als deren Veräußerungserlös der gemeine Wert gilt. Zu nennen sind insbes. §§ 13 Abs. 1, 15 Abs. 1 sowie §§ 22 Abs. 1 Satz 6; 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG, soweit ein dort genannter Ersatz-Veräußerungstatbestand realisiert wird (s. GRAW, Ubg. 2009, 261; STANGL, Ubg. 2009, 698; KÖRNER, DStR 2010, 897). Die FinVerw. qualifiziert Umwandlungen auf der Ebene des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers ebenso wie beim Anteilseigner einer übertragenden Körperschaft stets als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - 6/08/10001 – DOK 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 00.02 f.) Dasselbe gilt bei einer Anwendung des § 12 Abs. 1 KStG (dazu jedoch insbes. WASSERMAYER, DB 2006, 1176 [1180]; MITSCHKE, Ubg. 2010, 355), nach dem die Überführung eines WG in oder die Nutzung durch die ausländ. Betriebsstätte als Veräußerung zum gemeinen Wert gilt, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland daraus ausgeschlossen oder beschränkt wird (FG Rhld.-Pf. v. 7.1.2011 – 1 V 1217/19, EFG 2011, 1098, rkr.). Die in § 12 Abs. 3 geregelte Sitzverlegung ist keine Veräußerung, sondern unterfällt dem Liquidationstatbestand (aA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 314). Zur entsprechend gebotenen Anwendung des Abs. 2 Satz 1 auf bestimmte veräußerungsgleiche Tatbestände s. Anm. 99.

Einziehung von Anteilen: Zum Erwerb eigener Anteile und zur Einziehung s. Anm. 64.

Zeitpunkt der Veräußerung: Der Besteuerungszeitpunkt richtet sich nach den allgemeinen ertragstl. Grundsätzen. Es ist auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem das vollständige zivilrechtl. oder zumindest das wirtschaftliche Eigentum iSd. § 39 Abs. 1 Nr. 2 AO verschafft wird (vgl. BFH v. 18.12.2001 – VIII R 5/00,

BFH/NV 2002, 640; v. 14.10.2010 – I R 82/09, BFH/NV 2011, 653). Ob bereits wirtschaftliches Eigentum verschafft ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls, aufgrund derer die nachfolgenden Kriterien – nicht unbedingt allesamt in gleicher Intensität – erfüllt sind:

- Erwerb einer rechtl. geschützten Position, die dem Erwerber gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann (aufgrund bürgerlich-rechtl. Rechtsgeschäfts oder kraft Gesetzes),
- und Übergang der mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte (insbes. Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) sowie des Risikos und der Chance von Wertveränderungen (BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BStBl. II 2007, 296 [298]; v. 4.7.2007 – VIII R 68/05, BStBl. II 2007, 937 [938 f.]; v. 9.10.2008 – IX R 73/06, BStBl. II 2009, 140; v. 25.6.2009 – IV R 3/07, BStBl. II 210, 182; krit. MAYER, DStR 2009, 674).

Gestaltungsmöglichkeiten zur zeitlichen Verlagerung der Veräußerung:

Da für die Veräußerung die Übertragung zumindest des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend ist, gibt es Gestaltungsmöglichkeiten, die Veräußerung hinauszuschieben. Diese Gestaltungsmöglichkeiten wurden oftmals genutzt, um nach dem Systemwechsel durch das StSenkG in den Anwendungsbereich der stfreien Beteiligungsveräußerung zu gelangen. Diese Gestaltungsmaßnahmen blieben im Rahmen des neuen KStSystems bis zur Änderung durch das SEStEG weiterhin wesentlich, um (verbleibende) Sperrfristen des Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 aF zu überbrücken, s. Anm. 181.

Gewinn: Vom Tatbestand des Abs. 2 Satz 1 wird der „Gewinn“ aus einer Anteilveräußerung erfasst. Er ist seit dem ProtErklG in Satz 2 legal definiert; s. Anm. 71 ff.

b) Anteile an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nrn. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören (Satz 1 Halbs. 1)

64

Nicht jeder Veräußerungs- oder wirtschaftlich gleichgestellte Vorgang erfüllt den Tatbestand des Abs. 2; nur Gewinne, die Anteile an bestimmten Körperschaften und Personenvereinigungen betreffen, sind begünstigt.

Anteile an bestimmten Körperschaften und Personenvereinigungen:

Abs. 2 enthält keine eigene Definition der begünstigten Objekte, sondern verweist wie Abs. 1 auf bestimmte, in § 20 EStG genannte Kapitaleinkünfte, die aus den Anteilen resultieren. Während die Verweisung in Abs. 1 dazu dient, die begünstigten laufenden Erträge aus Beteiligungen zu benennen, dient der Verweis in Abs. 2 Satz 1 dazu, einmalige Erträge aus einer Veräußerung der entsprechenden Quelle als begünstigt zu qualifizieren. Es muss sich um Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft oder Personenvereinigung handeln, „deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören“. Die StBefreiung des Abs. 2 Satz 1 greift nur in den Fällen ein, in denen eine Körperschaft Bezüge iSd. vorgenannten Vorschriften des EStG aus der Beteiligung erzielt. Es ist unmaßgeblich, ob sie aufgrund von Satz 2 ff. stpfl. sind. Ein wesentlicher Anwendungsbereich sind Anteile an KapGes. ohne dass es darauf ankommt, wo sie Sitz oder Geschäftsleitung hat, ob sie „aktiv“ tätig ist und wie hoch die Beteiligung ist; Veräußerungsgewinne aus sog. Streubesitzbeteiligungen (nicht mindestens 10 %) bleiben auch nach Einführung des Abs. 4 nF stfrei; eine StPflicht soll indes weiterhin auf dem Prüfstand bleiben. Der Tatbestand erfasst auch Veräußerungen eines

ausl. Gesellschafters unabhängig davon, ob die Anteile einer inländ. Betriebsstätte zuzuordnen sind oder § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG unterfallen (hM, vgl. nur FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 154; GOSCH II. § 8b Rn. 230; PUNG in DPM, § 8b Rn. 102). Auch die Veräußerung von Genussrechten ist begünstigt, wenn sie eine Beteiligung am Liquidationsgewinn vermitteln. Dasselbe gilt für Wandelschuldverschreibungen nach „Wandlung“ in Anteile (BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 24; DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1018]; GOSCH II. § 8b Rn. 162). Zur Veräußerung von Anteilen an Investmentfonds s. Anm. 28.

Hinweis: Durch den systematischen Zusammenhang mit Abs. 1 ist der Begriff der Anteile iSd. Abs. 2 und des § 17 EStG (ebenso wie § 21 UmwStG aF, BMF v. 29.2.2008 – I B 159/07, BFH/NV 2008, 1203) nicht deckungsgleich. Der Wortlaut des Abs. 1 ist zum einen weitergehend, weil er nicht nur Anteile an KapGes. erfasst, sondern auch an anderen Körperschaften. Zum anderen ist er enger, weil ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf Beteiligungen expressis verbis Abs. 2 nicht unterfallen. Nicht zu den begünstigten Anteilen gehören nach Ansicht der FinVerw. auch Genussrechte außerhalb § 8 Abs. 3 Satz 2, Wandelschuldverschreibungen vor Ausübung des Wandlungsrechts, Optionsanleihen und Put- und Call-Optionen (BFH v. 23.1.2008 – I R 101/06, BStBl. II 2008, 719; v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588; BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 24). BFH v. 27.10.2005 (IX R 15/05, BStBl. II 2006, 171) hatte für den Abs. 2 vergleichbaren Wortlaut in § 3 Nr. 40 (seinerzeit Buchst. j) die Regelung des § 17 EStG zur Auslegung herangezogen und die Veräußerung eines Bezugsrechts als Teilveräußerung eines Gesellschaftersanteils gewertet. Hieraus wird teilweise gefolgert, es sei eine einheitliche (weite) Auslegung bei Abs. 2 und § 3 Nr. 40 EStG geboten (vgl. insbes. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 193; HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391 [392]; BUSCH, BB 2008, 1103; DÜRRSCHMIDT/HANS, NWB [38] 2008, 3577; HAHNE, DStR 2008, 862; MIHM, BB 2005, 2790; WAGNER, DStR 2009, 626). Dafür spricht uE, dass bei einer Kapitalerhöhung die dadurch entstehenden Bezugsrechte teilweise die offenen und stillen Reserven des bisherigen Gesellschaftersanteils verkörpern. Der BFH (v. 23.1.2008 – I R 101/06, BStBl. II 2008, 719) entschied aufgrund des im Verhältnis zu § 17 EStG engeren Wortlauts „Anteil“ des Abs. 2 gegenteilig und fasst Bezugsrechte nicht unter Abs. 2. Wegen des unterschiedlichen Wortlauts hatte er die Frage dem Großen Senat nicht vorgelegt (zust. GOSCH, FS Herzig, 63 [64], krit. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 195); eine gegen das Urteil eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG v. 9.1.2009 – 1 BvR 1302/08) Der I. Senat des BFH hat nachfolgend seine Rspr. bestätigt (BFH v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588; vgl. auch GOSCH, BFH-PR 2013, 277; HEUERMANN, StBp. 2013, 211; abl. M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 194; ROSER, GmbHR 2013, 722; SCHNITGER, DStR 2013, 1771).

Behandlung eigener Anteile: Bis zum UntStFG unterfielen Abs. 2 nur Anteile an „anderen“ Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Sinn und Zweck der Regelung, Veräußerungsgewinne wegen ihrer Vorbelastung innerhalb KapGes. nicht wiederholt zu besteuern, erforderten eine entsprechende Anwendung des Abs. 2. Der Gesetzgeber des UntStFG hat entsprechend „anderen“ in Abs. 2 Satz 1 gestrichen. Allerdings hat sich die Gesetzeslage dadurch geändert, dass der Gesetzgeber die eigenen Anteile handelsbilanziell für alle Gesellschaftsformen einheitlich in § 272 Abs. 1a und Abs. 1b HGB durch das BilMoG geregelt hat, wodurch neue Fragestellungen im Bereich der stl. Behandlung aufgetreten sind.

► *Eigene Anteile bis BilMoG:* Die Praxis verfuhr auf der Grundlage von BMF (v. 2.12.1998 – IV C 6 - S 2741 - 12/98, BStBl. I 1998, 1509), nach zwischenzeitlicher Aufhebung für Altfälle durch BMF v. 27.11.2013 (IV C 2 - S 2742/07/10009 – DOK 2013/1047768, BStBl. I 2013, 1615 – Tz. 27 ff.) wieder in Kraft gesetzt, wie folgt: Unterschieden wird auf der Ebene der erwerbenden Gesellschaft zwischen eigenen Anteilen und eigenen Anteilen, die zur Einziehung erworben wurden. Die StBefreiung des Abs. 2 ist von der bilanziellen Behand-

lung der eigenen Anteile bei der Gesellschaft abhängig. Eigene Anteile waren im Umlaufvermögen auszuweisen, wenn sie nicht zur Einziehung erworben wurden (BMF v. 2.12.1998 – IV C 6 - S 2741 - 12/98, BStBl. I 1998, 1509 – Tz. 24). Erfolgte die Weiterveräußerung mit Gewinn, kam es zur Anwendung des Abs. 2, soweit die Befreiung nicht durch Abs. 4 (aF), 7 oder 8 ausgeschlossen war. Wertungswidersprüche können sich zur Eigenhandelsklausel des Abs. 7 ergeben, die im Fall von UV bei Holdinggesellschaften indiziell die StFreiheit ausschließt (s. Anm. 229). Anders beurteilte die FinVerw. jedoch den Erwerb zur Einziehung. Der für den Erwerb eigener Anteile aufgewendete Kaufpreis wird wie eine Kapitalrückzahlung (Kapitalherabsetzung) behandelt und ist vom Nennkapital entsprechend dem rechnerischen Anteil der eigenen Anteile abzusetzen. In beiden Fällen, sowohl bei dem Erwerb aktivierungspflichtiger als auch zur Einziehung erworbener Anteile liegt nach BMF v. 2.12.1998 (IV C 6 - S 2741 - 12/98, BStBl. I 1998, 1509 – Tz. 19 und 24) für den Gesellschafter ein Veräußerungsgeschäft vor. Konsequenterweise beutet das, dass darauf Abs. 2 unter Beachtung eventueller Restriktionen aufgrund von Abs. 4 aF, 7 und 8 anzuwenden ist. In der Literatur wird teilweise vertreten, dass im Fall der Einziehung das Einziehungsentgelt beim „Veräußerer“ zu einer Behandlung als Teilliquidation führt (insbes. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXIII. § 17 EStG Rn. 101; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 275). Der Unterschied besteht darin, dass bei einer Veräußerung Abs. 2 eingreift, während es sich bei einer Teilliquidation um Abs. 1 unterfallende Kapitaleinkünfte handelt. Auch nach Änderung durch das BilMoG geht die FinVerw. allerdings weiterhin von einer Veräußerung aus (siehe nachfolgend).

► *Eigene Anteile nach BilMoG*: Der Gesetzgeber des BilMoG hat durch § 272 Abs. 1a und § 272 Abs. 1b HGB den Erwerb eigener Anteile wie eine Kapitalherabsetzung und ihre Veräußerung wie eine Kapitalerhöhung geregelt. Der Nennbetrag des erworbenen eigenen Geschäftsanteils wird vom gezeichneten Kapital in einer Vorspalte abgesetzt und der etwaige Mehrbetrag des Erwerbspreises mit frei verfügbaren Rücklagen verrechnet (§ 272 Abs. 1a HGB). Voraussetzung ist, dass die KapGes. im Zeitpunkt des Erwerbs eine entsprechend hohe Rücklage aus eigenen Mitteln hätte bilden können (§ 33 Abs. 2 Satz 1 GmbHG, § 71 Abs. 2 AktG). Dies führt indes nicht dazu, dass eigene Anteile durch die Gesellschaft nicht wieder veräußert werden könnten. § 272 Abs. 1b HGB ordnet an, dass nach der Veräußerung eigener Anteile der aufgrund von § 272 Abs. 1a HGB vorgenommene Ausweis entfällt und die Veräußerung aufgrund von § 272 Abs. 1b HGB wie eine Kapitalerhöhung bilanziert wird; die passivische Kürzung des gezeichneten Kapitals wird rückgängig gemacht. Dasselbe gilt für die Kürzung der frei verfügbaren Rücklagen. Die strechtl. Konsequenzen sind sowohl für die Seite des Gesellschafters als auch der Gesellschaft selbst ungeklärt. Wesentliche Fragen sind, ob eigene Anteile weiterhin als WG zu qualifizieren und wie Erwerb und Veräußerung eines eigenen Anteils zu behandeln sind. So wird vertreten, § 272 Abs. 1a HGB sei eine Spezialvorschrift zur allgemeinen Begriffsbestimmung des Veräußerungsgegenstands; die Nichtbilanzierung schlage auch auf die StBil. durch und die erworbenen Anteile dürften nicht mehr als WG erfasst werden. Für die Wiederveräußerung gälte dasselbe. Beides sei, da über die Rücklagen abgewickelt, ergebnisneutral. Unklar ist dabei, ob hinsichtlich einer Verrechnung des das Nennkapital übersteigenden Betrags der ausschüttbare Gewinn zu vermindern ist (so DITZ/TCHERVENIACHKI, Ubg 2010, 875 [878]), oder ob ein Direktzugriff auf das stl. Einlagekonto erfolgt (vgl. LECHNER/HAISCH, Ubg 2010, 695; MAYER, Ubg 2008, 784; FÖRSTER/

SCHMIDTMANN, BB 2009, 1345), uE handelt es sich aus Sicht der Gesellschaft bei der Zahlung des den Nennbetrag übersteigenden Kaufpreises um eine Leistung an den Gesellschafter, für die die Verwendungsreihenfolge des § 27 gilt. Für den betroffenen Gesellschafter soll es sich nach ganz überwiegender und uE zutreffender Ansicht nicht um eine Teilliquidation und einen entsprechenden Liquidationserlös handeln (so HERZIG, DB 2008, 1339 [1342]); vielmehr ist Abs. 2 Satz 1 anwendbar, da es sich aus der Sicht des Gesellschafters um ein Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäft handle und § 272 Abs. 1a und 1b HGB nicht zu einer korrespondierenden Behandlung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter führt (vgl. zur Fragestellung MAYER, Ubg 2008, 779; BLUMENBERG/ROSSNER, GmbHR 2008, 1079 [1081 ff.]; DÖRFLER/ADRIAN, DB 2009, Beilage 5, 63 BREUNINGER/MÜLLER, GmbHR 2011, 10 [15]; BRUCKMEIER/ZWIRNER/KÜNKELE, DStR 2010, 1640 [1643]; DITZ/TCHERVENIACHKI, Ubg 2010, 875; FÖRSTER/SCHMIDTMANN, BB 2009, 1342 [1344]; GROEBL/ADRIAN in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 109; GÜNTER, Stbg 2009, 395 [399]; HERZIG/BRIESEMEISTER, WPg 2010, 63 [74]; KÖHLER, DB 2011, 15 [21]; LECHNER/HAISCH, Ubg 2010, 691 [694]; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, DStR 2009, 934; SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 166 [172]). Weiterer Ansicht nach ergibt sich aus den Regelungen des § 272 Abs. 1a und Abs. 1b HGB weder für die Gesellschaft noch für den Gesellschafter stl. eine andere Konsequenz als die bisherige stl. Behandlung als Erwerb und Veräußerung eigener Anteile, weil der handelsrechtl. Begriff Vermögensgegenstand und der strechtl. Begriff des WG nicht identisch seien und die Körperschaft stl. ein WG erwerbe (HOHAGE, DB 2009, 1033 [1035]; OSER/KROPP, DK 2012, 185 [198]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 129).

► *Finanzverwaltung*: Die FinVerw. behandelt Erwerb und Veräußerung eigener Anteile bei der Gesellschaft entsprechend den handelsrechtl. Regelungen der §§ 272 Abs. 1a und 272 Abs. 1b HGB wirtschaftlich als Kapitalmaßnahme und beim Gesellschafter als eine Veräußerung (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009 – DOK 2013/1407768, BStBl. I 2013, 1615):

▷ *Ebene der Gesellschaft*: Bei dem Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft liegt in Höhe des Nennbetrags eine Kapitalherabsetzung iSd. § 28 Abs. 2 KStG vor; ein Sonderausweis wird jedoch nicht gemindert (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009 DOK 2013/1407768, BStBl. I 2013, 1615 – Tz. 9). Der Betrag der Kapitalherabsetzung führt zur Erhöhung des stl. Einlagekontos. Der Kaufpreis für die eigenen Anteile wird „aufgeteilt“. Soweit der Nennbetrag des Anteils den Sonderausweis übersteigt, wird das Einlagekonto entsprechend der vorhergegangenen Erhöhung durch Direktzugriff wieder vermindert. Ein das Nennkapital der erwerbenden Gesellschaft übersteigender Betrag stellt eine Leistung an den Gesellschafter iSd. § 27 Abs. 1 Satz 3 dar; dafür gilt die Verwendungsreihenfolge des § 27. Soweit die Leistung den ausschüttbaren Gewinn übersteigt, kommt es zur Minderung des steuerlichen Einlagekontos (vgl. dazu Bspl. bei BLUMENBERG/LECHNER, DB 2014, 141) Ein den Nennbetrag unterschreitender Kaufpreis qualifiziert in Höhe des Differenzbetrags als Kapitalherabsetzung ohne Auszahlung an den Gesellschafter, der, soweit vorhanden, den Sonderausweis mindert. Ist kein Sonderausweis vorhanden oder ist der Differenzbetrag höher, erhöht sich insoweit das stl. Einlagekonto (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009 – DOK 2013/1407768, BStBl. I 2013, 1615 – Tz. 9, 10). Konsequenterweise führt dann die Veräußerung eigener Anteile durch die Gesellschaft, an der die eigenen Anteile bestehen, zu einer Erhöhung des Nennkapitals statt eines Veräußerungsvorgangs. Ein den Nennbetrag der ei-

genen Anteile übersteigender Verkaufspreis erhöht das stl. Einlagenkonto (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 – S 2742/07/10009 – DOK 2013/1407768, BStBl. I 2013, 1615 – Tz. 17), wohingegen eine Veräußerung der Anteile unter dem Nennwert als Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln behandelt wird. Der Differenzbetrag vermindert das stl. Einlagenkonto. Die einem Erwerb nachfolgende Einziehung der eigener Anteile führt zu keinen stl. Konsequenzen. Erfolgt die sofortige Einziehung ohne vorherigen Erwerb eigener Anteile, gilt dasselbe wie beim Erwerb. Die Entschädigungszahlung ist wie eine Kaufpreiszahlung zu behandeln. Daraus folgt: Da die stl. Behandlung wirtschaftlich weder beim Erwerb noch der Veräußerung von einem WG ausgeht, liegt kein Fall des Abs. 2 vor. Als wirtschaftlich qualifizierte Kapitalmaßnahme sind damit auch weder Abs. 3 und 5 noch die Abs. 7 und 8 anwendbar. Kosten sind als Betriebsausgaben abziehbar. KapErtrSt ist bei der Kaufpreiszahlung an den Gesellschafter nicht einzubehalten, weil es sich aus seiner Sicht nicht um eine Gewinnausschüttung handelt; das gilt auch insoweit, wie ausschüttbarer Gewinn verwendet wird. Eine Ausnahme gilt bei einem unangemessen hohen Kaufpreis, für den in Höhe des unangemessenen Teils die Grundsätze der vGA gelten (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009 – DOK 2013/1407768, BStBl. I 2013, 1615 – Tz. 15 f.; dazu vgl. SCHMIDTMANN, Ubg 2014, 326).

- ▷ *Ebene des Gesellschafters:* Wie im vorangegangenen BMF-Schreiben vom 2.12. 1998 qualifiziert die FinVerw. den Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft für den Gesellschafter als ein Veräußerungsgeschäft (BMF v. 27.11. 2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009 – DOK 2013/1407768, BStBl. I 2013, 1615 – Tz. 20). Allerdings enthält das Schreiben keine Aussage zur unmittelbaren Einziehung. Da auf der Ebene der Gesellschaft die Entschädigungszahlung wie eine Kaufpreiszahlung zu behandeln ist, wird auch in diesem Fall für den Gesellschafter von einem Veräußerungsgeschäft auszugehen sein.
- ▷ *Stellungnahme:* Wesentlich für die Frage einer Anwendung des § 8b ist, ob stl. bei eigenen Anteilen ein WG vorliegt. Das ist uE bei zur Einziehung erworbenen Anteilen nicht der Fall, weil ihre Verkehrsfähigkeit beendet wird. Bei nicht zur Einziehung erworbenen eigenen Anteilen ist das fraglich, weil es sich handelsrechtl. nur wirtschaftlich um eine Kapitalmaßnahme handelt und der eigene Anteil – wie § 272 Abs. 1b HGB belegt – verkehrsfähig bleibt. Zweifel hinsichtlich eines WG bestehen allerdings wie bisher auch schon. Erst durch die handelsrechtl. vorzunehmende wirtschaftliche Kapitalmaßnahme erstarken die „Anteile“ zu einem substantziellen „Wert“. Das BMF-Schreiben stellt uE eine praktikable Anwendungsregelung für die Praxis dar. Zu Einzelfragen des BMF-Schreibens vgl. SCHIFFERS, GmbHR 2013, 79; BLUMENBERG/LECHNER, DB 2014, 142; MÜLLER/REINKE, DStR 2014, 711; OTT, Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile, StuB 2014, 163; WIESE/LUKAS, GmbHR 2014, 238; ROSER, GmbH-StB 2014, 55; SCHMIDTMANN, Ubg 2014, 326.
- ▶ *Eigene Aktien zur Verwendung für Aktienoptionen:* Oftmals hält oder erwirbt eine KapGes. eigene Anteile, um diese Mitarbeitern (im Rahmen eines Aktienoptionsprogramms) zuzuwenden. Für den Arbeitnehmer ist geklärt, dass es sich beim Erwerb der Aktien – mittelbar oder aufgrund Optionsausübung – um stpfl. Einkünfte aus § 19 EStG in Höhe der Differenz zwischen dem Ausübungspreis/Erwerbspreis und ihrem Verkehrswert handelt (vgl. KRÜGER in SCHMIDT XXXIII. § 19 EStG Rn. 100). Fraglich ist, wie sich dies auf die Ebene der an-

teilsgewährenden KapGes. auswirkt. Im Wesentlichen werden drei mögliche Lösungen vertreten, nämlich,

- dass es sich um ein Tauschgeschäft „Aktien gegen Anteilsleistung“ handelt, bei dem die stillen Reserven der Aktien durch die Gesellschaft zu realisieren sind und Abs. 2 unterfallen, während in Höhe des gemeinen Wertes Personalaufwand entsteht;
- dass kein Tauschgeschäft vorliegt, es entsteht konsequenterweise kein Veräußerungsgewinn mit Personalaufwand in Höhe des Buchwerts der hingegenen Aktien;
- es entsteht ein Abs. 3 Satz 3 unterfallender Veräußerungsverlust, weil zwar wirtschaftlich Personalaufwand vorliegt, die Abgabe der Aktien unter dem gemeinen Wert aber zu einem tats. Verlust aus den Anteilen in der Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem gemeinen Wert bei Abgabe an den Arbeitnehmer führt.

Hierzu vgl. die Übersicht bei STANGL, Beihefter zu DStR 4/2013, 8 mwN.

Diese Sichtweisen beruhen auf der Qualifizierung der eigenen Aktien als WG. Die stl. Behandlung aufgrund der „neuen Meinung“ der FinVerw., die handelsrechtl. Behandlung als wirtschaftliche Kapitalmaßnahme nachzuvollziehen, ist derzeit ungeklärt. Da es sich aber wirtschaftlich um eine Kapitalmaßnahme handelt, liegt jedenfalls kein Fall des § 8b bei der gewährenden Gesellschaft vor. UE führt die Ausgabe eigener Anteile an Arbeitnehmer zu stl. abziehbarem Lohnaufwand. Das gilt insoweit, wie der Ausgabepreis unter dem Nennbetrag liegt und zu einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln führt, und auch für einen den Nennbetrag der Anteile übersteigenden Betrag, der den Bestand des Einlagekontos erhöht. Fraglich ist die Höhe des für die eigenen Anteile anzusetzenden Betrags. UE ist nicht der Ausübungspreis maßgeblich, sondern der gemeine Wert der Anteile als Gegenwert der Arbeitsleistung und Arbeitslohn im Zeitpunkt der Ausgabe (vgl. DITZ/TCHERVENIACHKI, Ubg 2010, 875 [880 f.]).

65 c) Einbeziehung von Anteilen an Organgesellschaften (Satz 1 Halbs. 2)

Da Abs. 2 für die StBefreiung von einmaligen Beteiligungserträgen auf KapGes. verweist, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG führen, war bis zum UntStFG fraglich, ob Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an OG gleichwohl stfrei waren. Durch das UntStFG hat der Gesetzgeber eine entsprechende – uE klarstellende – Ergänzung vorgenommen (glA BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 16; HERZIG, DB 2003, 1459 [1461]; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 164).

Organgesellschaft iSd. §§ 14, 17 oder 18: Es handelt sich um einen Verweis auf bestimmte kstl. Regelungen, der dazu führt, dass auch Anteile an Organgesellschaften Abs. 2 unterfallen. Zwar kommt es innerhalb einer Organschaft aufgrund des notwendigen Gewinnabführungsvertrags nicht zu Bezügen iSd. Abs. Satz 1. Gleichwohl ist die Organgesellschaft als KapGes. eine Gesellschaft, die der Art nach derartige Bezüge vermitteln kann. Das ist ausreichend, um ihre Anteile als Anteile zu qualifizieren, die solche Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 1 vermittelt. Selbst während einer bestehenden Organschaft ist das möglich, wenn sie vororganschaftliche Gewinne oder Rücklagen oder während der Organschaft gebildete Kapitalrücklagen ausschüttet oder eine Garantiedividende an einen außenstehenden Gesellschafter leistet. § 18 wurde aufgehoben und hat wegen der Neuregelungen der Organschaft allenfalls noch für Altfälle Bedeutung. Durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens

III. Ermittlung Veräußerungsgewinn (Satz 2) Anm. 65–71 § 8b KStG

zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften soll in Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 der Bezug auf § 18 gestrichen werden.

2. Rechtsfolge: Kein Ansatz von Veräußerungsgewinnen bei der Ermittlung des Einkommens 66

Abs. 2 Satz 1 definiert als Rechtsfolge, dass bestimmte Veräußerungsgewinne aus KapGes.-Anteilen bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. Damit folgt die StBefreiung von Veräußerungsgewinnen der StBefreiung für laufende Beteiligungserträge. Sie wird außerhalb der handelsrechtl. Gewinnermittlung berücksichtigt und gilt auch für die GewSt (s. Anm. 25). Anders als im Fall laufender Beteiligungserträge erfasst die gewstl. Hinzurechnung des § 8 Nr. 5 GewStG einmalige Beteiligungserträge nicht. Es werden alle Gewinne aus einer Veräußerung erfasst, unabhängig davon, ob sie im Inland oder im Ausland anfallen. Auch Gewinne aus im Ausland durchgeführten Umwandlungen unterfallen der Rechtsfolge des Abs. 2 (ebenso GOSCH II. § 8b Rn. 194a; PUNG in DPM, § 8b Rn. 139; SCHNITGER/ROMETZKI, FR 2006, 845 [851]).

Einstweilen frei.

67–70

III. Ermittlung des Veräußerungsgewinns (Abs. 2 Satz 2)

1. Konzept und Reichweite der Definition des Veräußerungsgewinns 71

Die Regelung ist in Zusammenhang mit Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 zu sehen. Sie definiert den Gewinn, der Gegenstand der StFreistellung nach Satz 1 und Bemessungsgrundlage für das pauschale BA-Abzugsverbot des Abs. 3 Satz 1 ist (Begründung zum RegE, BTDrucks. 15/1518, 15). Sie wurde durch das Prot-ErklG in Abs. 2 als Satz 2 erstmals eingefügt. Die Definition entspricht der Gewinndefinition in Vorschriften des EStG, wie zB §§ 16 Abs. 2 und insbes. 17 Abs. 2 EStG. Es handelt sich um eine Gewinnermittlungsregelung sui generis, die den Gewinn als folgenden Unterschiedsbetrag definiert:

Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert

./. Veräußerungskosten

./. stl. Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung

Gewinn iSd. § 8b Abs. 2

Anwendungsbereich der Legaldefinition: Fraglich ist, ob die Definition des Veräußerungsgewinns alle Veräußerungen aus veräußerungsgleichen Tatbeständen, insbes. auch Wertaufholungen iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG erfasst. Der Wortlaut der Regelung bezieht sich zwar auf „Veräußerungsgewinn im Sinne des Satzes 1“ und damit auf reine Veräußerungen. Da die Gewinne aus Wertaufholung, Auflösung oder Herabsetzung des Nennkapitals entsprechend Satz 1 zu behandeln sind, spricht dies dafür, die Definition des Veräußerungsgewinns jedoch hierauf ebenfalls anzuwenden. Dafür spricht auch die in S. 2 enthaltene Definition selbst, die auf „den an dessen Stelle tretenden Wert“ verweist (KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 117; wohl auch GOSCH II. § 8b Rn. 214). Zu beachten ist aber, dass – soweit die Einzelregelungen eigenständige Gewinnermittlungsvorschriften enthalten wie z.B. § 11 – diese als speziellere Regelungen vorgehen (vgl. PUNG in DPM, § 8b Rn. 109; FROT-

SCHER in F/M, § 8b Rn. 196; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 342).

2. Definitionsmerkmale im Einzelnen

72 a) Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert

Veräußerungspreis: Der Veräußerungspreis entspricht der Gegenleistung, die der Erwerber für die Veräußerung der Anteile aufwenden muss. Demzufolge kann sich der Veräußerungspreis aus verschiedenen Bestandteilen zusammensetzen. Wesentlicher Anwendungsfall ist die Vereinbarung eines Geldbetrags; da Veräußerung auch Tausch ist (s. Anm. 63), kann er konsequenterweise auch in der Übertragung von Sachen und Rechten oder entsprechenden Forderungen bestehen (BFH v. 12.2.1980 – VIII R 114/77, BStBl. II. 494; v. 7.3.1995 – VIII R 29/93, BStBl. II 1995, 693). In diesen Fällen des Tauschs ist der gemeine Wert des durch den Erwerber aufgewendeten WG anzusetzen (s. § 9 Abs. 1 BewG; § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG).

► *Streitige Rechtslage bei Optionsgebühren und Stillhaltezahlungen:* Für die Einräumung einer Option zum Erwerb von Anteilen durch den Optionsberechtigten erhält der Veräußerer regelmäßig eine Optionsprämie. Fraglich ist, ob diese Optionsgebühr/Stillhalteprämie Teil des Abs. 2 unterfallenden Veräußerungsgewinns ist. Der BFH orientiert sich eng am Begriff des Anteils iSd. Abs. 2. Danach sind das Optionsgeschäft/Stillhaltegeschäft und die Anteilsveräußerung bzw. der Anteilserwerb durch den Berechtigten für Zwecke des Abs. 2 einzeln zu betrachten und aufzugliedern. Vereinnahmte Optionsprämien sind danach nicht Teil des Abs. 2 unterfallenden Veräußerungsgewinns, sondern vollständig stpfl. Nur soweit ein Veräußerungsgewinn aus den Anteilen selbst resultiert, greift tatbestandsmäßig Abs. 2 (vgl. BFH v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588; LANGE/SCHENKELBERG, BB 2013, 407 [408]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 140; aA ROSER, GmbHR 2013, 722). Beim Anteilsbewerber müssten dann die gezahlten Optionsprämien/Stillhalteprämien zu sofort abziehbarem Aufwand führen (ausführl. SCHMID/RENNER, DStR 2013, 2734; SCHNITGER, DStR 2013, 1771). Der BFH hat demgegenüber jüngst seine Rspr. dahingehend konkretisiert, dass die Herausrechnung der Optionsprämie nur eine Frage des Abs. 2 Satz 2 sei und sich nicht auf die umgekehrte Situation beziehe, sondern weiterhin zu AK der Anteile gehöre (BFH v. 9.4.2014 – I R 52/12, DStR 2014, 1219 [1224], unter Bestätigung BMF v. 9.10.2012 – IV C 1 - S 2252/10/10013, 2011/0948384, BStBl. I 2012, 953 – Tz. 22, 26, 33).

► *Kaufpreisstundung:* In Fällen einer länger als ein Jahr dauernden zinslosen Stundung eines in Geld bestehenden Kaufpreises ist dieser abzuzinsen; die Zinsen führen zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und gehören nicht zum Veräußerungspreis (BFH v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160; BMF v. 13.3.2008 – IV B 7 - S2750a/07/0002, 2008/0134576, BStBl. I 2008, 506). Dasselbe gilt, wenn der Kaufpreis zu verzinsen ist. Zu Einzelheiten s. § 17 Anm. 170 ff.; 181.

► *Thesaurierte Gewinne:* Sie gehören zur Beteiligung, ein für sie festgelegter Kaufpreis bildet einen Teil des Veräußerungspreises für die Anteile. Anderes gilt nur, wenn bereits ein eigenständiger Dividendenanspruch durch Ausschüttungsbeschluss entstanden ist oder der Kaufpreis für ein von der Beteiligung eigenständiges WG oder eine eigenständige Leistung (zB Wettbewerbsverbot) gezahlt wird (M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 209).

► *Wechselkursänderungen*: Währungsgewinne und -verluste bis zur Fälligkeit des Kaufpreises beeinflussen dessen Wert und sind Teil des Veräußerungspreises. Nach Fälligkeit eintretende Währungsänderungen teilen uE das Schicksal der Kaufpreisforderung und sind nicht Teil des Veräußerungspreises (BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 347).

► *Zuzahlung*: Soweit der Veräußerer eine Zuzahlung leisten muss, damit der Erwerber Anteile mit negativem Wert übernimmt, bildet diese Zuzahlung den Veräußerungspreis. Es handelt sich um einen negativen Kaufpreis. Er unterfällt beim Veräußerer Abs. 3 Satz 3, während beim Erwerber dafür ein passiver Ausgleichsposten zu bilden ist (zum Ausgleichsposten BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; ERNESTIG, GmbHR 2007, 135 [136]; PUNG, Ubg 2008, 254 [255]; aA ROSER/HAUPT, GmbHR 2007, 78 [85]; BA iSd. Abs. 5]).

► *Nachträgliche Änderung/Ausfall des Kaufpreises*: Im Bereich der §§ 16 und 17 EStG hat der BFH die nachträgliche Änderung oder den Ausfall der Kaufpreisforderung als nachträgliches Ereignis gewertet, das auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückwirkt und aufgrund von § 175 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO zu einer Änderung der Veranlagung des Jahres führt, in dem die Veräußerung erfolgte (grundlegend BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897; v. 19.8.2003 – VIII R 67/02, BStBl. II 2004, 107 [110]; v. 19.4.2005 – VIII R 68/04, BStBl. II 2005, 762; v. 19.8.2009 – I R 3/09, BStBl. II 2010, 249).

BFH (v. 22.12.2010 – I R 58/10, BFH/NV 2011, 711) und FinVerw. (BMF v. 13.3.2008 – IV B 7 – S 2750a/07/0002/1345576, BStBl. I 2008, 506) haben diese Grundsätze auch auf Veräußerungskosten und den Ausfall der Kaufpreisforderung (und BFH v. 12.3.2014 – I R 55/13, DStR 2014, 1224 die Kaufpreiserhöhung) als Wertveränderung des Veräußerungspreises übertragen. Während der BFH (ebenso FG Köln v. 8.5.2013 – 9 K 1272/10, EFG 2013, 1698) allerdings – uE dann konsequent – den gesamten Vorgang einschließlich des Forderungsausfalls im Veranlagungsjahr der Veräußerung erfasst, indem in dem VZ, in dem die Änderung eintritt, außerbilanziell eine Gegenberichtigung erfolgt, macht die FinVerw. nur die StFreiheit des Veräußerungsgewinns rückgängig und berücksichtigt den Ausfall der Forderung in dem VZ, in dem sie ausfällt (vgl. auch FERTIG, Ubg 2014, 98 [104]). Im Saldo ergibt sich jedoch dasselbe Ergebnis wie bei der rein stichtagsbezogenen Betrachtung des BFH, die allerdings konsequenter ist, weil sie den Gedanken der stichtagsbezogenen Gewinnermittlung fortsetzt und ein zeitliches Auseinanderfallen von Veräußerungsgewinn und dessen Korrektur durch den Verlust vermeidet (ebenso PUNG in DPM, § 8b Rn. 112). Eine Besonderheit der stichtagsbezogenen Ermittlung ist im Fall der Organschaft zu beachten. Die Gegenberichtigung der Veränderung des Kaufpreises oder von Veräußerungskosten erfolgt außerbilanziell in dem VZ, in dem sie eintreten, bei der OG, weil die stichtagsbezogenen Folgeänderungen aufgrund § 15 Satz 1 Nr. 2 beim OT erfolgen (BFH v. 12.3.2014 – I R 55/13, DStR 2014, 1224 [1226]).

Die vom BFH vertretene Ansicht muss uE allerdings im Bereich des § 8b in Frage gestellt werden; die Grundsätze der §§ 16, 17 EStG, die eine Art Billigkeitsrechtsprechung bilden, sind nicht uneingeschränkt im BV-Bereich anwendbar. Zwar lässt sich im Vergleich mit §§ 16, 17 EStG vertreten, dass es sich um eine stichtagsbezogene Gewinnermittlung handelt und Erhöhungen sowie Verminderungen der Höhe des Kaufpreises zu berücksichtigen sind. Der Ausfall der Kaufpreisforderung gehört dazu uE jedoch nicht. Sie bildet – nicht anders als eine Darlehensforderung auch (s. BFH v. 14.1.2009 – I R 52/08, BStBl. II 2009, 674) – ein eigenständiges WG, dessen Wertminderung außerhalb Abs. 3 Sät-

ze 4 ff. keinen stl. Abzugsrestriktionen unterfällt. Da die Veräußerung mit dem Übergang der Anteile und dem Entstehen der Kaufpreisforderung – anders als bei einer von Beginn an oder nachträglich vereinbarten Veränderung des Kaufpreises/Veräußerungspreises selbst – der Veräußerungstatbestand mit der Rechtsfolge des Abs. 2 oder 3 abgeschlossen ist, ist es nicht maßgeblich, ob die stillen Reserven in den Anteilen stfrei gehoben wurden. Forderung und Anteile sind nach Abschluss der Veräußerung zwei unterschiedliche WG (vgl. auch DÜLL/KNÖDLER, DSrR 2008, 1665 [1666]; HAHNE, DSrR 2011, 711; aA FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 212a; PUNG in DPM, § 8b Rn. 112; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 355).

Der an die Stelle des Veräußerungspreises tretende Wert: Dieser Wert ist im Einzelfall konkret für den veräußerungsgleichen Ersatztatbestand zu ermitteln. In den Fällen der Liquidation einer KapGes. (Abs. 2 Satz 3) handelt es sich um den Liquidationserlös, soweit er nicht bereits zu den Einkünften aus § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG und damit zu Abs. 1 gehört; im Fall der Wertaufholung aufgrund von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG handelt es sich um den (gestiegenen) Teilwert, höchstens die AK, und im Fall des § 21 Abs. 2 UmwStG aF (Entstrickung einbringungsgeborener Anteile) um den gemeinen Wert. Im Fall der verdeckten Einlage von durch Abs. 2 begünstigten Anteilen sind die Anteile mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage anzusetzen (§ 6 Abs. 6 S. 2 EStG); nur bei einer Einlage innerhalb von drei Jahren nach ihrem Erwerb bilden die AK den Einlagewert (vgl. § 6 Abs. 6 Satz 3 iVm § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG; vgl. im Einzelnen KÜLOSA in SCHMIDT XXXIII. § 6 EStG Rn. 741 u. 752 f.).

73 b) Veräußerungskosten

Veräußerungskosten sind Aufwendungen, die dem Veräußerungsvorgang zuzuordnen sind und die der Veräußerer kraft Gesetzes oder vertraglicher Vereinbarung zu tragen hat. Wegen der nahezu identischen Regelung des Veräußerungsgewinns in den §§ 16, 17 EStG wird die dazu erfolgte Abgrenzung auch für Satz 2 herangezogen. Dabei stellt der BFH auf einen Veranlassungszusammenhang statt – wie in älterer Rspr. – auf einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zur Veräußerung ab. Maßgebend ist nunmehr, ob die Veräußerung das auslösende Moment für die Aufwendung ist (BFH v. 25.1.2000 – VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458; v. 18.10.2000 – X R 70/97, BFH/NV 2001, 440; v. 25.1.2000 – VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458; v. 31.1.2004 – X R 66/98, BStBl. II 2004, 830; v. 2.4.2008 – IX R 73/04, BFH/NV 2008, 1658; glA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 353). BFH v. 12.3.2014 (I R 45/13, DSrR 2014, 1219 [2020]; v. 9.4.2014 – I R 52/12, DSrR 2014, 1221) hat bestätigt, dass Veräußerungskosten veranlassungsbezogen zu ermitteln seien (glA FG Düsseldorf v. 12.6.2012 – 6 K 2435/09, EFG 2012, 2055; FG Hamb. v. 16.5.2013 – 3 K 162/12, EFG 2013, 1602).

Wesentliche Veräußerungskosten sind danach vom Erwerber zu tragende Anwalts- und Notarkosten der Vertragsgestaltung- und -verhandlung, Steuerberaterkosten, Abfindungen an Dritte zum Verzicht auf einen Anspruch auf Anteilsübertragung, Verluste aus Sicherungsgeschäften.

Hinweis: UE sollte der Begriff der Veräußerungskosten demgegenüber normspezifisch eng im Sinne eines unmittelbaren Zusammenhangs mit der Veräußerung ausgelegt werden (entsprechend der älteren Rspr. des BFH, vgl. BFH v. 18.8.1992 – VIII R 13/90, BStBl. II 1993, 34; v. 17.4.1997 – VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102; auch M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 215; BINNEWIES, GmbHR 2012, 1269 [1282]; DRZ/TSCHERNVENIACHKI, DSrR 2012, 1161). Dafür spricht der Zusammenhang von Abs. 2

III. Ermittlung Veräußerungsgewinn (Satz 2) Anm. 73–74 § 8b KStG

Satz 2 und Abs. 3 Satz 1. Der Abzug bei Abs. 2 Satz 2 und die 5 %-ige Fiktion nicht abziehbarer BA bewirken eine doppelte Berücksichtigung derselben Kosten; um dem Gedanken des Abs. 3 Satz 1 Rechnung zu tragen, solche Kosten durch das pauschale Abzugsverbot zu berücksichtigen, ist eine normentsprechend enge Auslegung bei Abs. 2 Satz 2 angezeigt. Der BFH beruft sich jedoch auf den Wortlaut des Abs. 2 Satz 2, der eindeutig sei und keine Einschränkung zulasse; systematische Unschärfen seien im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit hinzunehmen.

Nicht zu den Veräußerungskosten gehören (s. auch § 17 EStG Anm. 185 f.):

▶ *Vergeblische Aufwendungen*: Kosten, die im Rahmen einer fehlgeschlagenen Veräußerung entstehen, sind keine Veräußerungskosten und vollständig abziehbar (vgl. auch BFH v. 9.1.2013 – I R 72/11, BStBl. II 2013, 343). Zu Abs. 3 Satz 3 s. Anm. 106.

▶ *Kosten der Entscheidungsfindung*: Es handelt sich uE um Beratungs- und sonstige Kosten, die anfallen, um die Entscheidung einer Veräußerung überhaupt treffen zu können (zB Erforschen des Markts für entsprechende Beteiligungen). Sie stehen uE auch nach dem vorgenannten weiteren Begriff der Veräußerungskosten nicht im Zusammenhang mit der Veräußerung, sondern sind ihr vorgelagert.

c) Übersteigen des Buchwerts

74

Ein Veräußerungsgewinn iSd. Satzes 2 entsteht in den Fällen, in denen der Veräußerungspreis abzüglich Veräußerungskosten den Buchwert der Beteiligung übersteigt. Das Gesetz definiert den Buchwert als den Wert, der sich nach den Vorschriften der stl. Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung ergibt.

Wert nach den Vorschriften der steuerlichen Gewinnermittlung: Es handelt sich um den auf der Grundlage des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ermittelten Wert. Im Regelfall sind dies die AK der Anteile. Aufgrund der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1 EStG) bestimmen sie sich aufgrund von § 255 Abs. 1 HGB. Damit ist der Begriff enger als im Fall des § 17 EStG; der Verlust (eigenkapitalersetzender) nicht werthaltiger Gesellschafterdarlehen führt im Bereich von im BV gehaltenen Beteiligungen nicht zu nachträglichen AK (BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 [736]; v. 14.1.2009 – I R 52/08, BStBl. II 2009, 674). Im Fall des Verzehrs auf den Darlehensrückzahlungsanspruch entstehen sie in Höhe des werthaltigen Teils des Darlehens; der wertlose Teil ist durch Teilwertabschreibung stl. berücksichtigungsfähig, sofern die Wertminderung nicht in den zeitlichen und sachlichen Anwendungsbereich von Abs. 3 Sätze 4 ff. fällt.

▷ *Anteilsbezogene Erwerbsaufwendungen*: Unklar ist, wann Aufwendungen für den Erwerb von Anteilen zu abziehbaren Betriebsausgaben oder zu Anschaffungsnebenkosten der Beteiligung führen. Die Rechtsprechung zieht den Rahmen eng; sie qualifiziert als Anschaffungsnebenkosten alle Aufwendungen, die nach einer grundsätzlich getroffenen Erwerbsentscheidung entstehen (vgl. BFH v. 27.3.2007 – VII R 62/05, BStBl. II 2010, 159 zu Gutachtenskosten; v. 28.10.2009 – VII R 22/07, BStBl. II 2010, 469 zu Strategieentgelten). Wesentliche Aufwendungen in diesem Zusammenhang bilden danach die Kosten für eine *due diligence*-Untersuchung; der BFH hat sie als Anschaffungskosten qualifiziert; im Entscheidungsfall war die Erwerbsentscheidung jedoch bereits getroffen (BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159; PUNG in DPM, § 8b Rn. 191 mwN; zu Recht abl. ENGLER, BB 2006, 747; LOHMANN/VON GOLDACKER/ACHATZ, BB 2008, 1592; PETER/GRASER, DSStR 2009, 2032; DITZ/TCHERVENIACHKI, DB 2011, 2676; DITZ/TCHERVENIACHKI, DB 2013, 1634, mwN). Allerdings sind die bisherigen Entscheidungen zur Quali-

fikation von Aufwendungen als Aufwand oder als Anschaffungsnebenkosten zu den Überschusseinkünften ergangen; da sich Aufwendungen für den Erwerb einer Beteiligung im Privatvermögen regelmäßig nicht auswirken, sind diese Grundsätze (normspezifischer Begriff der Anschaffungskosten wie im Fall des Darlehensausfalls bei § 17 EStG (s. dazu § 17 EStG Anm. 200 ff. mwN., vgl. auch Revisionszulassungsbegründung FG Köln v. 6.10.2010 – 13 K 4188/07, EFG 2011, 267; ausführl. KAHLE/HILLER, DB 2014, 500) uE nicht auf den Bereich des Betriebsvermögens übertragbar. Trägt nicht die anteilerwerbende Gesellschaft die Aufwendungen, sondern eine Konzerngesellschaft (zB Gesellschafter der Erwerblerin), kommt es nicht zu bilanzierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten, sondern zu sofort abziehbarem Aufwand. Die Konzerngesellschaft tätigt Aufwendungen, indem sie der erwerbenden Tochtergesellschaft eine Leistung zu Verfügung stellt, die eine nicht bilanzierungsfähige und damit aufwandswirksame Nutzungseinlage bildet (PYSZKA, DStR 2010, 1468 [1470]). Da die Muttergesellschaft nicht Empfänger und Auftraggeber ist, liegt auch keine Einlage des entsprechenden Geldbetrags in die Tochtergesellschaft vor (PYSZKA, DStR 2010, 1322; DITZ/TCHERVENIACHKI, DB 2011, 2676 [2679], aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 191 f., mwN [verdeckte Einlage des Geldbetrags]).

Anteilerwerb nach Optionsausübung: Unklar ist, wie die AK für Anteile zu ermitteln sind, wenn der Erwerb durch Ausübung einer Option erfolgte. BFH v. 6.3.2013 (I R 18/12, BStBl. II 2013, 588) hatte zu vereinnahmten Stillhalteprämien entschieden, dass sie nicht Gegenstand des Abs. 2 unterfallenden Veräußerungsgewinns sind. Fraglich ist danach, ob gezahlte Optionsprämien zu sofort abzugsfähigem Aufwand führen oder sie die AK der Anteile erhöhen, dann aber bei Veräußerung wieder für Zwecke des Abs. 2 herausgerechnet werden und zu stl. abzugsfähigem Aufwand führen (vgl. SCHNITGER, DStR 2013, 1771 [1772]; SCHMID/RENNER, DStR 2013, 2734). BFH v. 9.4.2014 (I R 52/12, DStR 2014, 1221 [1224]) hat entschieden, dass die Herausrechnung nur für die Ermittlung des stfreien Gewinns iSd. Abs. 2 Satz 2 gilt und die Kosten nicht aus der AK „symmetrisch“ herauszurechnen seien.

Maßgeblicher Zeitpunkt: Der für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns maßgebliche Wert nach den Vorschriften der stl. Gewinnermittlung ist punktgenau auf den Zeitpunkt der Veräußerung, also den Zeitpunkt des Übergangs des zivilrechtl. oder vorherigen Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums zu ermitteln, in Fällen von Verschmelzung und Spaltung sowie Einbringung auf den Tag, auf den die Wirkungen (stl. Rückbeziehung) eintreten. Dadurch wirken sich Einlagezuführungen und -auskehrungen (Ausschüttungen aus dem stl. Einlagekonto) bis zum Zeitpunkt der Veräußerung auf den Buchwert der Beteiligung aus.

Hinweis: Die Regelung berücksichtigt nicht, dass durch die Bezugnahme auf den stl. Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung ein zu hoher Veräußerungsgewinn entsteht, wenn der Buchwert durch eine nicht steuerwirksame Teilwertabschreibung gemindert wurde. Auch sie hat den Buchwert iSd. Abs. 2 Satz 2 gemindert. Bei entsprechender Wertaufholung durch Veräußerung würden 5 % aufgrund von Abs. 3 Satz 1 gleichwohl besteuert. Wegen dieses Gesetzesfehlers muss BMF v. 28.4.2003 (IV A 2 - 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 46) entsprechend angewendet werden (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 1725 [1728]; NEU/WATERMEYER, DStR 2003, 2181 [2187]; i. Erg. glA MOSZKA in ERNST & YOUNG, Steueränderungen 2003/2004, 2004, 265 f.: Erhöhung der AK um nicht steuerwirksame Teilwertabschreibung).

Auswirkung organschaftlicher Ausgleichsposten: Aktive und passive organschaftliche Ausgleichsposten sind beim OT zu bilden, wenn handelsrechtl. Gewinnabführung und stl. Bilanzgewinn (Typusbegriff, der auch außerbilanzielle

III. Ermittlung Veräußerungsgewinn (Satz 2) Anm. 74–80 § 8b KStG

stl. Korrekturen des zuzurechnenden Einkommens erfassen kann, vgl. BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555, zu aufgrund von § 15a EStG nicht verrechenbaren Verlusten) auseinanderfallen. Durch JStG 2008 (v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150) wurden sie in § 14 Abs. 4 geregelt. Im Fall der Veräußerung der Organbeteiligung und anderer, in § 14 Abs. 4 Satz 5 einer Veräußerung gleichgestellter Vorgänge wie zB die verdeckte Einlage der Organbeteiligung oder ihrer Auflösung, ist die Auflösung einkommenswirksam unter Anwendung von § 8b vorzunehmen. Die FinVerw. ist auch schon vorher entsprechend verfahren (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 16 und 26) Nach aA (BAREIS, FR 2008, 649 [655]; DÖRSCH/PUNG, DB 2669 [2679]; NEUMANN in GOSCH II. § 14 Rn. 445 f. und dem zur Organshaft ergangenen Schreiben v. 26.8.2003 (IV A 2 - S 2770 - 18/03, BStBl. I 2003, 437 – Tz. 43) sollte es sich bei dem Ausgleichsposten um einen Korrekturposten zum Beteiligungsansatz handeln, der die Anwendung des § 8b teilt (zur Problematik bereits im Einzelnen FÜGER/RIEGER, FR 2003, 543 [546 f.]; GOSCH II. § 8b Rn. 176 und 268; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 909 [912]; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 90; REINHARD, BB 2003, 1148; NAGEL/THIEL, GmbHR 2004, 35 [38 f.]). BFH v. 7.2.2007 (I R 5/05, BStBl. II 2007, 796) hatte vor der gesetzlichen Regelung in § 14 Abs. 4 zur Auflösung passiver organschaftlicher Ausgleichsposten entschieden, dass ihre Auflösung im Fall der Veräußerung einer Beteiligung keine stl. Auswirkung auf das Einkommen der OT hat, weil sie nur einen Korrekturposten darstellen. Auch für Ausgleichsposten nach der gesetzlichen Regelung in § 14 Abs. 4 sieht er in organschaftlichen Ausgleichsposten keine Korrektur zum Beteiligungsbuchwert, sondern eine technische Bilanzposition in der Form einer stl. Bilanzierungshilfe (BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555; ebenso bereits BFH v. 24.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614). Aufgrund der Neuregelung kann uE dahinstehen, welche Rechtsnatur der Ausgleichsposten hat, weil § 14 Abs. 4 die Anwendung des § 8b hierauf im Fall einer Auflösung wegen Veräußerung oder eines Ersatztatbestandes anordnet (M. FROTSCHER in F/M, § 14 Rn. 847). In den Fällen des Abs. 2 Satz 4 und Abs. 4 aF kann es bei der Auflösung eines passiven Ausgleichspostens allerdings zu einer doppelten Besteuerung kommen, wenn ein aktiver Ausgleichsposten nicht eine Korrektur des Buchwerts bildet, sondern seine Auflösung eigenständig Abs. 3 Satz 3 unterfällt (so uU auch bisher schon die FinVerw., vgl. R 63 Abs. 3 KStR 2004; krit. auch GOSCH II. § 8b Rn. 268; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 296). In Altfällen sollte die BFH-Rspr. mit einer Qualifikation als Bilanzierungshilfe eine solche gewinnwirksame Auflösung verhindern. Da der Gesetzgeber § 14 Abs. 4 jedoch rückwirkend auf alle noch offenen Fälle angeordnet hat (§ 34 Abs. 9 Nr. 5), stellt sich die Frage der verfassungsrechtl. Zulässigkeit (vgl. SUCHANEK/HERBST, FR 2008, 112; aA DÖRSCH, Ubg 2008, 117 [125]), die uE durch eine teleologische Reduktion im vorstehenden Sinne hergestellt werden sollte.

Einstweilen frei.

75–80

IV. Entsprechende Anwendung von Satz 1 auf veräußerungs- gleiche Tatbestände (Abs. 2 Satz 3)

81 1. Gewinn aus Auflösung

Neben tatsächlichen Veräußerungsvorgängen bleiben auch Gewinne aus der Auflösung von bestimmten Körperschaften und Personenvereinigungen bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz.

Auflösung: Gemeint ist die Liquidation einer KapGes. oder Personenvereinigung. Gewinne aus der Auflösung sind die an die Muttergesellschaft ausgekehrten Liquidationsgewinne, denn sie haben aufgrund von § 11 bereits bei der Liquidationsgesellschaft selbst der Besteuerung unterlegen. Die StBefreiung des Abs. 2 Satz 3 erfasst die Rückzahlung von Nennkapital und die Auskehrung des sog. freien Vermögens. Zu einem Gewinn kommt es bei der Muttergesellschaft, wenn die Auskehrung den Buchwert der Beteiligung übersteigt. Abs. 2 Satz 3 greift indes insoweit nicht ein, wie Beträge iSd. § 28 Abs. 2 Satz 2 als verwendet gelten, denn die Rückzahlung des gezeichneten Kapitals, das durch die Umwandlung von Rücklagen geschaffen wurde, gilt als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG führt. Hierauf beruhende Ausschüttungen werden durch Abs. 1 erfasst. Wesentlich ist diese Unterscheidung im Fall von Streubesitz iSd. Abs. 4. Hält die Liquidationsgesellschaft selbst eine unter Abs. 2 fallende Beteiligung, ist ein Veräußerungsgewinn entsprechend stfrei. Kehrt die Liquidationsgesellschaft eine unter Abs. 2 fallende Beteiligung an die Muttergesellschaft ohne Gegenleistung aus, tätigt sie eine Sachdividende, die bei der Liquidationsgesellschaft Abs. 2 und bei der Muttergesellschaft Abs. 1 unterfällt.

82 2. Gewinn aus der Herabsetzung des Nennkapitals

Freigestellt wird die Rückzahlung von Nennkapital aufgrund ordentlicher Kapitalherabsetzung. Ein Abs. 2 Satz 3 unterfallender Veräußerungsgewinn kann sich dadurch ergeben, dass die Kapitalherabsetzung den Buchwert der Beteiligung übersteigt. Allerdings liegt wie im Fall der Auflösung eine Abs. 1 unterfallende Gewinnausschüttung vor, soweit der Sonderausweis iSd. § 28 zu mindern ist (§ 28 Abs. 2 Satz 2).

83 3. Gewinn aus Wertaufholung

Erfasst wird durch die StFreistellung neben den Gewinnen aus einer Beteiligungsveräußerung weiterhin der Gewinn, der sich aus dem Ansatz des in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG (durch das KroatiengG soll der Verweis in Abs. 2 Satz 3 von „Nr.“ auf „Nummer“ richtiggestellt werden) bezeichneten Werts ergibt, dh. aus einer Wertaufholung. Zu den ggf. überschießenden Rechtsfolgen im Hinblick auf die 5 %-Fiktion des Abs. 3 s. Anm. 103.

Ansatz des in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG bezeichneten Werts: Die Regelung verweist auf die Bewertungsvorschrift des EStG für nicht abnutzbare WG des AV. Hat die Mutter-KapGes. auf ihre Beteiligung an einer KapGes. oder Personenvereinigung eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert vorgenommen, müssen in den folgenden Wj. die (historischen und fortgeführten) AK angesetzt werden oder – bei entsprechendem Nachweis – ein weiterhin

niedrigerer Teilwert. Aus der Rückgängigmachung des bislang angesetzten niedrigeren Teilwerts durch Ansatz eines höheren Teilwerts oder höchstens der AK ergibt sich der Gewinn iSd. Abs. 2 Satz 3. Sofern die Teilwertabschreibung nicht steuerwirksam war (§ 8b Abs. 3 Satz 3), bleibt die Wertaufholung steuerfrei; dies gilt auch im Fall des Abs. 4 aF (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 19). Zur Reihenfolge der Wertaufholung s. Anm. 94.

4. Gewinne iSd. § 21 Abs. 2 UmwStG aF

84

Aufgrund § 21 Abs. 2 UmwStG aF (sog. einbringungsgeborene Anteile) konnte es zur Realisierung stiller Reserven in bestimmten Fällen auch ohne Veräußerung kommen. Die Regelung hat aufgrund des Bezugs zu Abs. 4 aF nur für Realisationen Bedeutung, die längstens bis zum 12.12.2013 erfolgt sind. Der Veräußerungsgewinn entsteht auch ohne Veräußerung in folgenden Fällen des § 21 Abs. 2 UmwStG aF:

Antrag auf Versteuerung des Unterschieds zwischen dem Buchwert der einbringungsgeborenen Anteile und dem gemeinen Wert (§ 21 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG).

Hinweis: Der Antrag ist endgültig; er kann trotz berichtigungsfähiger StFestsetzung nicht zurückgenommen werden. Er kann allenfalls widerrufen werden; der Widerruf muss der FinVerw. vor dem Zeitpunkt zugehen, für den der Antrag gestellt ist (OFD Koblenz v. 13.1.2003 – Kurzinfor Nr. 003/03 – S 1978 A, DB 2003, 180; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ III. § 21 UmwStG Rn. 45; WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 21 UmwStG Rn. 207). Zur Forderung von Billigkeitsmaßnahmen wegen enttäuschten Vertrauens in die Gesetzgebung vgl. KESSLER, DB 2002, Gastkommentar Heft 48; dagegen OFD Koblenz v. 13.1.2003 – Kurzinfor 003/03 – S 1978 A, DB 2003, 180; DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 (1225).

Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich eines Veräußerungsgewinns aus der Versteuerung der einbringungsgeborenen Anteile (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG aF).

Übrige Fälle des § 21 Abs. 2 UmwStG aF: Abs. 2 Satz 3 verweist auf § 21 Abs. 2 UmwStG aF insgesamt und damit auch auf Auflösung und Kapitalherabsetzung (Nr. 3) und die verdeckte Einlage (Nr. 4). Diese Fälle regelt Abs. 2 bereits für alle Anteile an Körperschaften und Personenvereinigungen und erfasst damit auch entsprechende einbringungsgeborene Anteile (KESSLER/SCHMALZ/SCHMIDT, DStR 2001, 1865 [1867]; WATERMEYER, GmbH-StB 2002, 108 [110]). Keinen Realisationstatbestand bildet demgegenüber die Entnahme von Anteilen iSd § 21 UmwStG aF (BFH v. 12.10.2011 – I R 33/10, BStBl. II 2012, 445).

5. Rechtsfolge: Steuerbefreiung für Ersatzrealisationstatbestände

85

Da Satz 3 für die Ersatzrealisationstatbestände auf die entsprechende Anwendung des Satzes 1 verweist, greift auch in den vorgenannten Fällen die StBefreiung für eine sich daraus ergebenden Gewinn ein. Damit ist das stpfl. Einkommen um diese veräußerungsgleichen Gewinne sowohl für Zwecke der KSt als auch der GewSt außerbilanziell zu mindern.

Hinweis: Aufgrund von Satz 3 aF waren auch Gewinne aufgrund von § 21 Abs. 2 UmwStG aF steuerfrei. Aufgrund der Übergangsregel in § 34 Abs. 7a hatte dies nur noch bis längstens 31.12.2013 Bedeutung und ist bei entsprechenden Altfällen (Betriebsprüfung) zu beachten.

Einstweilen frei.

86–90

V. Einschränkung der Steuerbefreiung durch vorausgegangene wirksame Teilwertabschreibung (Abs. 2 Satz 4)

1. Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

91 a) Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert

Da Anteile an KapGes. aufgrund von § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG als nicht abnutzbare WG bewertet werden, können Wertminderungen stl. nur im Wege von Teilwertabschreibungen berücksichtigt werden, die zudem an die Voraussetzung einer dauernden Wertminderung geknüpft sind (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXXIII. § 6 EStG Rn. 281 ff. u. 364; BRUCKMEIR/ZWIRNER/BUSCH, DStR 2010, 237). Der Gesetzeswortlaut lässt offen, wer diese Abschreibung vorgenommen haben muss. Es kann sich uE nur um Abschreibungen durch den Veräußerer selbst handeln, denn ihm allein steht auch die Vergünstigung der StBefreiung für Veräußerungsgewinne zu. Im Übrigen hat der Erwerber – unbeschadet früherer anderweitiger Teilwertabschreibungen – eigene AK. Durch konzerninterne Veräußerung/Umstrukturierung vor Anteilsverkauf lässt sich die Einschränkung der Veräußerungsfreiheit uU vermeiden, sofern keine Rechtsnachfolgeklauseln bei Buchwertverknüpfung bestehen (SEIBT, DStR 2000, 2061 [2068]; zu weiteren Gestaltungen vgl. ZIEREN/ADRIAN, DB 2006, 299 [302]). Solche Nachfolgeklauseln bestehen insbes. bei der Verschmelzung, Spaltung oder Einbringung zu einem Wert unter dem gemeinen Wert (s. §§ 12 Abs. 3, 13 Abs. 2 Satz 2; 15 Abs. 1, 23 Abs. 1 UmwStG). Anders ist das jedoch in Altfällen nach dem UmwStG 1995. Ein Rückgriff auf die untergegangenen Anschaffungskosten ist ausgeschlossen, eine Rechtsnachfolge insoweit gesetzlich mit Ausnahme des § 13 Abs. 4 UmwStG aF. (für Fälle des § 50c EStG aF) nicht angeordnet (BFH v. 11.7.2012 – I R 47/11, BFH/NV 2013, 18; v. 11.7.2012 – I R 50/11, BFH/NV 2013, 40; ausführl. CORDES, DK 2013, 273, mwN; krit. PUNG in DPM, § 8b Rn. 159).

92 b) Steuerwirksamkeit der Abschreibung

Die Teilwertabschreibung muss sich stl. beim Veräußerer ausgewirkt haben. Das kann über eine Verringerung des stpl. Einkommens oder die Erhöhung eines Verlusts erfolgt sein.

Nicht jede gewinnmindernde Teilwertabschreibung wirkt sich auch steuermindernd aus. Dies ist insbes. dann nicht der Fall, wenn die Teilwertabschreibung außerhalb der Bilanz aufgrund besonderer gesetzlicher Anordnung wieder neutralisiert wird, wie zB in den Altfällen des § 50c Abs. 1 EStG aF und vor allem in den Fällen des Abs. 3 Satz 3 des § 8b. In diesen Fällen bedarf es einer Einschränkung der StBefreiung von Veräußerungsgewinnen nicht. Zu eng die Fin-Verw. (BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 18, zu § 50c EStG), die von einer stl. Nichtwirksamkeit ausschließlich in den Fällen des Abs. 3 ausgeht (wie hier PUNG in DPM, § 8b Rn. 157; FÜGER/RIEGER, FR 2003, 543 [547]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 909 [912]).

Hinweis: War handelsrechtl. eine Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen, hatte wegen der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die StBil. (§ 5 Abs. 1 EStG) eine entsprechende Teilwertabschreibung in der StBil. zu erfolgen. Der Gesetzgeber des BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) hat diese (formelle) Maßgeblichkeit abgeschafft. Steuerliche Wahlrechte können abweichend von handelsrechtl. GoB eigenständig ausgeübt werden (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXIII. § 5 EStG Rn. 60 ff. mwN). Da Teilwertabschreibun-

gen vollständig nicht steuerwirksam, Wertaufholungen jedoch wegen Abs. 3 Satz 1 zu 5 % stpfl. sind (sog. Zuschreibungsfälle), werden handelsrechtl. Abschreibungen stl. regelmäßig nicht mehr durch entsprechende stl. Wahlrechtsausübung nachvollzogen.

c) Keine Wertaufholung

93

Die Einschränkung der StBefreiung nach vorangegangener steuerwirksamer Teilwertabschreibung greift nur in den Fällen, in denen es bis zur Veräußerung nicht zur Wertaufholung gekommen ist. Der Wortlaut des Satz 4 bezieht sich nur auf Wertaufholung, ohne nach stfreier oder stpfl. Wertaufholung zu differenzieren. Nach dem Gesetzestext besteht uE jedoch zwischen der stl. Wirkung einer Teilwertabschreibung und der Wertaufholung eine gegenseitige Abhängigkeit (glA M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 238).

2. Rechtsfolge: Versagung der Steuerbefreiung

94

Da Abs. 2 Satz 4 keine Korrekturregelung für Teilwertabschreibungen ist, sondern die StFreiheit bestimmter steuerwirksamer Teilwertabschreibungen einschränkt, spricht dies uE dafür, die materiell richtige Teilwertabschreibung zugrunde zu legen. Die hM stellt demgegenüber darauf ab, ob die Teilwertabschreibung tatsächlich – unabhängig davon, ob materiell richtig oder falsch – steuerwirksam war und es dadurch zu einem Fehlerausgleich kommt (FG Düss. v. 27.11.2007 – 6 K 3380/00 K, F, EFG, 2008, 980, rkr.; FG Münster v. 17.3.2009 – 9 K 1105/08 K, G EFG, 2009, 1051, rkr.; PUNG in DPM, § 8b Rn.157; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 234; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 363).

Abgrenzungsfragen bei steuerl. unterschiedl. zu qualifizierenden Teilwertabschreibungen: Wegen zeitlich unterschiedlich wirkender Teilwertabschreibungen ergeben sich Abgrenzungsfragen, wenn eine steuerwirksame und „steuerfreie“ Teilwertabschreibung erfolgten oder wenn nicht alle Anteile veräußert werden. Erfolgte die Abschreibung zT steuerwirksam und zT bereits unter der Geltung des Abs. 3 Satz 3, ist fraglich, in welcher Reihenfolge die Wertaufholung dem stfreien und stpfl. Teil des Veräußerungsgewinns zugeordnet wird, ob eine quotale StPflcht eintreten sollte oder es darauf ankommt, welcher Teil des Veräußerungsgewinns steuerwirksam oder nicht steuerwirksam abgeschrieben wurde und worauf der Veräußerungsgewinn entfällt (ADRIAN/ZIEREN, DB 2006, 299). In diesen Fällen ist nach dem Grundsatz „last in – first out“ zu verfahren, weil das dem Gesetzeszweck entspricht, stille Reserven stfrei zu realisieren, auch wenn sie vor dem Systemwechsel zum klassischen KSt-System stpfl. waren. Dem entspricht es – so der BFH (v. 19.8.2009 – I R 2/09, BStBl. II 2010, 760, ebenfalls Vorinst. FG Düsseldorf v. 2.12.2008 – 6 K 2726/06 K, EFG 2009, 436) – die zuletzt eingetretene Wertminderung als zuerst ausgeglichen anzusehen (OFD Nds. v. 9.8.2010 – S 2750a-19-St 242, DB 2010, 2533; OFD Frankfurt am Main v. 25.8.2010 – S 2750a A - 8 - St 52, DStR 2011, 77; vgl. auch BUCIEK, FR 2010, 237; HOFFMANN, GmbHR 2010, 51; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 229). Die Gewährung eines Wahlrechts (so KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 113) kommt nach der Rspr. nicht in Betracht. Dasselbe gilt auch für eine quotale Zuordnung (vgl. PUNG in DPM, § 8b Rn. 158).

Weiterhin ungeklärte Abgrenzung bei Veräußerung eines Teils der Anteile: Unklar ist, wie zu verfahren ist, wenn nicht die gesamte Beteiligung Gegenstand der (steuerwirksamen oder steuerunwirksamen) Abschreibung war, sondern nur ein Teil der Beteiligung (bestimmte Anteile). Der Veräußerer kann uE

bestimmen, welche Anteile er veräußert, soweit die Anteile identifizierbar sind. Auch wenn es sich bei mehreren Anteilen nach wohl hM für bilanzielle und bewertungsrechtl. Zwecke um ein WG handelt (BFH v. 14.2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, 397), sind Veräußerungsgegenstand die einzelnen Anteile selbst. Ist demgegenüber die gesamte Beteiligung auf den niedrigen Teilwert abgeschrieben worden, ist uE eine genaue Zuordnung vorzunehmen, wenn die zu veräußernden und abgeschriebenen Anteile unterscheidbar sind. Ist das nicht der Fall, ist den veräußerten Anteilen die Teilwertabschreibung entsprechend ihrer Quote im Verhältnis zur gesamten Beteiligung zuzuordnen (vgl. M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 227; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 112 f.; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 336; aA GOSCH II. § 8b Rn. 240: Zuordnung der Abschreibung immer der gesamten Beteiligung und nicht einen Anteil). Zur Identifikation abgeschriebener und veräußerter Anteile sollte eine entsprechende Dokumentation erfolgen.

95 Einstweilen frei.

VI. Keine Befreiung von einmaligen Beteiligungserträgen bei vorheriger steuerwirksamer Rücklage (Abs. 2 Satz 5)

96 1. Tatbestandsvoraussetzungen

Aufgrund von Abs. 2 Satz 3 gilt das Freistellungsverfahren für einmalige Beteiligungserträge nicht, soweit eine Teilwertabschreibung steuerwirksam vorgenommen wurde. Der Gesetzgeber erweiterte die Tatbestände zur Einschränkung der StFreistellung um Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, weil er insoweit eine Besteuerungslücke sieht.

Als Tatbestandsvoraussetzungen nennt Abs. 2 Satz 5 Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, die steuerwirksam vorgenommen wurden.

Abzüge nach § 6b EStG: § 6b EStG ermöglicht es, Gewinne aus der Veräußerung bestimmter WG von den AK/HK stattdessen angeschaffter oder hergestellter WG abzuziehen.

Hinweis: Der Anwendungsbereich für § 8b erhellt sich nicht unmittelbar, weil Anteile an KapGes., die von KapGes. gehalten werden, weder zu den durch § 6b EStG begünstigten Veräußerungsgütern noch zu den begünstigten Reinvestitionsobjekten gehören. Insoweit können nur Altfälle, in denen § 6b anwendbar war, oder Fälle der Gesamtrechtsnachfolge angesprochen sein (glA zB GOSCH II. § 8b Rn. 245).

Ähnliche Abzüge: Die Tatbestandsvoraussetzung ist so unbestimmt, dass eine Gesetzesanwendung nicht mit hinreichender Klarheit möglich ist. Dem Gesetzgeber selbst fällt es offenbar schwer, einen Anwendungsfall zu nennen, da er auf den seltenen Spezialfall von Begünstigungen nach § 30 BergbauRatG verweist (vgl. auch IdW-Stellungnahme zum Referentenentwurf des SEStEG, WPg 2006, 749). Ein Anwendungsfall dürfte die verwaltungsseitig ermöglichte Rücklage für Ersatzbeschaffung sein.

97 2. Rechtsfolge: Keine Steuerfreiheit von Gewinnen aus Veräußerung von Anteilen oder Ersatztatbeständen

Die Rechtsfolge ergibt sich aus einem Verweis auf die stl. Behandlung steuerwirksamer Teilwertabschreibungen in Satz 4. Soweit ein Abzug nach § 6b EStG

VII. Erweiterung Veräußerungstatbest. (S. 6) Anm. 97–99 § 8b KStG

oder ein ähnlicher Abzug steuerwirksam vorgenommen wurde, ist ein entsprechender Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen oder Ersatzrealisierungstatbeständen iSd. Sätze 1 und 3 nicht stfrei. Erfasst werden dürfen nur Abzüge aus stpfl. Veräußerungen, die zu einem Abzug nach § 6b EStG oder zu einem vergleichbaren Abzug geführt haben (vgl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1488, 1491]).

Abgrenzungsfragen: Durch die Regelung verstärken sich die bereits bestehenden Abgrenzungsfragen, wie Teilwertaufholungen zu behandeln sind, wenn ihnen steuerwirksame und stl. nicht anerkannte Teilwertabschreibungen zugrunde liegen (s. Anm. 94, ZIEREN/ADRIAN, DB 2006, 299). Dasselbe gilt uE für Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge.

VII. Erweiterung des Veräußerungstatbestands: Verdeckte Einlage (Abs. 2 Satz 6)

1. Tatbestand und Rechtsfolge der verdeckten Einlage

98

Abs. 2 Satz 6 regelt, dass „Veräußerung“ iSd. Satzes 1 auch die verdeckte Einlage ist. Dadurch wird der Veräußerungstatbestand für eine verdeckte Einlage fingiert. Ihr Vorbild hat die Regelung in § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG.

Begriff „verdeckte Einlage“: Sie liegt vor, wenn der Gesellschafter der KapGes. einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil gewährt, ohne dass er dafür eine Gegenleistung insbes. durch (neue) Anteile an der KapGes. erhält; s. § 8 Anm. 330.

Gleichbehandlung mit Veräußerung: Werden Beteiligungen an KapGes. mittels verdeckter Einlage in ein anderes BV überführt, fehlt es an der eine Veräußerung kennzeichnenden Gegenleistung. Die Wertsteigerung der Anteile ist nur Folgewirkung der Einlage (grundlegend BFH v. 27.7.1988 – I R 147/83, BStBl. II 1989, 271). Soweit die (verdeckte) Einlage mit dem Teilwert zu bewerten ist (s. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG), kommt es ebenso wie im Fall einer Veräußerung zur Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven. Damit entspricht die Behandlung verdeckter Einlagen im Rahmen des § 8b der verdeckten Einlage im Rahmen der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen von zum PV gehörenden relevanten Beteiligungen (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG).

2. Erweiterung auf andere – nicht in Abs. 2 genannte – Fälle

99

Obwohl Abs. 2 Satz 3 die entsprechende Anwendung des Satzes 1 auf bestimmte, veräußerungsgewinnliche Vorgänge und Satz 6 die Anwendung auf die verdeckte Einlage anordnet, werden andere Ersatzrealisationstatbestände nicht ausdrücklich erfasst. Insoweit ist zumindest eine analoge Anwendung von Abs. 2 Sätze 1 und 3 geboten, denn vom Zweck der Regelung, die Realisierung stiller Reserven von der KSt zur Vermeidung einer Doppelbelastung freizustellen, werden auch sie getragen. Die FinVerw. hat in BMF v. 28.4.2003 (IV A 2 - 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 21 ff.) einige Fallgestaltungen genannt; sie sind uE nicht als abschließend, sondern als beispielhaft anzusehen, weil es zahlreiche weitere, gleichgelagerte Fälle gibt.

Verdeckte Gewinnausschüttungen: Auch Gewinnerhöhungen durch vGA, die sich aus einer Beteiligungsveräußerung unter Fremdvergleichspreis ergeben,

unterfallen der StBefreiung des Abs. 2. Es entspricht Sinn und Zweck des § 8 Abs. 3 Satz 2, für Besteuerungszwecke von einem angemessenen Veräußerungserlös zuzugehen; folgerichtig ist Abs. 2 nicht nur auf den vereinbarten, sondern auch auf einen unter Fremdvergleichsgesichtspunkten korrigierten Veräußerungsgewinn anzuwenden (vgl. BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490, zu § 8b idF bis zum StSenkG; BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 16; GOSCH II. § 8b Rn. 189; PUNG in DPM, § 8b Rn. 133; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 197 f.; SEIBT, DStR 2000, 2070; grundlegend WASSERMEYER, GmbHR 2002, 1 [3]; EILERS/WIENANDS, GmbHR 2000, 1229 [1235 f.]).

Hinweis: Hinsichtlich vGA aus einer konzerninternen Unterpreisveräußerung ist die Ebene von Gesellschaft und Gesellschafter zu unterscheiden: Auf der Ebene der veräußernden KapGes. ist das Einkommen der Gesellschaft um den Betrag der vGA zu erhöhen; auf das so erhöhte Einkommen ist Abs. 2 anzuwenden unter Berücksichtigung der Restriktionen der Abs. 7 und 8. Veräußerungsverluste aus vGA wirken sich aufgrund von Abs. 3 Satz 3 nicht aus. Wertaufholungen aufgrund vorangegangener steuerwirksamer Teilwertabschreibung sind auch bei vGA stpfl. (Abs. 2 Satz 4). Zu Einzelfällen vgl. BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 16.

Steuerfreiheit von Sachdividenden: Die Gewinne aus einer Sachdividende von Anteilen an KapGes. sind durch Abs. 2 ebenso wie vGA aufgrund einer Unterpreisveräußerung begünstigt (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 22; ebenso die hM in der Steuerrechtsliteratur, vgl. zB BEINERT/VAN LISHAUT, FR 2001, 1137 [1146]; HAUN/WINKLER, GmbHR 2002, 192; krit. DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 184). Die Sachdividende unterscheidet sich uE nur durch einen die Dividende auszeichnenden gesellschaftsrechtl. wirksam gefassten Gewinnausschüttungsbeschluss. Fehlt er, kommt es zur vGA, anderenfalls zur Sachdividende. Die Sachdividende ist für eine AG in § 58 Abs. 5 AktG legal definiert. Es handelt sich um eine Ausschüttung in Form von anderen Vermögensgegenständen als Geld (vgl. W. MÜLLER, NZG 2002, 752 [757]; HOLZBORN/BUNNEMANN, AG 2003, 671; BAREIS/SIEGEL, BB 2008, 479). Grundsätzlich kann jede Sache Gegenstand einer Sachdividende sein; überwiegend wird jedoch offenbar davon ausgegangen, dass – zumindest im Bereich des § 58 Abs. 5 AktG – nur fungible WG wie börsengehandelte Wertpapiere in Betracht kommen (vgl. LUTTER/LEINEKUGEL/RÖDDER, ZGR 2002, 204 [211]).

Im Fall der Ausschüttung von Anteilen an Gesellschaften tritt – zumindest strechtl. – eine Realisation der stillen Reserven auf Gesellschaftsebene ein (vgl. BMF v. 21.7.2000 – IV C 3 - S 2256 - 176/00, FR 2000, 1098; W. MÜLLER, NZG 2002, 752 [758]; LUTTER/LEINEKUGEL/RÖDDER, ZGR 2002, 204 [229]; U. PRINZ/SCHÜRNER, DStR 2003, 181 [183]; aA MENNER/BROER, DB 2003, 1075 [1078 f.]). Handelsrechtlich ist die Frage ungeklärt. Dadurch ist auch die rechtl. Qualifikation der Sachdividende als ordentliche Ausschüttung vor vGA oder einer Kombination aus beidem unklar. Verneint man handelsrechtl. eine Realisation, handelt es sich bei der Sachdividende strechtl. um eine Kombination aus offener und vGA; hinsichtlich des bilanziellen Buchwerts der Beteiligung handelt es sich um eine offene Gewinnausschüttung, hinsichtlich der stillen Reserven um eine vGA (GOSCH II. § 8b Rn. 193; HAUN/WINKLER, GmbHR 2002, 192 [194]; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2002, 1157 [1158]). Im anderen Fall liegt in voller Höhe eine offene Gewinnausschüttung vor (U. PRINZ/SCHÜRNER, DStR 2003, 181 [183]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 131; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 131). Da die Sachdividende bei der aus-

schüttenden Gesellschaft zu einer Realisation der stillen Reserven führt, muss nach der im KStSystem getroffenen Wertentscheidung, die Veräußerung einer Vollausschüttung gleichzustellen, Abs. 2 anwendbar sein (glA FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 187; GOSCH II. § 8b Rn. 193). Da stl. die Aufdeckung stiller Reserven bei der ausschüttenden KapGes. außerhalb der Fälle Abs. 7 und 8 stfrei ist, kann die Sachdividende als Gestaltungselement zur Trennung von Gesellschafterstämmen neben oder statt Abspaltung – insbes. in *tracking stock*-Strukturen dienen (vgl. U. PRINZ/SCHÜRNER, DStR 2003, 181).

Hinweis: Unabhängig von ihrer rechtl. Qualifikation handelt es sich bei der Sachdividende beim Empfänger um Kapitaleinkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Sie sind aufgrund von § 8b Abs. 1 stfrei, führen aber zum KapErtrStAbzug (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Grds. traf die Gesellschaft die Pflicht zur Einbehaltung, § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der seit VZ 2008 geltenden Fassung ermöglicht es auch, dass der Gesellschafter die KSt in gleicher Höhe (15 %) wirtschaftlich trägt. Dies ist bei entsprechenden Gestaltungen zu bedenken, da kein Liquiditätsabfluss an den Gesellschafter erfolgt; tragen die Gesellschafter die KapErtrSt, sollten sie im Rahmen der Sachdividende verpflichtet werden, den entsprechenden Geldbetrag für die Gesellschaft zur Verfügung zu stellen, alternativ kann die Sachdividende mit einer Barausschüttung (iHv. 25 % des Ausschüttungsbetrags) verbunden werden, durch die die KapErtrSt gezahlt werden kann (LUTTER/LEINEKUGEL/RÖDDER, ZGR 2002, 204 [232]; U. PRINZ/SCHÜRNER, DStR 2003, 181 [184]; vgl. auch PUNG in DPM, § 8b Rn. 131).

Entnahme aus Betrieb gewerblicher Art: Die stl. Überführung einer durch Abs. 2 grds. begünstigten Beteiligung aus dem BgA in den Vermögensbereich ohne angemessene Gegenleistung führt zu einer vGA (BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; OFD Koblenz v. 19.5.2004 – S 2706 A St 331, FR 2004, 856; OFD Magdeburg v. 26.12.2004 – S 2706 - 52 St 216, DB 2005, 367). Der durch den Ansatz des gemeinen Werts uU entstehende Gewinn ist nach Abs. 2 stfrei (PUNG in DPM, § 8b Rn. 134).

Übertragungsgewinne aufgrund UmwStG können entstehen, wenn im Vermögen eines zu verschmelzenden oder zu spaltenden Rechtsträgers Anteile an KapGes. enthalten sind, die in der stl. Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers mit einem über dem Buchwert liegenden Wert angesetzt werden oder – zB aufgrund von § 15 Abs. 3 UmwStG – angesetzt werden müssen. Dasselbe gilt uE auch im Rahmen des § 3 UmwStG, wenn eine KapGes. auf einen PersGes. verschmolzen oder in eine PersGes. formgewechselt wird. Das BMF-Schreiben v. 28.4.2003 (IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 23) nennt Übertragungsgewinne aufgrund von §§ 11, 15 UmwStG, nicht aber §§ 3, 16 UmwStG, weil nach Ansicht der Verwaltung aufgrund UmwStG vor SE-StEG in diesen Fällen kein derartiger Gewinn entstehen konnte; es ist insoweit überholt und auch diese wie alle anderen Gewinne aus Umwandlungen werden erfasst, soweit sie Anteile iSd Abs. 2 betreffen (vgl. M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 179 ff.; GOSCH II. § 8b Rn. 188; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 310 f.).

Weitere Fälle: Vom Zweck des § 8b Abs. 2, eine Doppelbelastung mit KSt im Fall der Realisierung stiller Reserven (Vollausschüttung) zu vermeiden, werden auch alle anderen Realisierungstatbestände von Anteilen getragen (vgl. nur M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 167; PUNG in DPM, § 8b Rn. 139). § 8b Abs. 2 sollte deshalb auch in folgenden, beispielhaft genannten Fällen angewandt werden (HAUN/WINKLER, GmbHR 2002, 192 [194 f.]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 909 [911 f.]):

- Realisierung stiller Reserven in Anteilen aufgrund von § 6 Abs. 5 Sätze 3–5 EStG;

– Gewinne aus Vorgängen iSd. § 12, soweit sie auf begünstigte Anteile entfallen;

Darüber hinaus müssen auch Gewinne aus nach ausländ. Recht durchgeführten Reorganisationen (Formwechsel, Verschmelzung, Spaltung) steuerfrei gestellt werden, soweit Gewinne auf Anteile an KapGes. entfallen und der Vorgang wirtschaftlich einer Liquidation oder einem Anteilstausch entspricht (ausführl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1685 [1687]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 909 [912]; RÄTTIG/PROTZEN, IStR 2001, 601; vgl. auch BECKER/KAMPHAUS/LOOSE, IStR 2013, 328; GOSCH II. § 8b Rn. 213; zu restriktiv HRUSCHKA; IStR 2012, 845).

100 Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Abzugsbeschränkungen bei Veräußerungsvorgängen
und Substanzverlusten aus Anteilen und Darlehen**

Schrifttum: CREZELIUS, Steuersenkungsgesetz: § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG 2001 – ein steuerrechtliches Verwirrspiel, DB 2000, 1631; FROTSCHER, Die Abzugsbeschränkungen nach § 3c EStG und ihre Auswirkung auf Finanzierungsentscheidungen, DStR 2001, 2045; GROTHERR, Gewerbesteuerliche Auswirkungen der mit steuerfreien Dividenden im Zusammenhang stehenden nichtabziehbaren Betriebsausgaben, BB 2001, 597; MIKUS, Die Bedienung von Aktienoptionen durch eigene Anteile nach der Unternehmenssteuerreform, BB 2002, 178; SCHMIDT/HAGEBÖKE, Der Verlust von eigenkapitalersetzenden Darlehen und § 8b Abs. 3 KStG, DStR 2002, 1202; DÖRSCH/PUNG, § 8b Abs. 1 bis 6 KStG: Das Einführungsschreiben des Bundesfinanzministeriums, DB 2003, 1016; DÖRSCH/PUNG, Zeitliche Abgrenzung von Anrechnungs- und Halbeinkünfteverfahren: Das BMF-Schreiben vom 6.11.2003, DB 2003, 2514; EILERS/SCHMIDT, Die Steuerbefreiung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen nach § 8b KStG, GmbHR 2003, 613; EILERS/TESKE, Aktuelles Beratungs-Know-how Körperschaftsteuerrecht, DStR 2003, 1195; GÜNKEL/BOURSEAU, Steuerliche Abziehbarkeit der Kosten für die Ausgabe von Aktien im Rahmen von Aktienoptionsprogrammen im Konzern, FR 2003, 497; ROMSWINKEL, Verbot der Verlustverrechnung – Kehrseite eines steuerfreien Veräußerungsgewinns, GmbHR 2003, 92; SCHEIPERS/DAUSTER, Eingeschränkter Abzug von Finanzierungskosten nach § 3c Abs. 1 EStG bei steuerfreien Veräußerungsgewinnen i.S. von § 8b Abs. 2 KStG?, DStR 2003, 1597; BUCHNA/SOMBROWSKI, Aufwendungen mit EK-Ersatzcharakter als nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 KStG nF, DB 2004, 1956; SCHEIPERS/KOWALLIK, Zur Anwendbarkeit des § 8b Abs. 3 KStG bei der Veräußerung direkt gehaltener Beteiligungen durch beschränkt Steuerpflichtige, IWB Fach 3 Gr. 4, 459; WASSERMAYER/SCHMIDT/HAGEBÖKE/DUMLER/BUCHNA/SOMBROWSKI, Nochmals: Aufwendungen mit EK-Ersatzcharakter als nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 KStG nF, DB 2004, 2715; BUCHNA/SOMBROWSKI, Nochmals zu Aufwendungen mit EK-Ersatzcharakter als nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 KStG, DB 2005, 1539; RÖDDER/STANGL, Wertminderungen eigenkapitalersetzender Darlehen im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft und § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, DStR 2005, 354; SCHULTZ/HALBIG, Steuerliche Behandlung von Teilwertabschreibungen auf Aktienfondsanteile, DStR 2005, 1669; KORN, Steuerliche (Nicht-)Berücksichtigung von Währungsergebnissen bei grenzüberschreitenden Veräußerungsgeschäften, IStR 2007, 890; ALTRICHTER-HERZBERG, Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehen wesentlich beteiligter Gesellschafter, GmbHR 2008, 337; BOHNE, Teilwertabschreibungen auf eine unverzinsliche Darlehensforderung gegen den Gesellschafter im Kontext der vGA-Grundsätze, DStR 2008, 2444; DEMUTH, Gesellschafterforderungen im Ertragsteuerrecht – Entstehung, Verzinsung, Verzicht, KÖSDI 2008, 16177; HAHNE,

Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Anerkennung von Teilwertabschreibungen, DStR 2008, 540; HAHNE, Vermeidung des Abzugsverbots für Verluste aus Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei Risikodarlehen, StuB 2008, 299; HOFFMANN, Zur Steuer-Ökonomie des Forderungsverlustes eines GmbH-Gesellschafters im Betriebsvermögen, DStR 2008, 857; JANSSEN, Jahresabschluss 2007: Letzte Chance für steuerwirksame Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen, GmbHR 2008, 699; NEUMANN/STIMPEL, Wesentliche Änderungen für Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter durch das JStG 2008, GmbHR 2008, 57; NEUMANN/WATERMEYER, Forderungsverluste von Gesellschaftern im Betriebsvermögen (§ 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG und § 3c Abs. 2 EStG), Ubg 2008, 748; POHL/RAUPACH, Verluste aus eigenkapitalersetzenden Darlehen im Gesellschafts- und Steuerrecht, in KIRCHHOF/NIESGENS (Hrsg.), FS Wolfram Reiß, Köln, 2008, 431; SCHMIDT, FG Niedersachsen bricht Lanze für Kapitalgesellschaften, NWB Fach 4, 5317; SCHMIDT/SCHWIND, Gewinnminderungen aus Gesellschafterdarlehen, NWB (2008) Fach 4, 5223; WATERMEYER, Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehensforderungen, GmbH-StB 2008, 81; BECKER, Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen, DStR 2009, 1796; BEINERT/BENECKE, Änderungen der Unternehmensbesteuerung im JStG 2009, Ubg 2009, 169; BENZEL/LINZBACH, Auswirkungen des Forderungsverzichts – Steuerliche Belastung und Beeinflussung der Steuerquote, DStR 2009, 1599; CRÜGER, Fremdvergleich im Rahmen der deutschen Unterkapitalisierungs-Gesetzgebung der § 8a KStG aF, § 8b Abs. 3 KStG sowie der allgemeinen Dokumentationsvorschriften nach § 90 Abs. 3 AO, IStR 2009, 159; DITZ/TCHERVENIACHKI, Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen – Eine Analyse des BFH-Urteils v. 14.01.2009 unter besonderer Berücksichtigung des § 1 AStG, IStR 2009, 709; EBERHARD, Steuerwirksame Abschreibungen auf Gesellschafterdarlehen, DStR 2009, 2226; FORST/SCHAAF/KÜPPER, Steuerliche Berücksichtigung von Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen, EStB 2009, 442; KELLERSMANN/PANNEWIG, Darlehen im Konzern in Zeiten der Wirtschaftskrise aus steuerlicher Sicht, Ubg 2009, 848; KLEINERT/PODEWILS, Neues zu Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen, GmbHR 2009, 849; KOHLHAAS, Die GmbH in der Krise – wie werthaltig sind Gesellschafterforderungen?, GmbHR 2009, 531; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, Aktuelle Beratungsschwerpunkte bei der Bilanzierung von Gesellschafterdarlehen, BB 2009, 2414; U. PRINZ, Körperschaftsteuerliches Gewinnminderungsverbot bei qualifizierten Gesellschafterdarlehen – unsystematisch und fragwürdig, aber gestaltbar, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS für Harald Schaumburg, Köln 2009, 459; ROLF/PANKOKE, Steuerliche Anerkennung von Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen, BB 2009, 1844; SCHIESSL, Aktuelles zur Abschreibung von Aktienverlusten – Anmerkung zum BFH-Urteil v. 26.09.2007, I R 58/06, Stbg 2009, 106; SCHMIDT/MIELKE, Steuerfolgen von Sanierungsmaßnahmen, Ubg 2009, 395; BOGENSCHÜTZ, Regresslose Schuldübernahme als Sanierungsinstrument, Ubg 2010, 407; BRUCKMEIER/ZWIRNER/BUSCH, Abschreibungen auf Anteile an Kapitalgesellschaften – Auswirkungen der Neuregelungen durch das BilMoG und steuerliche Implikationen, DStR 2010, 237; FÖRSTER, Steuerliche Aspekte der Entlastung einer Kapitalgesellschaft von Verbindlichkeiten durch ihre Gesellschafter, Ubg 2010, 758; FRANK/WITTMANN, Abschreibung von Aktien des Anlagevermögens in der Handels- und Steuerbilanz, Stbg 2010, 162; GOCKE/HÖTZEL, Ein weiterer rechtsprechungsbrechender Eingriff des Steuergesetzgebers: Ausgewählte Aspekte zu Darlehensverlusten nach § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS für Norbert Herzig, 2010, 89; KEMPF/HOHAGE, Gedanken zu § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG bei beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 2010, 806; LECHNER/HAISCH/BRNDL, Einlagerückgewähr durch Kapitalgesellschaften, Ubg 2010, 339; LETZGUS, Krisenentschärfung durch Wachstumsbeschleunigung – Sanierungslücke Forderungsverzicht, BB 2010, 92; MIKSCH/MATTERN, Anwendung von § 8b KStG bei der Währungskurssicherung von Auslandsbeteiligungen im Rahmen von Bewertungseinheiten, DB 2010, 579; MÖHLENBROCK, Perspektiven der Verlustnutzung bei Körperschaften und deren Anteilseignern, Ubg 2010, 256; PYSZKA, Steuerliche Abzugsfähigkeit von vergeblichen Aufwendungen für einen Beteiligungserwerb, DStR 2010, 1322; PYSZKA, Abzugsfähigkeit von Aufwendungen der Muttergesellschaft für den Unternehmenskauf durch eine nachgeordnete Konzerngesellschaft, DStR 2010, 1468; WINHARD, Behandlung ausländischer Forderungsverluste – Praxisprobleme des § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 8 KStG in der Fassung des JStG 2008, FR 2010, 686; DITZ/TCHERVENIACHKI, Behandlung von Akquisitionsaufwendungen im Rahmen des un-

mittelbaren und mittelbaren Erwerbs von Beteiligungen, DB 2011, 2676; GRIEMLA, Zum Verständnis der Laufzeit eines Genussrechts als Kriterium zur Abgrenzung von steuerlichem Eigen- und Fremdkapital nach dem BMF-Schreiben v. 08.12.1986, FR 2011, 853; KACZAREPA, „Hin- und Herzahlen“ als steuerlich vorzugswürdige Gestaltungsalternative zum Gesellschafter-Forderungsverzicht?, Ubg 2011, 885; KAMINSKI/STRUNK, § 1 AStG und Wertminderungen auf Darlehen gegenüber ausländischen verbundenen Unternehmen, Stbg 2011, 246; LOOKS/BIRMANS/PERSCH, Anwendbarkeit des § 1 AStG auf Teilwertabschreibung von Gesellschafterdarlehen, DB 2011, 2110; NIENHOF/LANGKAU, § 1 AStG und Teilwertabschreibung auf konzerninterne Darlehen – BMF-Schreiben vom 29.3.2011, IWB 2011, 351; SCHREIBER/SYRÉ, Gewinnminderungen im Zusammenhang mit „Upstream“-Darlehen, DStR 2011, 1254; TESCHKE/LANGKAU/SUNDHEIMER, Steuerwirksamkeit von Teilwertabschreibungen auf Darlehen, DStR 2011, 2021; WINHARD, Der Begriff der „Gewinnminderung“ gemäß § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG i.d.F. des JStG 2008 – insbesondere zur Tatbestandsmäßigkeit von Wechselkursverlusten, IStR 2011, 237; BIRKER, Der Teilwertbegriff im Finanzvermögen – zugleich Besprechung der BFH-Urteils v. 21.09.2011 (I R 89/10 und I R 7/11), Ubg 2012, 308; HOCH, Steuerliche Behandlung des Ausfalls aktivierter Gesellschafterdarlehen gegenüber einer Kapitalgesellschaft, DB 2012, 1113; NITSCHKE, Veräußerung direkt gehaltener Beteiligungen an Kapitalgesellschaften durch beschränkt Steuerpflichtige – Führt § 8b Abs. 3 KStG zur partiellen Besteuerung eines Veräußerungsgewinns?, IStR 2012, 125; GÄNSLER, Unternehmenssanierung – Steuerliche Fallstricke erkennen und vermeiden, Ubg 2013, 154; THEISELMANN, Debt Equity Swaps als Instrument zur finanziellen Restrukturierung, GmbH-StB 2013, 150; SCHULZE ZUR WIESESCHKE, Steuerliche Behandlung von Darlehensforderungen gegenüber einer GmbH, GmbHR 2013, 452.

I. Regelungsaufbau

Abs. 3 enthält drei wesentliche Regelungsbereiche, nämlich in Satz 1 die (dem Abs. 5) nachgebildete Fiktion, dass 5 % des Gewinns iSd. Abs. 2 Satz 1, 3 und 6 nichtabziehbare BA sind mit der in Satz 2 enthaltenen flankierenden Regelung, dass § 3c Abs. 1 EStG nicht anwendbar ist. Einen weiteren Regelungsbereich enthält Satz 3, nach dem Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Anteilen bei der Ermittlung des Einkommens nicht abgezogen werden dürfen (zur Änderung gegenüber dem StSenkG mit der Aufzählung einzelner Gewinnminderungen vgl. BTDrucks. 14/6882, 36; BEINERT/VAN LISHAUT, FR 2001, 1137 [1146]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 1725). Den dritten Regelungsbereich bilden die Sätze 4 bis 8 für Wertminderungen aus Gesellschafterdarlehen und vergleichbaren Rechtshandlungen, die stl. den Gewinn nicht mindern. Dazu erweitert Satz 4 die in Satz 3 geregelte Gewinnminderung aus Anteilen auf die Gewinnminderung aus Darlehen eines zu mindestens 25 % beteiligten Gesellschafters oder aus der Hingabe von Sicherheiten. Satz 5 regelt, dass dieselbe Rechtsfolge für Darlehen von einer dem einem Gesellschafter nahestehenden Person oder aus Gewinnminderungen aufgrund Rückgriffs eines Dritten auf den Gesellschafter oder einer diesem nahestehende Person eintritt. Satz 6 enthält eine Rückausnahme zu der in den Sätzen 4 und 5 getroffenen Nichtabziehbarkeit, wenn für das Darlehen der Drittvergleich gelingt und stellt dafür die Voraussetzung auf, dass nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft berücksichtigt werden dürfen. Eine Erweiterung der Sätze 4 bis 6 kodifiziert Satz 7 für Forderungen aus solchen Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind. Satz 8 schließlich regelt, dass eine Wertaufholung der Darlehensforderung oder einer Forderung aus vergleichbarer Rechtshandlung stfrei ist, wenn der Wertverlust selbst eine nicht steuerwirksame Gewinnminderung war.

II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots (Abs. 3 Satz 1)

1. Voraussetzung: Jeweiliger Gewinn iSd. Abs. 2 Sätze 1, 3 und 5

102

Aufgrund von Satz 1 gelten 5 % des jeweiligen Gewinns iSd. Abs. 2 Satz 1, 3 und 6 als nicht abziehbare BA. Das Tatbestandsmerkmal „jeweiliger Gewinn iSd. Abs. 2 Satz 1, 3 und 6“ stellt die Verbindung zu den einmaligen Beteiligungserträgen aus Körperschaften und Personenvereinigungen her.

Gewinn iSd. Abs. 2: Erfasst werden alle Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften und bestimmten Personenvereinigungen (Abs. 2 Satz 1). Anknüpfungspunkt ist insoweit der aufgrund von Abs. 2 Satz 1 maßgebliche Veräußerungsgewinn; seine Ermittlung richtet sich im Veräußerungsfall nach Abs. 2 Satz 2 als eine besondere und eigenständig für diese Fälle geregelte Gewinnermittlungsvorschrift (vgl. BFH v. 22.12.2010 – I R 58/10, BFH/NV 2011, 711). Gewinn in diesem Sinne ist danach der Veräußerungspreis, gemindert um die Veräußerungskosten und den Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung.

Hinweis: Indem die Regelung einen Bezug zu Abs. 2 Satz 2 herstellt, ergeben sich Abgrenzungsfragen zu Veräußerungskosten, die bereits bei der Ermittlung des jeweiligen Gewinns (im stfreien Bereich) abgezogen werden und zu BA, die aufgrund von Satz 1 pauschaliert nicht abziehbar sind; s. Anm. 72.

Darüber hinaus sind Gewinne aus den in Abs. 2 Satz 3 genannten Vorgängen (Liquidation, Kapitalherabsetzung, Wertaufholung aufgrund von § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG, Entstrickungsgewinne iSd. § 21 Abs. 2 UmwStG) und vergleichbaren Vorgängen maßgebend; die daraus resultierende Rechtsfolge erscheint insbes. im Fall der Wertaufholung problematisch. Erfasst wird zudem der Gewinn aus der verdeckten Einlage von Anteilen an KapGes., Abs. 2 Satz 6. Der Wortlaut lässt offen, nach welcher Regelung der Gewinn stbefreit ist. Ansonsten hätte es „Gewinn aufgrund Abs. 2“ heißen müssen. Erfasst werden alle stfreien Gewinne (OFD Hannover v. 25.4.2005 – S 2750a-14-StO 242, DB 2005, 1194).

Hinweis: Soweit Einlagerückzahlungen unter den Tatbestand des Abs. 2 und nicht des Abs. 1 gefasst werden (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 6), greift die pauschale Betriebsausgabenfiktion in diesem Fall nur ein, soweit die Ausschüttung aus dem stl. Einlagekonto den Buchwert der Beteiligung übersteigt. Dasselbe gilt indes auch für die Fiktion des Abs. 5 Satz 1 im Fall einer Erfassung von Einlagerückzahlungen aufgrund von Abs. 1, soweit sie den Buchwert übersteigen (s. Anm. 41).

Jeweilig: Der Gewinnbegriff für Zwecke des Abs. 3 Satz 1 ist eingeschränkt durch „jeweilig“. Ganz offenbar soll dadurch die in der Regierungsbegründung dargestellte Absicht umgesetzt werden, eine Saldierung aller in einem VZ erzielten Gewinne und Gewinnminderungen nicht zuzulassen.

Hinweis: Der Verweis auf „Gewinn im Sinne des Abs. 2“ bedeutet, dass der um Veräußerungskosten geminderte Gewinn dem pauschalen BA-Abzug zugrunde gelegt wird. Die tatsächlichen Veräußerungskosten haben den Gewinn dadurch bereits im stfreien Bereich gemindert; s. Anm. 73.

103 2. Rechtsfolge: 5 %-Fiktion

Regelungsgehalt: Abs. 3 Satz 1 bestimmt, dass 5 % der einmaligen Beteiligungserträge von Körperschaften und Personenvereinigungen als nicht abziehbare BA gelten

► *Zeitpunkt:* Da Abs. 3 Satz 1 nicht abziehbare BA in Zusammenhang mit einmaligen Beteiligungserträgen iSd. Abs. 2 fingiert, greift die Regelung ein, sobald das stpfl. Einkommen um die stfreien einmaligen Beteiligungserträge gekürzt wird. Das ist bei einer Veräußerung spätestens der Zeitpunkt, in dem zumindest das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen übergeht.

► *Keine tatsächlichen Betriebsausgaben erforderlich:* Da die Fiktion nichtabziehbarer BA im Zusammenhang mit einmaligen Beteiligungserträgen der Fiktion des Abs. 5 nachempfunden ist, greift die Rechtsfolge des Satz 1 unabhängig davon, ob und in welcher Höhe tatsächlich BA entstanden sind. Das BVerfG (v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224) hat darin jedoch keinen Verstoß gegen das verfassungsrechtlich zu beachtende objektive Nettoprinzip gesehen, weil es sich um eine dem Gesetzgeber mögliche Typisierung nicht abziehbaren Beteiligungsaufwands handle. Hierzu s. Anm. 7. Da die Fiktion nichtabziehbarer BA an der Nettogröße Veräußerungsgewinn in Abs. 2 Satz 2 ansetzt, führt dies im Ergebnis dazu, dass einmalige Beteiligungserträge ebenso wie laufende Bezüge wirtschaftlich nur zu 95 % stbefreit sind. Nachteilig wirkt sich das insbes. im Bereich der Veräußerungskosten aus, die aufgrund von Abs. 2 Satz 2 bereits den Veräußerungsgewinn mindern und dadurch zu 95 % nicht steuerwirksam sind (krit. auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 1725 [1728]; HILL/KAVAZIDIS, DB 2003, 2028 [2029]; ROSER, GmbHR 2003, 1250 [1251 f.]; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2003, 1385 [1391]; GOSCH II. § 8b Rn. 283; FRISCHMUTH, Ubg 2009, 264 [266 f.]). Wirtschaftlich handelt es sich um eine Rückgängigmachung von 5 % der StBefreiung (PUNG in DPM, § 8b Rn. 177; insbes. HEGER, DStR 2009, Beihefter 34, 117 ff.). Besonders deutlich wird dies bei der Veräußerung von Anteilen an einer Organgesellschaft. Der Gedanke des Abs. 3 Satz 1 als Parallele zu Abs. 5 S. 1 hinsichtlich der Veräußerung thesaurierter Gewinne kann in diesem Fall nicht tragen (vgl. GRÖBL/ADRIAN in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 159). Sinnvoll ist die Auslegung von M. FROTSCHER (in F/M, § 8b Rn. 256), nach dem die tatsächlichen Veräußerungskosten stl. abziehbar sind und die Berücksichtigung in Abs. 2 Satz 2 nur zur Ermittlung der Nettogröße „Gewinn“ dient, auf den die 5 %-Fiktion angewendet wird (ebenso KRUG, DStR 2011, 598; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 137), die aber vom soweit eindeutigen Wortlaut nicht getragen sind, s. auch Anm. 73. Wertet man die 5 %-Fiktion als eine partielle StPflcht, müssten konsequenterweise Auslandssteuern auf die darauf entfallende KSt angerechnet werden (so PUNG in DPM, § 8b Rn. 178). Die Fiktion gilt seit SEStEG auch im Fall von Umwandlungen, s. § 4 Abs. 7 und § 12 Abs. 2 UmwStG.

► *Auswirkung auf die Gewerbesteuer:* Die Fiktion nichtabziehbarer BA gilt als Vorschrift zur Ermittlung der stpfl. Einkünfte auch im Rahmen der GewSt (§ 7 Satz 1 GewStG). Dadurch kann es zu gewstl. Doppelbelastungen kommen, wenn tatsächlich BA als Dauerschuldzinsen aufgrund von § 8 Nr. 1 GewStG dem Gewbeertrag hinzugerechnet werden. Insoweit besteht dieselbe Problematik wie im Fall des Abs. 5 Satz 1 für laufende Beteiligungserträge, s. Anm. 191.

Überschießende Rechtsfolge: Die 5 %-Belastung von Veräußerungsgewinnen bei voller Zuordnung der Veräußerungskosten ist systemwidrig (so auch GOSCH II. § 8b Rn. 283, der allerdings den Wortlaut für eindeutig hält). Insbesondere in Fällen vorangegangener, stl. unwirksamer Teilwertabschreibungen (Abs. 3 Satz 3) und einer nachfolgenden Wertaufholung aufgrund von § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG wird der Fiktion ein zu hoher Gewinn zugrunde gelegt. In diesen Fällen sollte die Fiktion im Billigkeitswege (§ 163 AO) nicht angewendet werden, soweit sich die vorangegangene Wertminderung stl. nicht ausgewirkt hat (vgl. auch DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 294 f.; MAIROSER/GROSS, GmbHR 2006, 362; GOSCH II. § 8b Rn. 284a; PUNG in DPM, § 8b Rn. 179; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 394; aA OFD Frankfurt v. 25.8.2010 – S 2750a A - 8 - St 52, DStR 2011, 77; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 246). Ähnlich systemwidrige Probleme treten im Rahmen des Abs. 4 aF bei einer Gewinnbesteuerung nach nicht steuerwirksamer Teilwertabschreibung auf.

Organgesellschaft: Handelt es sich bei der Gesellschaft, die den Gewinn nach Abs. 2 auslöst, um eine OG, gilt für die Ermittlung des Einkommens die Bruttomethode aufgrund von § 15 KStG. Bei der OG sind alle Aufwendungen abziehbar und die Regelungen des Abs. 3 Satz 1 werden auf der Ebene des OT angewendet. Ungeklärt und streitig ist, ob das auch für die GewSt gilt; vgl. die Diskussion bei HAAG/JEHLIN, DStR 2013, Beihefter 4, 3 (5).

Ausländische Körperschaften: Soweit Körperschaften ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland Anteile iSd. Abs. 2 veräußern, sind sie aufgrund von § 2 und § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG beschränkt kstpfl. Das Einkommen ermittelt sich uE aufgrund von Abs. 2 und 3 unter Berücksichtigung der 5 %-Fiktion des Abs. 3 Satz 1 (GOSCH II. § 8b Rn. 281; PUNG in DPM, § 8b Rn. 178; NITSCHKE, IStR 2012, 125; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 265; aA M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 255; KEMPF/HOHAGE, IStR 2010, 806; SCHEIPERS/KOWALIK, IWB Fach 3 Gr. 4, 459). Bedeutsam ist das in den Fällen, in denen kein DBA besteht oder ein DBA Deutschland das Besteuerungsrecht zuweist. Besteht demgegenüber ein DBA mit einer Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat, ist Abs. 3 Satz 3 nicht anwendbar.

Hinweis: Eine Anrechnung ausländ. Steuer (zB DBA-Zuweisung mit Anrechnungsmethode) kommt uE im Verhältnis zur StPflcht von 5 % nicht in Betracht, weil es sich nur um eine wirtschaftliche StPflcht durch nicht abziehbare BA handelt. Rechtlich ist der Veräußerungsgewinn zu 100 % freigestellt. Gegenteiliges muss allerdings gelten, wenn man Abs. 3 Satz 1 als eine partielle Rückgängigmachung der StBefreiung qualifiziert (vgl. GRÖBL/ADRIAN in ERLE/SAUTER III § 8b Rn. 157; PUNG in DPM, § 8b Rn. 177).

Körperschaften mit Überschusseinkünften: Soweit Körperschaften ihre Einkünfte durch Überschussrechnung ermitteln (Vereine, sonstige Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6), greift Abs. 3 Satz 1 nicht ein, da solche Körperschaften keine Betriebsausgaben haben. Veräußerungskosten werden durch Abs. 2 Satz 2 erfasst; § 3c Abs. 1 EStG ist ausdrücklich im Bereich des Abs. 3 für nicht anwendbar erklärt (Satz 2). Der Gewinn solcher Körperschaften ist vollständig und nicht nur wirtschaftlich zu 95 % stfrei (so M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 254; PUNG in DPM, § 8b Rn. 178).

III. Nichtanwendbarkeit des § 3c Abs. 1 EStG (Abs. 3 Satz 2)

104

Durch Satz 2 der Regelung erklärt der Gesetzgeber § 3c Abs. 1 EStG mit Wirkung ab VZ 2004 für nicht anwendbar. Aufgrund von § 3c Abs. 1 EStG sind Aufwendungen nicht abziehbar, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit stfreien Einnahmen stehen. Nach uE zutreffender Ansicht im

Schrifttum gehörten zu den unmittelbaren Aufwendungen in diesem Sinne nur solche Aufwendungen, die durch die Veräußerung des Anteils selbst hervorgerufen werden, nicht aber laufende Aufwendungen. Das folgt aus dem unmittelbaren Zusammenhang mit Abs. 2, der die entsprechenden Gewinne stfrei stellt. Demgegenüber erfasste § 3c Abs. 1 nicht andere Aufwendungen wie insbes. Finanzierungskosten für den Erwerb der Beteiligung (vgl. BEINERT/MIKUS, DB 2002, 1467; FÜGER/RIEGER, FR 2003, 589 (590); GOSCH II. § 8b Rn. 280; HERZIG, DB 2003, 1459 (1463); PUNG in DPM, § 8b Rn. 173; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 417; SCHEIPERS/DAUSTER, DStR 2003, 1597). Durch die ausdrückliche Anordnung des Abs. 3 Satz 2, dass § 3c Abs. 1 EStG nicht anwendbar ist, ist diese str. Rechtslage zugunsten einer stl. wirksamen Abziehbarkeit laufender Aufwendungen geklärt. Dem steht als Nachteil einerseits die 5 %-Fiktion und andererseits die Berücksichtigung von Veräußerungskosten unmittelbar bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns gegenüber. Dabei hat sich die Abgrenzungsfrage zu einer solchen zwischen im stfreien Bereich anfallenden Veräußerungskosten und der 5 %-Fiktion unterfallenden, im Übrigen aber abziehbaren Kosten verschoben (vgl. BFH v. 12.3.2014 – I R 45/13, DStR 2014, 1219; FG München v. 16.5.2013 – 3 K 162/12, EFG 2013, 1602).

IV. Nichtberücksichtigung von Gewinnminderungen (Abs. 3 Satz 3)

105 1. Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

Abs. 3 Satz 3 schließt „Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Abs. 2 genannten Anteil entstehen“, vom Abzug bei der Einkommensermittlung aus. Vor seiner Änderung durch das UntStFG mit seinem aktuellen umfassenden Verweis auf Gewinnminderungen aus Anteilen regelte Abs. 3, dass Gewinnminderungen, die durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts, durch Veräußerung der Anteile oder bei Auflösung oder Herabsetzung des Nennkapitals entstehen, nicht zu berücksichtigen waren. Durch die jetzige Regelung sollen demgegenüber alle Gewinnminderungen aus den Anteilen erfasst werden. Nach hM bildet Abs. 3 Satz 3 eine Korrespondenz zur Freistellung aller Gewinne iSd. Abs. 2; uE trägt der Gedanke indes nicht vollständig, weil sich Verluste endgültig nicht auswirken. Siehe hierzu Anm. 106.

Gewinnminderungen: Erfasst werden alle Substanzverluste, unabhängig von Grund und Höhe ihrer Entstehung. Der Begriff ist eng auszulegen; dies war bereits bis zur Erweiterung des Abs. 3 durch das ProtErklG notwendig, um eine Abgrenzung zu § 3c Abs. 1 EStG und Abs. 5 zu ermöglichen und diesen Regelungen einen bestimmmbaren Anwendungsbereich zuzusprechen. Laufende Aufwendungen (wie insbes. Refinanzierungszinsen) sind grds. den laufenden Beteiligungserträgen iSd. Abs. 1 zuzuordnen, nicht aber Abs. 3 Satz 3 (BFH v. 14.1.2009 – I R 52/08, BStBl. II 2009, 674; ausführl. FÜGER/RIEGER, FR 2003, 543 oder 589; EILERS/SCHMIDT, GmbHR 2003, 613 [623]). Aus Abs. 3 Sätze 1 und 2 folgt, dass allein diese Auslegung zutreffend ist, denn bei einer weitreichenderen Auslegung des Merkmals „Gewinnminderung“ hätte es dieser Regelungen nicht bedurft. Das entspricht offensichtlich auch der durch die FinVerw. in BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/05, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 25 f.) dargelegten Anwendung.

Im Zusammenhang mit dem in Abs. 2 genannten Anteil: Es handelt sich um Anteile an Gesellschaften, deren Erträge zu Bezügen iSd. Abs. 1 führen, insbes. KapGes. einschließlich solcher, mit denen eine Organschaft besteht. Das ergibt sich aus Abs. 2 Satz 1, dessen Rechtsfolge ua. von der stl. Behandlung der Beteiligungserträge beim Empfänger abhängt. Die Gewinnminderung muss damit in Zusammenhang stehen. Sie ist objekt- und nicht veranlassungsbezogen zu verstehen. Erfasst werden Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem konkret vorhandenen Anteil iSd. Abs. 2 stehen (BFH v. 9.1.2013 – I R 72/11, BStBl. II 2013, 343, mwN).

Hinweis: Vom Abzugsverbot des Abs. 3 Satz 3 sind keine Gewinnminderungen durch die Abschreibung oder den Verlust von Gesellschafterdarlehen erfasst. Sie wirken sich stl. unmittelbar aus und führen nicht zu nachträglichen AK auf die Beteiligung. Der Begriff der AK von BV bildenden Anteilen richtet sich allein nach § 255 HGB; der norm-spezifische AK-Begriff des § 17 EStG ist nicht anwendbar. Entgegen einer vereinzelt geäußerten Ansicht in der Literatur (BUCHNA/SOMBROWSKI, DB 2004, 1556; DB 2005, 1539) und dadurch hervorgerufenen Praxis der FinVerw. hat der BFH v. 14.1.2009 (I R 52/08, BStBl. II 2009, 674) dies deutlich bestätigt. Ab dem VZ 2008 enthält Abs. 3 dafür die besonderen, rechtbegründenden und nicht deklaristischen Bestimmungen in den Sätzen 4 bis 8. Bis dahin (VZ 2007) sind Darlehenswertminderungen steuerlich abziehbar, wobei die FinVerw. im Auslandsfall jedoch § 1 AStG prüft (s. dazu Anm. 117). Ebenfalls sind keine vergeblichen Aufwendungen (zB *due diligence*-Kosten) zum Erwerb von Anteilen erfasst, wenn der Erwerb scheitert. Es fehlt am Objekt „Anteil“ (BFH v. 9.1.2013 – I R 72/11, BStBl. II 2013, 343, mwN zu *due diligence*-Kosten; BINNEWIES, GmbHR 2013, 437; DITZ/TCHERVENIACHKI, DB 2013, 1634; GOSCH, BFH/PR 2013, 193).

„Entstehen“ der anteilsbezogenen Gewinnminderung bedeutet Realisation. Es handelt sich insbes. um die Abs. 2 unterfallenden Vorgänge, die jedoch im Fall des Abs. 3 Satz 3 nicht zu einem Gewinn, sondern zu einem (Substanz-)Verlust führen.

Wesentliche Anwendungsfälle (BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/05, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 26):

► *Ansatz des niedrigeren Teilwerts:* Erfasst werden Teilwertabschreibungen auf alle Anteile, die der StBefreiung des Abs. 2 unterfallen.

Hinweis: Unklar ist, wie die Teilwertminderung bei Anteilen iSd. Abs. 2 zu ermitteln ist. Zu börsennotierten Aktien, die als Finanzanlage gehalten werden, ist nach BFH (v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294; v. 21.9.2011 – I R 89/10, BFH/NV 2012, 306) von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (mit einer Bagatellgrenze eines Verlusts von 5 %) auszugehen, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter die AK gesunken ist und für eine alsbaldige Wertaufholung keine konkreten Anhaltspunkte vorliegen. Ebenso BMF v. 26.3.2009 – IV C 6 - S 2171-b/O, BStBl. I 2009, 514, allerdings mit einer „Bagatellgrenze“ von 40 %. Unentschieden ist die Bewertung von Anteilen, die nicht börsennotiert sind; die vorstehenden Grundsätze sind darauf nicht übertragbar (BFH v. 8.2.2012 – IV B 13/11, BFH/NV 2012, 963; ausführl. PUNG in DPM, § 8b Rn. 187). Vgl. im Einzelnen § 6 Anm. 812. Seit dem Inkrafttreten des BilMoG besteht für die StBil. ein eigenständiges stl. Wahlrecht, eine Teilwertabschreibung vorzunehmen (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - ST 2133/09/0001, 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 15; Kurzinform. OFD Münster v. 14.9.2012, DB 2012, 2309; s. § 6 Anm. 812 mwN). Regelmäßig wird davon abgesehen, weil eine nachfolgende Zuschreibung trotz stl. Nichtwirksamkeit der Abschreibung die 5 %-Fiktion des Abs. 3 Satz 1 auslöst (DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2009, 385 [391]; HERZIG/BRIESENMEISTER, DB 2009, 976 [978]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 187, mwN).

► *Veräußerung* ist wie im Fall des Abs. 2 neben einer entgeltlichen Übertragung eines Anteils auch ein gewinnrealisierender Tausch sowie die Einbringung eines Anteils in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Hinweis: Es ist streitig, ob Veräußerungsverluste Abs. 3 S. 3 (BFH v. 13.10.2010 – I R 79/90, BFH/NV 2011, 521, mwN) oder als „negativer“ Gewinn Abs. 2 unterfallen (GOSCH II. § 8b Rn. 266; SCHILD/EISELE, DStZ 2003, 443 [450]). Die Veräußerungsverluste unterfallen uE Abs. 3 Satz 3, der Gewinnminderungen insgesamt und unterschiedslos nennt. Anders als DBA, die regelmäßig nur von „Gewinn“ sprechen und auch Verluste erfassen (vgl. nur BFH v. 28.6.2006 – I R 84/04, BStBl. II 2006, 861, mwN) hält § 8b zwei eigenständige Regelungen vor, auch wenn die dafür eigenständige Ermittlung in Abs. 2 Satz 2 geregelt ist (aA GOSCH, KStG II. § 8b Rn. 266; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 419).

- ▶ *Infolge der Auflösung einer Gesellschaft* mindert sich der Gewinn der daran beteiligten Körperschaft, wenn der bei ihr anfallende anteilige Liquidationserlös geringer ist als die AK bzw. der niedrigere Teilwert der Anteile (vgl. § 20 EStG Anm. 3). Bei isolierter Betrachtung des Auflösungs Vorgangs, auf dem Abs. 2 beruht, handelt es sich unter der erwähnten Voraussetzung um einen „Verlust“.
- ▶ *Zahlungen aufgrund einer Kapitalberabsetzung* mindern in voller Höhe die AK bzw. den niedrigeren Teilwert der Anteile. Dadurch entsteht ein „Verlust“, wenn der Rückzahlungsbetrag die AK bzw. den niedrigeren Teilwert nicht übersteigt (s. § 20 EStG Anm. 120; 126).
- ▶ *Realisation aufgrund von § 21 Abs. 2 UmwStG aF:* Es handelt sich um die in Anm. 84 genannten Fälle, in denen der Buchwert im Realisationszeitpunkt über dem Teilwert liegt.
- ▶ *Verdeckte Einlagen:* Statt eines Gewinns wird durch die Einlage ein Verlust realisiert.
- ▶ *Aufwand aus der Auflösung eines aktiven Ausgleichspostens bei Organschaft:* Siehe Anm. 73. Die Auflösung eines aktiven Ausgleichspostens ist aufgrund von § 14 Abs. 4 ein Fall des Abs. 3 Satz 3, s. Anm. 74.
- ▶ *Gewinnminderungen im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen oder Sachdividenden:* BMF (v. 28.4.2003 – IV A 2 S - 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 26) wertet auch Verluste aus der Veräußerung einer Beteiligung unter dem Verkehrswert (vGA) oder durch Sachdividenden als stl. nicht berücksichtigungsfähig. Das ist uE zutreffend, weil Satz 3 substanzbezogene Wertminderungen aus der ertragstl. Behandlung des Anteils erfasst (vgl. auch BFH v. 14.1.2009 – I R 52/08, BStBl. I 2009, 674; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 267; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 154; PUNG in DPM, § 8b Rn. 190).
- ▷ *Wertminderung durch Veräußerung eigener Anteile:* Fraglich ist, ob auch Wertminderung bei Erwerb und Veräußerung eigener Anteile durch die Gesellschaft unter Satz 3 fallen. Das ist uE nur der Fall, wenn eigene Anteile nicht als Kapitalmaßnahme, sondern stl. als bilanzierungsfähiges WG qualifiziert werden. Bei der nach hM erfolgenden Qualifizierung als Kapitalmaßnahme (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615) liegt kein Fall von Abs. 2 oder 3 vor.
- ▷ *Gewinnminderungen bei verdeckter Gewinnausschüttung mit Vorteilsverbrauch:* Fraglich ist, ob Gewinnminderungen auch den Vorteilsverbrauch bei vGA erfassen. Das ist uE nicht der Fall, weil keine Unmittelbarkeit mit dem Anteil besteht, sondern mit dem die vGA ausmachenden Vorgang. Gewährt eine GmbH ihrer Schwestergesellschaft ein zinsloses Darlehen, liegt eine vGA der GmbH an die gemeinsame Mutter vor, die diesen Aufwand für die andere (aus Sicht der darlehensgewährenden GmbH) Schwestergesellschaft aufwendet. Da wegen der Nutzungseinlage keine nachträglichen AK vorliegen, wird der Aufwand (Vorteilsverbrauch) nicht durch Satz 3 erfasst (vgl. auch BFH v. 4.2.2014 – I R 32/12, BFH/NV 2014, 1090 [zum Vorteilsverbrauch]; PYSZKA,

DSrR 2010, 1468 [1470]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 423; aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 192).

2. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 3: Außerbilanzielle Korrektur

106

Wie Abs. 1 und 2 führt auch Abs. 3 Satz 3 zu einer außerbilanziellen Korrektur. Gewinnminderungen iSd. Abs. 3 Satz 3 sind dem Gewinn der Gesellschaft außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen. Damit können derartige Gewinnminderungen weder mit positiven Einkünften ausgeglichen werden, noch erhöhen sie den Verlustabzug nach § 10d EStG iVm. § 8 Abs. 1. Bei beschränkter StPfl. ohne inländ. Betriebsstätte (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e EStG) ergeben sich vergleichbare Rechtsfolgen wie bei Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 103). Im DBA-Fall mit Freistellungsmethode läuft Abs. 3 Satz 3 leer, im Nicht-DBA-Fall wird der Substanzverlust im Inland stl. nicht berücksichtigt.

Gesetzsystematische Kritik: Abs. 3 Satz 3 liegt der Gedanke zugrunde, Gewinne und Verluste im Rahmen der Gewinnermittlung systematisch zu behandeln (vgl. BFH v. 9.1.2013 – I R 72/11, BStBl. II 2013, 343 – Tz. 9; v. 12.3.2014 – I R 87/12, DSrR 2014, 1227; FG Düsseldorf v. 19.10.2012 – 6 K 2439/11 F, EFG 2013, 1068; DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1022]; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 261; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 281; SCHADEN, DSrR 2003, 2192). Die StFreiheit der Gewinne nach Abs. 2 ist jedoch nicht endgültig, sondern – bis zur Ausschüttung an eine natürliche Person bzw. bis zur Veräußerung der Beteiligung durch eine natürliche Person – nur aufgeschoben. Systematisch ist uE die Anordnung des Abs. 3 Satz 3 unzutreffend und nicht die notwendige Umkehrung der StFreiheit von Veräußerungsgewinnen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet, dass endgültige Vermögensverluste, die sich dadurch ergeben, dass der StPfl. seine Investition im Veräußerungs- oder Liquidationsfall nicht realisieren kann, berücksichtigt werden müssen (vgl. BINNEWIES in STRECK VIII, § 8b Rn. 81; RAUPACH, DStJG 25 [2002], 20; KANZLER, FR 2003, 1 [8]; KESSLER, FR 2011, 754; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 136; SCHÖN, FR 2001, 381; SPENGLER/SCHADEN, DSrR 2003, 2192; GOSCH II, § 8b Rn. 261, MÖHLENBROCK, Ubg 2010, 256 [261], für Einlageverluste; aA jedenfalls aufgrund des Gesetzeswortlauts BFH v. 12.3.2014 – I R 87/12, DSrR 2014, 1227; FG Düsseldorf v. 19.10.2012 – 6 K 2439/11 F, EFG 2013, 1068; vgl. auch insbes. PUNG in DPM, § 8b Rn. 183).

Besonders deutlich wird das in Altfällen des Abs. 4 aF, in denen Abs. 3 Satz 3 auch Gewinnminderungen in Fällen einer stpfl. Veräußerung erfasst. Diese Rechtsfrage einer Anwendung von Abs. 2 oder Abs. 3 Satz 3 (s. Anm. 103) hat der Gesetzgeber durch eine entsprechende Ergänzung des Abs. 4 im Rahmen des ProtErklG zu Lasten des StPfl. geregelt. In diesem Fall versagt bereits der Umkehrgedanke, der StFreiheit müsse ein Abzugsverbot entsprechen (vgl. auch SPENGLER/SCHADEN, DSrR 2003, 2192 [2200]).

► *Einnahmeloze Gesellschaft:* Seinem Wortlaut nach setzt Abs. 3 Satz 3 keine Einnahmen aus den Anteilen – seien es laufende Bezüge iSd. Abs. 1 oder Substanzgewinne iSd. Abs. 2 – voraus. Die Grundsätze, die der BFH im Anwendungsbereich des Halb-/Teileinkünfteverfahrens zu § 3c Abs. 2 EStG zur einnahmelozen Gesellschaft herausgestellt hat (und die durch das JStG 2011 in § 3c Abs. 2 EStG eine rechtsprechungsbrechende Änderung erfahren hat), sind im Bereich des Abs. 3 Satz 3 nicht anwendbar. Es kommt allein auf eine dem Anteil innewohnende Wertminderung an (BFH v. 13.10.2010 – I R 79/09,

BFH/NV 2011, 521 – Tz. 31 f.). Das allerdings führt zu der dargestellten Situation, dass sich die Verluste in solchen Fällen ebenso wie in Liquidationsfällen überhaupt nicht auswirken, was uE zu einem Verstoß gegen das verfassungsrechtl. zu beachtende objektive Nettoprinzip führt. Der BFH hat jedoch gegen- teilig entschieden. Da das Prinzip der Einmalbesteuerung weder im Gewinnfall noch im Verlustfall strikt umgesetzt werde, sei typisierend hinzunehmen, dass es zu derartigen Wirkungen einer völligen Nichtberücksichtigung kommen könne (BFH v. 13.10.2010 – I R 79/09, BFH/NV 2011, 521 – Tz. 33). Eine dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung an- genommen (BVerfG v. 23.10.2011 – 2 BvR 1098/11, juris).

- ▷ *Anteilsbezogene Erwerbsaufwendungen*: Vergebliche Erwerbsaufwendungen sind keine Gewinnminderungen in Zusammenhang mit Anteilen (BFH v. 9.1.2013 – I R 72/11, BStBl. II 2013, 343, Rn.8 zu vergeblichen Kosten einer *due diligen- ce*-Untersuchung). Der Grund liegt darin, dass die Gewinnminderung anteils- bezogen ist; bei einem gescheiterten Erwerb ist das gerade nicht der Fall. Pro- blematisch ist aber weiterhin die Abgrenzung von (abziehbaren) allgemeinen Beratungskosten und Anschaffungsnebenkosten für Anteile, die sich nur in Abs. 2 Satz 2 bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder im Fall des Abs. 3 Satz 3 gar nicht auswirken. Siehe dazu Anm. 73.
- ▷ *Vergebliche Veräußerungskosten*: Unentschieden ist bislang offenbar, ob vergeb- liche Veräußerungskosten Abs. 3 Satz 3 unterfallen. Wenngleich „Gewinn- minderung“ das wortlautmäßig zulässt, ist das uE nicht der Fall. Es handelt sich uE nicht um eine substanzbezogene, aus der ertragstl. Behandlung des Anteils folgende Gewinnminderung, die Abs. 3 Satz 3 aber gerade (in Ab- grenzung zu den Satz 1 unterfallenden Veräußerungskosten) voraussetzt. Sie bilden uE laufende, sofort abziehbare BA.

107–109 Einstweilen frei.

V. Nichtberücksichtigung von Gewinnminderungen aus Darlehen und Forderungen aus darlehensvergleichbaren Rechtshandlungen (Abs. 3 Sätze 4 bis 6)

1. Grundtatbestand des Abs. 3 Satz 4: Gewinnminderung im Zusammen- hang mit einer Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten

110 a) Struktur und Adressat der Regelung

Der in Satz 4 geregelte Grundtatbestand enthält die Voraussetzungen, aufgrund derer Gewinnminderungen aus bestimmten Finanzierungsleistungen eines quali- fiziert beteiligten Gesellschafters stl. nicht abziehbar sind. Sie werden nicht durch Abs. 3 S. 3 erfasst, weil es sich nicht um Gewinnminderungen aus Antei- len handelt (BFH v. 14.1.2009 – I R 52/08, BStBl. II 2008, 674; ebenso Vor- instanz Nds. FG v. 14.1.2009 – 6 K 442/05, EFG 2008, 1407; insbes. WASSER- MEYER/ SCHMIDT/HAGEBÖKE; DB 2005, 2715; RÖDDER/STANGL, DStR 2005, 354 gegen BUCHNA/SOMBROWSKI, DB 2004, 1556 u. DB 2005, 1539). Erfasst werden Gesellschafterdarlehen und Gesellschaftersicherheiten für eine Darlehensfinan- zierung. Der Grundtatbestand setzt voraus, dass eine Gesellschaft

- zu mindestens 25 % am Grund- oder Stammkapital einer Gesellschaft, deren Anteile von Abs. 2 erfasst werden, beteiligt ist oder war,
- der Gesellschaft ein Darlehen gewährt oder
- eine Sicherheit für ein Darlehen gewährt,
- eine Gewinnminderung im Zusammenhang mit der Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Darlehenssicherheiten erleidet.

Der Tatbestand erfasst die Ebene des Gesellschafters/Darlehensgebers, nicht die der Gesellschaft, weil Abs. 3 Satz 4 ausdrücklich auf die Darlehensforderung und die Inanspruchnahme von Sicherheiten abstellt (NEUMANN/WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [756]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 225; FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 290; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 290; aA STUEMPER/ENTENMANN, GmbHR 2008, 312).

b) Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

aa) Sachliche Tatbestandsvoraussetzungen

111

Darlehensforderung: Erfasst werden alle Rückzahlungsforderungen aus einer Darlehensgewährung iSd. § 488 BGB. Die ursprünglich beabsichtigte Erfassung von eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen (BUCHNA/SOMBROWSKI, DB 2005, 1539) kommt im Gesetzeswortlaut nur durch den in Satz 6 enthaltenen Drittvergleich zum Ausdruck.

Gewinnminderung: Erfasst werden alle in der StBil. realisierten Wertverluste, die die Darlehensforderung betreffen. In erster Linie handelt es sich um den vollständigen Ausfall der Forderung aufgrund Insolvenz oder Teilwertabschreibungen wegen der Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Darlehensnehmers mit einer entsprechenden dauernden Wertminderung der Forderung. Zu den Gewinnminderungen zählt auch der Verzicht auf eine Darlehensforderung, soweit sie im Wert gemindert ist und beim Darlehensnehmer nicht zu einer (verdeckten) Einlage in die KapGes. führt (grundlegend BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; zu Gesatzungsfragen vgl. KACZAREPA, Ubg 2011, 885), wobei in der Praxis zur Vermeidung der Überschuldung der Gesellschaft dem Rangrücktritt regelmäßig der Vorzug vor dem für die darlehensnehmende Gesellschaft in Höhe der Wertlosigkeit der Darlehensforderung zu einem stpfl. Ertrag führenden Verzicht gegeben wird. Zur Gewinnminderung kommt es auch durch Abtretung der Darlehensforderung unter ihrem Valutawert.

► *Fremdwährungsdarlehen:* Unklar ist, ob auch Wechselkursänderungen bei Fremdwährungsdarlehen zu einer Abs. 3 Satz 4 unterfallenden Gewinnminderung führen (so PUNG in DPM, § 8b Rn. 225; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 321; U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 458 [466]; GOCKE/HÖTZEL, FS Herzig, 2010, 89 [102]; SCHÄNZLE, IStR 2009, 514 [519]). Wenngleich der Wortlaut dies zulässt, ist die Gewinnminderung durch Wechselkursänderung uE kein Fall des Abs. 3 Satz 4; die Regelung soll einen vom Gesetzgeber befürchteten Missbrauch verhindern, wenn die Gesellschaft statt Eigenkapital Fremdkapital erhält (BTDrucks. 16/6290, 57; GOSCH II, § 8b Rn. 279a; WINHARD, FR 2010, 686 [687]; zu EU-Fragen vgl. SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 467). Es sollen demzufolge nur Gewinnminderungen der Darlehensfinanzierung aufgrund der wirtschaftlichen Situation der finanzierten Gesellschaft selbst und nicht aufgrund von außen einwirkender Umstände erfasst werden. Da der BFH (v. 9.1.2013 – I R 72/11, BStBl. II 2013, 343, Rn. 8) an anderer Stelle § 8b nur eng auf den Anteil bezogen anwendet und Abs. 3 Satz 4 zur Steuerfreiheit in Abs. 2 symmetrisch ist (vgl. BFH v. 12.3.2014 – I R 87/12, DStR

2014, 1227 [1228]), demgegenüber aber die Steuerfreiheit auf Währungsgewinne nicht erstreckt, sollte das auch in diesen Fällen gelten und Außenwirkungen nicht unter Abs. 3 Satz 4 fallen (i. Erg. glA WINHARD, FR 2010, 686 [682]; WINHARD, IStR 2011, 237; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 322; aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 225; SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 248 [255]).

Gewinnminderung aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten: Betroffen sind die Fälle, in denen der Gesellschafter der Gesellschaft nicht unmittelbar ein Darlehen gewährt, sondern für ein von der Gesellschaft aufgenommenes Darlehen eine Sicherheit leistet. Tatbestandlich erfasst ist insoweit jede Inanspruchnahme des Gesellschafters aus einer Sicherheit, die für die Darlehensfinanzierung der Gesellschaft gestellt werden muss. Es ist unerheblich, wem gegenüber der Gesellschafter die Sicherheiten abgegeben hat; es kann sich auch um eine nahestehende Person handeln (M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 315; PUNG in DPM, § 8b Rn. 225; WATERMEYER, GmbH-StB 2008, 81 [83]).

Zu einer Gewinnminderung beim Gesellschafter kommt es, wenn er aus der Sicherheit in Anspruch genommen wird und er keinen adäquaten Rückgriffsanspruch gegen die Gesellschaft hat. Fragwürdig ist, ob es bereits zur Gewinnminderung kommt, wenn der Gesellschafter für eine drohende Inanspruchnahme eine Rückstellung bilden muss UE ist das nicht der Fall, weil es an der Inanspruchnahme fehlt (SCHMIDT/SCHWIND, NWB Fach 4, 5223 [5224]; aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 225). Bejaht man das gleichwohl, muß jedenfalls bei Auflösung wegen mangelnder Inanspruchnahme S. 8 entspr. angewendet werden. Die Person des Darlehensgebers ist nicht maßgeblich. Es kann sich um einen anderen Gesellschafter, eine nahestehende Person oder einen fremden Dritten handeln (vgl. auch WATERMEYER, GmbH-StB 2008, 81 [83]).

Gestaltung durch befreiende Schuldübernahme? Fraglich ist, ob im Fall einer durch den Gesellschafter gewährten Bürgschaft die Anwendung des Abs. 3 Satz 4 durch eine befreiende Schuldübernahme (§ 415 BGB) unter Regressverzicht vermieden werden kann. Durch die Schuldübernahme scheidet die Verbindlichkeit aus dem Vermögen der Gesellschaft aus und im Gegenzug wird bei der Gesellschaft ein Freistellungsanspruch gegen den Gesellschafter ausgewiesen; dadurch kommt es zu einer verdeckten Einlage durch den die Schuld übernehmenden Gesellschafter, verdeckt eingelegt wird der Freistellungsanspruch (BFH v. 20.12.2001 – I B 74/01, GmbHR 2002, 221; vgl. auch U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459 [475]). Nach wohl hM kommt es für die Bewertung der verdeckten Einlage auf die Bonität des übernehmenden Gesellschafters an (vgl. MÜCKL, FR 2009, 497 [505], mwN; HIERSTETTER, DStR 2010, 882). Die FinVerw. bewertet die Einlage dagegen mit dem Teilwert der Forderung (so PUNG in DPM, § 8b Rn. 226, mit dem Hinweis, dass der beim Gesellschafter entstehende Aufwand aus der Differenz zwischen Teilwert und Nennwert der Forderung keine Gewinnminderung aus einer Darlehensgewährung oder Sicherheiten-gestellung ist und damit kein Fall des Satzes 4 vorliegt).

112 bb) Qualifizierter Gesellschafter

Gesellschafter, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der darlehensnehmenden Gesellschaft beteiligt ist oder war: Abs. 3 Satz 4 erfasst wesentlich beteiligte Gesellschafter, dh einen Gesellschafter, der mehr als 25 % beteiligt ist oder war. Das Tatbestandsmerkmal enthält durch die Beteiligungsquote eine sachliche und durch „ist oder war“ eine zeitliche Komponente, deren Zusammenhang unklar ist.

Beteiligung am Grund- oder Stammkapital: Der Wortlaut nimmt nur eine Beteiligung am Grund- oder Stammkapital in Bezug und schränkt damit die Regelung auf die Finanzierung inländ. GmbH, AG, KGaA und SE ein (U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459 [474]; NEUMANN/WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [753]). Nach wohl hM ist Satz 4 jedoch in Zusammenhang mit Satz 3 zu sehen, der auch ausländ. Körperschaften erfasst mit der Folge, dass diese ebenfalls den Sätzen 4 ff. unterfallen (PUNG in DPM, § 8b Rn. 227; FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [126]; NEUMANN/WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [753]; GOSCH II. § 8b Rn. 279c; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 479; WINHARD, FR 2010, 686 [687]). Maßgebend ist nur die Beteiligung am Kapital; auf (abweichende) Stimmrechtsvereinbarungen kommt es nicht an.

Gesellschafter: Stets muss es sich jedoch um die Beteiligung eines Gesellschafters handeln. Der Gesellschafter ist uE zivilrechtl. zu bestimmen, weil das Gesetz gerade diesen Begriff verwendet und nicht den unmittelbar oder mittelbar Beteiligten oder Anteilseigner. Gesellschafter ist, wem die wesentlichen Gesellschafterrechte aus der Beteiligung zustehen. Dieses Wortlautverständnis der Regelung wird durch den Zusammenhang mit Satz 3 gestützt („zu den Gewinnminderungen gehört auch“), der ausschließlich den Gesellschafter einer KapGes. trifft.

Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung: Auch dieses Tatbestandsmerkmal wirft zahlreiche Fragen auf, da es auf eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung abstellt. Fraglich ist insbes., wie diese Alternativregelung zu verstehen ist. Erfasst wird jedenfalls die unmittelbare Beteiligung an einer KapGes. Aufgrund des Wortlauts der Oder-Alternative, die auf eine mittelbare Beteiligung verweist, wird nach verbreiteter Ansicht auch der mittelbar Beteiligte unter den Personenkreis des Satz 4 gefasst, wobei es dann auf die durchgerechnete Beteiligung ankommt. Sie muss mehr als 25 % betragen. Ist das nicht der Fall, die zwischen-geschaltete Gesellschaft selbst aber zu mehr als 25 % beteiligt, kann es sich bei dem mittelbar Beteiligten unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG um eine dem Gesellschafter nahestehende Person (Abs. 4 Satz 5) handeln (vgl. M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 295; GOSCH II. § 8b Rn. 279c; GRÖBL/ADRIAN in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 183; MEYER, Ubg 2008, 748 [750]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 480; aA WINHARD, FR 2010, 686 [691]). Da das Gesetz auf den Gesellschafter abstellt, kann jedoch uE nur eine unmittelbare Beteiligung tatbestandsmäßig sein; nur der unmittelbar Beteiligte kann Gesellschafter sein. Der Wortlaut ist offenbar § 17 Abs. 1 EStG nachgebildet (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 306). Die mittelbare Beteiligung dient nur dazu, die Quote von mehr als 25 % zu bestimmen. Insoweit ist zwischen Gesellschafter und Beteiligten zu unterscheiden. Ist zB ein Gesellschafter unmittelbar zu 5 % und über eine oder mehrere andere Gesellschaften durchgerechnet mittelbar zu 21 % beteiligt, handelt es sich um einen Gesellschafter, der unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 25 % beteiligt ist. Ist er überhaupt nicht unmittelbar beteiligt, kann er kein Gesellschafter sein, aber gleichwohl nahestehende Person (NEUMANN/WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [749]; wohl auch PUNG in DPM, § 8b Rn. 227; zur Problematik vgl. bereits WASSERMEYER, IStR 1995, 105).

Beispiel: M-GmbH ist zu 25 % an der T-GmbH beteiligt, die wiederum zu 26 % an der E-GmbH beteiligt ist. M-GmbH gewährt der E-GmbH ein Darlehen. Da M-GmbH zwar nicht selbst Gesellschafter der E-GmbH, aber eine dem zu mindestens 25 % beteiligten Gesellschaft (T-GmbH) nahestehende Person ist, liegt nach hier vertretener Auffassung zwar kein Fall von Satz 4, aber von Satz 5 (nahestehende Person) vor.

- ▶ *Keine Zusammenrechnung von Beteiligungen:* Da der darlehensgebende Gesellschafter qualifiziert beteiligt sein muss, erfolgt keine Zusammenrechnung der Beteiligung mehrerer Gesellschafter, um die Beteiligungsquote zu ermitteln (GOSCH II. § 8b Rn. 279c; NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57 [63]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 227; WATERMEYER, GmbH-StB 2008, 81 [82]; aA M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 295).
- ▶ *Mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft:* Eine weitergehende Fragestellung besteht darin, ob auch eine (ausschließlich) mittelbare Beteiligung über eine PersGes. die wesentliche Gesellschafterstellung begründen kann. Dagegen spricht, dass die PersGes. selbst zivilrechtl. Gesellschafter ist (vgl. BFH v. 20.8.2003 – I R 81/02, BFH/NV 2004, 295 [296], zu § 8 Abs. 4 aF) und dass Satz 4 eine Regelung entsprechend § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG aF, wonach auch der mittelbar über eine PersGes. Beteiligte erfasst war, nicht enthält (WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [752]; aA die wohl hM, vgl. NEUMANN/WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [752]; U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 473; PUNG in DPM, § 8b Rn. 227, mwN; GOSCH II. § 8b Rn. 279c; LANG, NWB 2010, 3798 [3804]).
- ▶ *Upstream-Darlehen:* Unklar ist zudem, ob auch „Upstream-Darlehen“ betroffen sind. Die wohl hM erfasst auch solche Gewinnminderungen aus Upstream-Darlehen. Der Wortlaut der Regelung lässt das über das Merkmal der nahestehenden Person zu (vgl. GOSCH II. § 8b Rn. 279d; PUNG in DPM, § 8b Rn. 229; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 489; diff. M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 299). Die Sätze 4 ff. sollen den Fall regeln, dass der Gesellschafter „seine“ KapGes. durch Darlehen finanziert, statt sie mit Eigenkapital auszustatten. Da die Regelung darin einen zu verhindernden Missbrauch sieht, muss sie hierauf beschränkt werden (WINHARD, FR 2010, 686 [691]; KELLERSMANN/PANNEWIG, Ubg 2009, 848 [861]). Vorkommen kann der Fall zudem nur in einer mehr als zweistöckigen Struktur, weil eine wesentliche Beteiligung an sich selbst ausgeschlossen ist.

Beispiel: M-GmbH hält alle Anteile an T-GmbH, diese wiederum alle Anteile an E-GmbH. Gewährt E-GmbH der T-GmbH ein Darlehen, ist M-GmbH wesentlich beteiligter Gesellschafter der darlehensnehmende T-GmbH und die darlehensgewährende E-GmbH nahestehende Person zum Gesellschafter M-GmbH. Vom Wortlaut ist diese Fallgestaltung gedeckt. Fraglich ist die Anwendung jedoch, wenn die E-GmbH der M-GmbH ein Darlehen gewährt. Auch in diesem Fall wird das Darlehen nicht durch einen Gesellschafter gewährt, sondern durch die E-GmbH als der M-GmbH nahestehende Person. Stellt man wie hier vertreten nur auf den unvermittelbar Beteiligten als Gesellschafter ab, sind der Gesellschafter, zu dem das Näheverhältnis besteht, und die darlehensnehmende KapGes. identisch. Es liegt kein Fall der Sätze 4 und 5 vor. Qualifiziert man dagegen auch den mittelbar Beteiligten als Gesellschafter, wird das Darlehen an den Gesellschafter selbst gewährt. Deutlich wird zudem, dass in diesem Fall kein Eigenkapital durch ein Darlehen ersetzt wird, weil weder die T-GmbH noch die E-GmbH stattdessen eine Eigenkapitalfinanzierung vornehmen würden (vgl. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 299; SCHREIBER/SYREE, DStR 2011, 1254 [1255 f.]).

Beteiligt ist oder war: Der Wortlaut „beteiligt ist oder war“ wirft Auslegungsfragen auf. Fraglich ist, worauf sich „ist oder war“ bezieht, insbesondere, wann die qualifizierte Beteiligung vorliegen muss.

Der BFH (v. 12.3.2014 – I R 87/12, DStR 2014, 1227; vorgehend FG Düsseldorf v. 19.12.2012 – 6 K 2438/11 F, EFG 2013, 1068) hat nun zu dieser Frage entschieden. „Beteiligt ist oder war“ bezieht sich seiner Meinung nach auf die zur qualifizierenden Beteiligung führende Quote, die zu irgendeinem Zeitpunkt während der Darlehenslaufzeit erfüllt sein muss, um Abs. 3 Satz 4 anzuwenden. Sie stehe weder mit der Darlehensbegebung noch mit der Gewinnminderung im

Zusammenhang. Seiner Meinung nach ist es notwendig, aber auch ausreichend, wenn der darlehensgewährende Gesellschafter die Beteiligungserfordernisse erst während der Darlehenslaufzeit erfüllt. Nicht vollends klar wird allerdings durch diese Aussage, ob es damit auch ausreicht, wenn die Gesellschafterstellung selbst erst während der Laufzeit des Darlehens entsteht. Versteht man die Darlehensgewährung in vorstehender Aussage als zeitpunktbezogen auf die Darlehensgewährung gerichtet, ist die Gesellschafterstellung selbst, wenn auch bei geringerer Quote, bereits bei der Ausreichung des Darlehens notwendig. Dafür spricht der Sinn des Abs. 3 Satz 4, eine Umgehung des Abzugsverbots des Abs. 3 Satz 3 durch eine nicht in Eigenkapital bestehende Finanzierung der Gesellschaft zu verhindern, auf den der BFH hinweist und die nur durch einen Gesellschafter erfolgen kann. In diesem Sinne dürfte auch die Vorinstanz FG Düsseldorf zu verstehen sein, nach der das Darlehen von einem Gesellschafter und damit zu Beteiligungszeiten begeben sein muss und eine Beteiligung, die schon vor der Darlehenshingabe beendet wurde, nicht Abs. 3 Satz 4 unterfällt (v. 19.10.2012 – 6 K 2439/11 F, EFG 2013, 1068 [1069]).

Auch in der Lit. wird vertreten, dass die Gesellschafterstellung bei Darlehensausreichung notwendig ist, die Beteiligungsquote aber zu irgendeinem Zeitpunkt erfüllt werden kann (glA GOSCH II. § 8b Rn. 279c; GRAW, EFG 2013, 1070; PUNG in DPM, § 8b Rn. 227; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 485 jeweils mwN). Demgegenüber ist Satz 4 anderer Meinung nach eingeschränkt zu verstehen. Danach müssen die Tatbestandsvoraussetzungen der qualifizierten Beteiligung entweder im Zeitpunkt der Darlehenshingabe oder der Gewinnminderung bestehen (M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 308; LANG, NWB 2010, 3789 [3800]; NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57 [63]; NEUMANN/WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [751]; SCHMIDT/MIELKE, Ubg 2009, 395 [398]), wobei der Drittvergleich gelingen sollte, wenn der Gesellschafter bei Hingabe des Darlehens noch nicht oder nicht wesentlich beteiligt war (NEUMANN/WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [751]). Eine Einschränkung erfolgt auch dergestalt, dass die qualifizierten Beteiligung im Zeitpunkt der Darlehensgewährung oder des Stehenlassens erfüllt sein muss (vgl. GRÖBL/ADRIAN in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 185; KOSNER/KAISER, DStR 2012, 925 [926]; ROLF/PANKOKE; BB 2009, 1844 [1855]; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2008, 1233 [1234]), oder nach Beteiligungserwerb die Möglichkeit zur Kündigung bestand (M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 308).

► *Stellungnahme:* UE bedarf der Wortlaut des Abs. 3 Satz 4 einer Einschränkung. Die Regelung sollte in Anlehnung an die eigenkapitalersetzenden Regelungen der §§ 32a, 32b GmbHG aF (bis zur insolvenzrechtlichen Lösung) dahingehend ausgelegt werden, dass der Gesellschafter bei der Darlehensgewährung qualifiziert beteiligt ist oder war. Hier wie dort sollte die Darlehensgewährung (durch den zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschafter) im Krisenfall eigenkapitalähnliche Folgen herbeiführen. In Abs. 3 Satz 6 kommt das uE durch den Drittvergleich zum Ausdruck (vgl. auch BINNEWIES in STRECK VIII. § 8b Rn. 89; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 308; GRÖBL/ADRIAN in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 185; NEUMANN/WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [750]; WATERMEYER, GmbHStB 2008, 81 [83]; WINHARD, FR 2010, 686 [687]). Durch die eng am Wortlaut orientierte Auslegung hat der BFH zumindest eine wesentliche Streitfrage des Abs. 3 Satz 4 entschieden und dadurch für eine Anwendungssicherheit gesorgt. Da der BFH darauf abstellt, dass die qualifizierte Beteiligung zu irgendeinem Zeitpunkt während der Darlehenslaufzeit vorliegen muss, kann daraus uE entnommen werden, dass der qualifiziert beteiligte Gesellschafter, der das Darlehen

erst nach Herauswachsen aus der qualifizierten Beteiligung gewährt, nicht betroffen ist. UE lässt sich dem Urteil auch entnehmen, dass eine, wenn auch nicht qualifizierte, Gesellschafterstellung bereits in dem Zeitpunkt der Darlehensgewährung vorliegen muss. In diesem Fall ist ein *debt to equity swap* ohne Anwendung des Abs. 3 Satz 4 möglich, wenn er nicht zum Nennwert erfolgt (Einzelheiten bei CAHN/SIMON/THEISELMANN, DB 2010, 1629; EKKENGA, Ubg 2009, 761; PRIESTER, DB 2010, 1445; PUNG in DPM, § 8b Rn. 227). Nicht entschieden ist die Frage, ob auch der ausgeschiedene, gleichwohl weiterhin darlehensgewährende Gesellschafter dem Abs. 3 Satz 4 unterfällt (so PUNG in DPM, § 8b Rn. 227; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 485; GOSCH II. § 8b Rn. 279c; aA GÖCKE/HÖTZEL in FS Herzig, 89 [94]).

► *Personengesellschaften kein Finanzierungsobjekt*: Da eine Beteiligung am Grund- oder Stammkapital der darlehens- oder sicherheitennehmenden Gesellschaft bestehen muss, sind einer KapGes. nachgeordnete PersGes., auch mit einer Tochter-KapGes., nicht erfasst (glA PUNG in DPM, § 8b Rn. 223). Ist die darlehensgewährende KapGes. selbst an der PersGes. beteiligt, handelt es sich bei dem Darlehen um SonderBV und Wertminderungen wirken sich erst bei Veräußerung oder Liquidation aus. Gewährt die PersGes. ihrer Tochter-KapGes. ein Darlehen, greift Abs. 3 Sätze 4 ff. über Abs. 6 ein. Ist der Darlehensgeber nicht an der PersGes. beteiligt, weil zB eine Zwischenholding besteht, liegt uE kein Fall des Satzes 4 vor. Zu Gestaltungsüberlegungen vgl. U. PRINZ, FS Schaumburg, 459 [472 f.]; HÖTZEL/GÖCKE, FS Herzig, 2010, 89 [98 ff.]).

113 c) Rechtsfolge: Gleichsetzung mit den Gewinnminderungen des Satzes 3

Die Rechtsfolge besteht darin, dass die in Satz 4 genannten Gewinnminderungen den Gewinnminderungen des Satz 3 gleichgesetzt sind und dadurch dem Einkommen außerhalb der Bilanz wieder hinzugerechnet werden. Unklar ist, in welchem Umfang dies geschieht, insbesondere, ob die gesamte Gewinnminderung aus dem Darlehen dem Einkommen wieder hinzugerechnet werden muss (so PUNG in DPM, § 8b Rn. 228; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 323; ROLF/PANKOKE, BB 2009, 1844 [1845]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 515). Der Wortlaut des Abs. 3 Satz 4, der von Gewinnminderung im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung spricht, lässt diese Auslegung zu. Selbst der vom BFH (v. 12.3.2014 – I R 87/12, DStR 2014, 1227) nicht entschiedene Fall des ausgeschiedenen Gesellschafters wäre erfasst und jede Wertminderung des Darlehens bleibt verhaftet (zur Problematik GOSCH II. § 8b Rn. 279c; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 307; U. PRINZ in FS Herzig, 459 [467]). Stellt man demgegenüber mit dem BFH darauf ab, dass die qualifizierte Gesellschafterstellung zu irgendeinem Zeitpunkt während der Darlehenslaufzeit und nicht bereits bei Begebung oder Wertminderung zur Anwendung des Abs. 3 Satz 4 führt, ist fraglich, ob dies neben der Beteiligungsvoraussetzung auch für die Höhe der nicht abziehbaren Gewinnminderung gilt. UE können nur solche Wertminderungen betroffen sein, die während, allenfalls ab der Dauer der qualifizierten Beteiligung eingetreten sind. Der BFH (v. 12.3.2014 – I R 87/12, DStR 2014, 1227) hatte diese Frage nicht zu entscheiden. Zwar war der darlehensgewährende Gesellschafter bei der Begebung des Darlehens noch nicht qualifiziert beteiligt; die Wertminderung des Darlehens trat aber erst nach der Aufstockung seiner Beteiligung auf eine qualifizierte ein. UE entspricht dies dem Wortlaut der Regelung, der auf Gewinnminderung im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung des qualifiziert beteiligten Gesellschafters abstellt. Ist beispielsweise ein Gesellschafter stets unter 25 % beteiligt und schreibt er das Dar-

lehen zutreffend steuerbilanziell ab, kommt es nicht zur Anwendung des Abs. 3 Satz 4. Stockt er seine Beteiligung demgegenüber bei sonst gleichem Sachverhalt im der Teilwertabschreibung folgenden VZ auf mehr als 25 % auf, wird Abs. 3 Satz 4 zwar tatbestandsmäßig dem Grunde nach anwendbar, aber der Höhe nach uE nicht auf die Gewinnminderung, weil sie bereits vor der qualifizierten Beteiligung eingetreten und steuerbilanziell wirksam geworden ist und der Umgehungsgedanke des Abs. 3 Satz 4 nicht zum Tragen kommt. Laufende BA, zB aus der Refinanzierung der Gesellschafter-Finanzierung, werden nicht erfasst, weil sie – ebenso wie in Satz 3 der Anteil – keine Gewinnminderung aus der ertragstl. Behandlung des WG „Darlehensforderung“ oder der Inanspruchnahme aus der Gestellung von Sicherheiten sind (PUNG in DPM, § 8b Rn. 228; FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [126]; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 320; GOSCH II. § 8b Rn. 279a; GROEBL/ADRIAN in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 182). Dasselbe gilt für Aufzinsungsbeträge zum Darlehensbetrag (BOHNE, DStR 2009, 2444 [2447]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 228; STADLER/BINDL, DB 2010, 742 [749]).

Abgrenzung zur verdeckten Gewinnausschüttung: Bei Darlehen zwischen gesellschafteridentischen Schwestergesellschaften ist fraglich, ob eine Darlehenswertminderung bei der gewährenden Schwestergesellschaft eine außerbilanzielle Einkommenserhöhung aufgrund von § 8 Abs. 3 Satz 4 hervorruft. Nach wohl hM ist das der Fall, weil es in diesen Fällen der Sonderregelung in Abs. 3 Satz 4 nicht bedarf. Allerdings kommt es bei dem gemeinsamen Gesellschafter durch den Beteiligungsbezug (Darlehen) zu einem Fall des Abs. 3 Satz 4, weil er das Darlehen gegenüber der darlehensnehmenden Schwestergesellschaft verliert (Vorteilsverbrauch). Das setzt aber voraus, durch den Beteiligungsbezug aufgrund vGA der darlehensgewährenden Schwestergesellschaft ein Darlehensverhältnis des Gesellschafters zur darlehensnehmenden Schwestergesellschaft zu fingieren (vgl. EBERHARDT, DStR 2009, 2226 [2203]; GOCKE/HÖTZEL, FS Herzig, 2010, 89 [98]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 229; SCHREIBER/SYREE, DStR 2011, 1254 [1256]; wie hier krit. bejahend GOSCH II. § 8b Rn. 279h; aA DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2670]; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 300 ff.).

2. Erweiterung des Tatbestands auf nahestehende Personen (Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1) und Erweiterung auf rückgriffsberechtigte Dritte (Abs. 3 Satz 5 Halbs. 2)

114

Satz 5 erweitert die stl. Nichtberücksichtigung von Gewinnminderungen auf Darlehensforderungen und aus der Inanspruchnahme aus Sicherheiten auf dem Gesellschafter nahestehende Personen. Durch die Bezugnahme auf „diesem Gesellschafter“ nahestehende Person in Satz 5 folgt, dass der Gesellschafter sowohl in Satz 4 und Satz 5 derselbe ist und im Fall des Satz 5 insbes. keine natürl. Person sein kann (aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 229).

Nahestehende Person: Satz 5 definiert den Personenkreis ausdrücklich durch Bezugnahme auf § 1 Abs. 2 AStG. Personen sind nahestehende Personen, wenn – die Person an dem Anteilseigner mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist oder auf den Anteilseigner unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Anteilseigner an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf die Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann,

- eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Anteilseigner wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss ausüben kann,
- die Person oder der Anteilseigner imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Anteilseigner oder die Personen einen außerhalb der Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben, oder wenn einer von ihnen eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.

Wesentliche Nahestehensverhältnisse sind Kettenbeteiligungen und Schwester-gesellschaften. Sowohl *upstream*-Darlehen als auch Darlehen zwischen Schwes-tergesellschaften unterfallen dem Wortlaut nach der Regelung in Satz 5 Halbs. 1. Stets muss es sich aber tatbestandsmäßig um eine Gewinnminderung aus einem durch die nahestehende Person gewährten Darlehen oder der Inanspruchnahme aus einer von ihr gewährten Sicherheit handeln. Das ist indes nicht der Fall, wenn die nahestehende Person selbst Darlehensnehmer ist oder ihr die Sicher-heit gewährt wird.

Beispiel 1: In der Beteiligungskette M-GmbH – T-GmbH – E-GmbH gewährt die M-GmbH der E-GmbH ein Darlehen. Gewinnminderungen aus dem Darlehen unter-fallen nach hier vertretener Auffassung, dass nur der unmittelbar Beteiligte selbst Ge-sellschafter ist, dem Satz 5 Halbs. 1, wenn T-GmbH mehr als 25 % an der E-GmbH und M-GmbH zu mindestens 25 % an T-GmbH beteiligt ist und dadurch als nahestehende Person iSd. § 1 Abs. 2 AStG qualifiziert. Erfasst man demgegenüber auch den mittelbar Beteiligten als Gesellschafter, käme es darauf an, dass M-GmbH durch-gerechnet zu mehr als 25 % an E-GmbH beteiligt ist.

Beispiel 2: Wie vor, jedoch gewährt die E-GmbH das Darlehen an die M-GmbH. M-GmbH ist im Verhältnis zum Gesellschafter T-GmbH nahestehende Person. Da sie gleichzeitig aber Darlehensnehmer ist, liegt kein Fall des Satz 5 Halbs. 1 vor. Sätze 4 und 5 setzen Darlehen voraus, die der Gesellschafter oder die nahestehende Person ge-währen (zutr. M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 299a; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHREN-BACHER, § 8b Rn. 489).

Rückgriffsberechtigter Dritte: Abs. 3 Satz 5 Halbs. 2 erweitert die Fälle nicht abziehbarer Gewinnminderungen auf den Rückgriff Dritter auf den Gesellschaf-ter oder ihm nahestehende Personen. Da die Inanspruchnahme aus Sicherheiten bereits in Satz 4 geregelt ist, ergeben sich Abgrenzungsfragen hierzu. Eine ähn-liche Rückgriffsregelung enthielt § 8a aF für sog. Back-to-back-Finanzierungen, also eine Umgehungsfinanzierung durch die Zwischenschaltung von Banken, in-dem diese der Gesellschaft ein Darlehen gewährt und der Gesellschafter oder die nahestehende Person bei der Bank (oder einem anderen finanzierenden Drit-ten) eine Einlage unterhält. Es ist uE ein enger Maßstab anzulegen, dh., es muss ein rechtl. Anspruch bestehen, Rückgriff zu nehmen. Da diese Fälle auch bereits von der in Satz 4 genannten Gestaltung von Sicherheiten“ erfasst ist, hat die Re-gelung keinen eigenen Anwendungsbereich (M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 319; GROEBL/ADRIAN in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 188; GOSCH II. § 8b Rn. 279d; WATERMEYER, GmbH-StB 2008, 81 [82]; NEUMANN/WATERMEYER, Ubg 2009, 748 [753]; IDW, FN 2007, 437 [438] und 493 [494]). Die Gegenmei-nung verweist darauf, dass auch faktische Rückgriffsmöglichkeiten einbezogen werden müssen. Da Satz 5 Halbs. 2 umfassend die Inanspruchnahme aus einem Rückgriff Dritter, insbes. Banken, regeln soll, sollen damit alle Fälle, die zu ei-nem Rückgriff auf den Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person führen können, erfasst werden (PUNG in DPM, § 8b Rn. 230; KOSNER/KAISER, DStR 2012, 925 [926]; NEUMANN/WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [754]; U. PRINZ,

FS Schaumburg, 2009, 459 [467]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 491; SCHMIDT/SCHWINDT, NWB Fach 4, 5223 [5226 f.].

Rechtsfolge: Die Rechtsfolge entspricht dem Grundtatbestand in Satz 4. Der in der StBil. ausgewiesene Aufwand aus der Inanspruchnahme ist dem Einkommen außerbilanziell wieder hinzuzurechnen.

Einstweilen frei

115

3. Beweislastumkehr durch Drittvergleich für Darlehen (Abs. 3 Satz 6)

a) Tatbestand

116

Tatbestandsmäßig enthält die Regelung zwei alternative Voraussetzungen, die an den Drittvergleich zu stellen sind. Er setzt den Nachweis voraus, dass entweder ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt hätte oder ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen nicht zurückgefordert hätte. In beiden Fällen hängt der Drittvergleich zudem davon ab, dass nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft berücksichtigt werden.

Darlehensgewährung unter sonst gleichen Umständen: Wie der Drittvergleich im Bereich der Darlehensgewährung zu führen ist, sagt das Gesetz nicht. Die Gesetzesbegründung enthält folgende Aufzählung (BRDrucks. 544/07, 95): Das Darlehen ist nicht verzinslich; das Darlehen ist verzinslich, aber es werden keine Sicherheiten vereinbart; das Darlehen ist verzinslich und es werden Sicherheiten vereinbart, aber das Darlehen wird bei Eintritt der Krise der Gesellschaft nicht zurückgefordert.

Damit ist jedes unverzinsliche oder unbesicherte Darlehen betroffen, selbst wenn die finanzierte Gesellschaft keinerlei Anzeichen einer „Krise“ ausgesetzt ist. Gerade für konzerninterne Finanzierungen, bei denen es regelmäßig nicht zur Vereinbarung von Sicherheiten kommt, wäre der Drittvergleich unter diesen Voraussetzungen ausgeschlossen. Die Gesetzesbegründung geht uE von einer unzutreffenden Grundlage für den Drittvergleich aus. Es geht nicht um das Leistungsentgelt oder die Sicherheitengestellung, sondern darum, ob sich das gewährte Darlehen substantziell als Fremdkapital erweist oder ob ihm Eigenkapitalcharakter zukommt. Zudem ist die Forderung nach Sicherheiten im Konzern überzogen, denn nach der Rspr. (vgl. BFH v. 29.10.1997 – I R 27/97, BStBl. II 1998, 573) ist eine Besicherung in Konzernfällen nicht üblich (glA die wohl hM, vgl. FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [127]; KOSNER/KAISER, DStR 2012, 925 [927]; NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57 [63]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 231; SCHMIDT/SCHWINDT, NWB Fach 4, 5223 [5228]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 496; WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [754]; aA DEMUTH, KÖSDI 2008, 16177 [16187]; KELLERSMANN/PANNEWIG, Ubg 2009, 848 [854]). Anderenfalls wären sogar Darlehen, die die Gesellschaft aufgrund eigener Kreditwürdigkeit erhält, betroffen (M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 339). Teilweise wird gefordert, dass das Darlehen nur dann drittüblich ist, wenn es angemessen verzinst ist; in Krisensituationen muss der Zins einen Risikozuschlag enthalten (GOSCH II. § 8b Rn. 279e; HAHNE, StuB 2008, 299 [301], mit weitergehenden Überlegungen zu Risikodarlehen). Soweit keine Verzinsung erfolgt, soll der Drittvergleich scheitern. Soweit ein Zins zwar vereinbart, dieser aber unangemessen niedrig ist, sollen die Darlehen nur im Verhältnis des vereinbarten zum angemessenen Zinssatz fremdüblich sein (vgl. ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2008, Rn. 337 [339]; GOSCH II. § 8b Rn. 496; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 496).

BACHER, § 8b Rn. 496; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 338, zu zinslosen Darlehen). Nach PUNG (in DPM, § 8b Rn. 231) gelingt der Drittvergleich in diesen Fällen nicht, weil die FinVerw. auf die konkreten Vertragsbedingungen abstellt, die drittüblich sein müssen. Die Verzinslichkeit kann uE demgegenüber nur indiziell herangezogen werden, um eine Dritttüblichkeit nachzuweisen, weil es letztendlich auf die Kreditwürdigkeit ankommt. Vor diesem Hintergrund muss der Drittvergleich als geführt angesehen werden, wenn die Gesellschaft das Darlehen aufgrund ihrer finanziellen Situation von einem fremden Dritten bei sonst gleichen Umständen wie zB Bonität, erhalten hätte oder ihr belassen worden wäre. Das ist zumindest der Fall, wenn bei verzinslichen Darlehen der vereinbarte Effektivzinssatz (annähernd) Vergleichsangeboten entspricht. Auch wenn sich das Darlehen des Gesellschafters in einer durch fremde Dritte eingeräumten, aber nicht ausgenutzten Kreditlinie bewegt, liegt jedenfalls Dritttüblichkeit vor. Bei einem unverzinslichen (Konzern-)Darlehen ist das uE erfüllt, wenn ein fremder Dritter das Darlehen zu einem üblichen Zinssatz ausgegeben hätte, oder eine Kreditwürdigkeits- oder Bonitätsanalyse eine Darlehensausgabe zulässt.

Stehenlassen des Darlehens: Hat der unter Satz 4 fallende Gesellschafter, die diesem nahestehende Person oder der rückgriffsberechtigte Dritte das Darlehen fremdüblich gewährt, soll es nach der Gesetzesbegründung nicht drittvergleichskonform sein, wenn er das Darlehen bei Eintritt der Gesellschaft in die Krise, dh. in eine Situation, in der die Gesellschaft das Darlehen zu üblichen Bedingungen nicht erhalten hätte, nicht zurückfordert. Demgegenüber erfasst der umgekehrte Fall die Voraussetzung eines drittüblichen Darlehens, wenn nämlich das Darlehen nicht fremdüblich gewährt wurde, sich die Kreditwürdigkeit der darlehensnehmenden Gesellschaft jedoch nach der Darlehensgewährung verbessert (SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 497).

Eigene Sicherungsmittel der Gesellschaft: Der Drittvergleich ist auf einer sog. *stand alone*-Basis zu führen. Bei der Prüfung der Kreditwürdigkeit der Gesellschaft dürfen nur ihre eigenen Sicherungsmittel einbezogen werden. Dazu gehören alle Sicherungsmittel, über die die Gesellschaft verfügt, einschließl. Solcher, die sie aus eigenen Mitteln von außen erhält wie zB eine eigenfinanzierte Bankbürgschaft. Durch diese Tatbestandsvoraussetzung ist die Möglichkeit des Drittvergleichs erheblich eingeschränkt, entspricht nicht der Finanzierungsrealität und wird in den wesentlichen Fällen, in denen die KapGes. auf eine Außenfinanzierung angewiesen ist, nicht gelingen (vgl. nur BINNEWIES in STRECK VIII. § 8b Rn. 89; NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57 [62]; SCHNITGER, IStR 2007, 729 [730]).

Nicht-Gesellschafter und Nichtmehr-Gesellschafter: Der Drittvergleich ist uE geführt, wenn ein Darlehen zu einer Zeit gewährt wird, zu der der Darlehensgeber noch nicht Gesellschafter ist oder aus der Gesellschaft ausscheidet. Die fehlende Gesellschafterstellung indiziert uE die Dritttüblichkeit (GOSCH II. § 8b Rn. 279e; HAHNE, StuB 2008, 299 [303]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 499).

Zeitpunkt für den Drittvergleich: Da die Dritttüblichkeit der Darlehensgewährung nachzuweisen ist, ist der Zeitpunkt dieser Darlehensausreichung maßgebend (vgl. nur KOSNER/KAISER, DStR 2012, 925 [926]). Da für den BFH (v. 12.3.2014 – I R 87/12, DStR 2014, 1227) für die Anwendung des Abs. 3 Satz 4 eine qualifizierte Beteiligungsquote nur zu irgendeinem Zeitpunkt der Darlehenslaufzeit erfüllt sein muss, ist bereits ein nicht qualifiziert beteiligter Gesellschafter betroffen. UE müssen solchenfalls die vorgenannten Grundsätze gelten.

Hinweis: Da die Regelung ab dem VZ 2008 anwendbar ist (§ 34 Abs. 1 idF des JStG 2008) erfasst sie auch Altdarlehen. Für sie kann ein Fremdvergleich bei Darlehensgewährung nicht geführt werden. Insoweit werden an einen bereits verwirklichten Sachverhalt nachträgliche Rechtsfolgen geknüpft, was verfassungsrechtl. unzulässig ist (vgl. WATERMEYER, GmbH-StB 2008, 81 [85]). Das FG Düss. hält die Vorschrift wegen der Möglichkeit des Drittvergleichs für verfassungsgemäß, ohne jedoch auf die (gebotene) Problematik eines „Altdarlehens“ einzugehen (v. 19.10.2012 – 6 K 2439/11 F, EFG 2013, 1068 – Tz. 28 ff.; der BFH (v. 12.3.2014 – I R 87/12, DStR 2014, 1227 [1229]) weist dem Gesetzgeber einen weiteren Gestaltungsraum zu, derartige Regelungen einzuführen.

Hinsichtlich des Drittvergleichs für das Stehenlassen des Darlehens kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem der Darlehensgeber ein Kündigungsrecht wegen Eintritts der Gesellschaft in die Krise erstmals ausüben konnte. Dazu muss er die finanzielle Situation überwachen, wobei uE die Intensität von der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft abhängig ist. Verschlechtert sich diese, wird die Überwachung entsprechend intensiver ausfallen müssen (zT weitergehend GOSCH II, § 8b Rn. 279e; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 500).

Drittvergleichsverpflichteter: Die Beweislast für den Drittvergleich trifft die Gesellschaft. Da Darlehen von austretenden Gesellschaftern eine Indizwirkung für die Drittüblichkeit tragen, sollte die Beweislast in diesen Fällen bei der FinVerw. liegen (so GOSCH II, § 8b Rn. 279e).

Drittvergleich bei Sicherheitengestellung: Der Wortlaut des Satzes 6 sieht den Drittvergleich für eine Darlehensfinanzierung vor. Sicherheiten sind nicht ausdrücklich genannt, wobei die FinVerw. offenbar auch dafür den Drittvergleich zulässt (vgl. KOSNER/KAISER, DStR 2012, 925).

b) Rechtsfolge: Gewinnminderungen aus dem Wertverlust von Darlehen bleiben steuerwirksam 117

Die Rechtsfolge besteht darin, dass Satz 4 und Satz 5 nicht anwendbar sind. Gelingt der Drittvergleich, bleiben Gewinnminderungen aus dem Wertverlust von Darlehen steuerwirksam und werden dem Einkommen nicht außerhalb der Bilanz hinzugerechnet. Streitig ist, ob bei einem in der Krise stehengelassenen Darlehen der Wertverlust anzuerkennen ist, der auch bei rechtzeitiger Beendigung eingetreten wäre. Das wird teilweise abgelehnt, weil die Fremdüblichkeit in vollem Umfang die Abzugsfähigkeit wegen Einheitlichkeit der Darlehensforderung versagt (GOSCH II, § 8b Rn. 279e; PUNG in DPM, § 8b Rn. 231). Nach anderer, uE zutreffender Ansicht, kommt es auf die Gewinnminderung und damit den bis dahin eingetretenen Wertverlust an, weil bis dahin keine gesellschaftsrechtl. Veranlassung gegeben war (M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 341; NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57 [63]; NEUMANN/WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [755]).

Hinweis: Bei Darlehen an Auslandsgesellschaften vor 2008 wendet die FinVerw. § 1 Abs. 1 AStG auf die Wertminderung an, wenn das Darlehen nicht fremdvergleichskonform war (BMF v. 29.3.2011 – IV B 5 - S 1341/09/10004, 2011/0203298, BStBl. I 2011, 277). Nach uE zutreffender Meinung ist der Wertverlust kein Fall des § 1 AStG (vgl. z.B. ANDRESEN, IStR 2014, 207; U. PRINZ/SCHOLZ, FR 2011, 925 mwN; aA FG Berlin-Brandenb. v. 30.1.2013 – 12 K 12056/12, EFG 2013, 1560, nrkr., Az. BFH I R 23/13).

118 4. Gewinnminderungen aus vergleichbaren Rechtshandlungen (Abs. 3 Satz 7)

Satz 7 erweitert das Abzugsverbot des Satz 4 auf solche Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind.

Vergleichbare Rechtshandlungen: Die Regelung enthält keine Definition der einer Darlehensgewährung vergleichbaren Rechtshandlung. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/6290, 73) soll es sich dabei um Nutzungsbeziehungen handeln. Erfasst werden sollen danach zB Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Mietforderungen. Da eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit einer Darlehensgewährung Tatbestandsvoraussetzung ist, fallen Nutzungsüberlassungen wie zB Miete und Pacht nicht darunter. Erfasst sein können aber Forderungen aus der Nutzungsüberlassung sowie andere Forderungen, die Darlehenscharakter haben. Die Forderung muss dazu dienen, den Schuldner wie durch eine Darlehenshingabe zu finanzieren.

► *Gewisse Mindestlaufzeit:* Nicht jede Forderung unterfällt dem Tatbestand. Da sie einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sein muss, ist eine gewisse Mindestlaufzeit erforderlich. Mietforderungen müssen darlehensvergleichbar gestundet, bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen muss ein übliches Zahlungsziel überschritten werden (M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 346; GOSCH II. § 8b Rn. 279b; PUNG in DPM, § 8b Rn. 234; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 509, jeweils mwN). Bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen soll eine Mindestlaufzeit von drei Monaten ein praxistauglicher Leitfaden sein (FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [127]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 507); uE kann der Zeitraum auch deutlich höher sein, wenn dies geschäftsüblich ist. Letztlich ist das einzelfallabhängig (krit. zu fixen Zeiträumen auch GOSCH II. § 8b Rn. 279b; PUNG in DPM, § 8b Rn. 234). Als weitere vergleichbare Rechtshandlungen kommen im Einzelfall stille Beteiligungen, uU auch Wertpapierleih- und -pensionsgeschäfte, Leasinggeschäfte in Betracht (PUNG in DPM, § 8b Rn. 234; U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459 [468]).

Gewinnminderungen: Wegen der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit mit einer Darlehensgewährung können nur Forderungsabschreibungen und -ausfälle zu Gewinnminderungen iSd. Satz 7 führen, nicht die Abschreibung eines zur Forderung selbst führenden WG (vgl. LANG, NWB 2010, 3798 [3799]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 234; WATERMEYER, GmbH-StB 2008, 81 [83]).

Rechtsfolge: Rechtsfolge des Satzes 7 ist eine außerbilanzielle Hinzurechnung der entsprechenden Gewinnminderung zum Einkommen der Gesellschaft. Da Satz 7 die Sätze 4 bis 6 in Bezug nimmt, ist auch der Drittvergleich möglich, um die Rechtsfolge der steuerunwirksamen Gewinnminderung zu vermeiden.

119 Einstweilen frei.

120 5. Steuerfreie Wertaufholung (Abs. 3 Satz 8)

Aufgrund von Satz 8 bleiben Wertaufholungen einer Darlehensforderung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG stfrei.

Gewinne aus dem Ansatz einer Darlehensforderung mit dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG maßgeblichen Wert: Der Gesetzeswortlaut nennt die Wertaufholung einer Darlehensforderung. Es sind uE jedoch alle von den Sätzen 4 bis 5 erfassten Gewinnminderungen erfasst. Satz 8 bezieht sich ein-

schränkungslos auf Abs. 3 Satz 3 und erfasst alle Tatbestände der Sätze 4 ff. Neben der Darlehensgewährung gilt das auch für die Sicherheitengestellung und der Darlehensgewährung vergleichbare Rechtshandlungen (FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [128]; GOSCH II. § 8b Rn. 279); WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [755]).

► *Entsprechende Anwendung:* Der Wortlaut des Satzes 8 beschränkt sich auf Wertaufholungen. Es wird zT vertreten, andere Tatbestände, die zum „Wiederaufleben“ des Worts der Forderung Sicherheit oder vergleichbaren Rechtshandlung führen, seien nicht erfasst (GOSCH II. § 8b Rn. 279). Satz 8 ist uE dem Rechtsgedanken des Abs. 2 Satz 4 nachgebildet und muss entsprechend auf andere gewinnwirksame Realisationstatbestände wie insbes. Veräußerung, vGA, Sachdividende, Liquidationsauskehrung, verdeckte Einlage, Einbringung, Entstrickung entsprechend angewendet werden (vgl. ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2008, 337 [349 f.]; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 354; NEUMANN, Ubg 2008, 748 [756]; SCHMIDT/SCHWIND, NWB Fach 4, 5223 [5229]). Dasselbe sollte für Zahlungen auf einen Besserungsschein gelten (GOCKE/HÖTZEL, FS Herzig, 2010, 86 [88], mwN; PUNG in DPM, § 8b Rn. 242) und für Kurserholungen nach Kursverlusten, wenn man sie unter die Gewinnminderungen fasst, ebenso für die Auflösung von Rückstellungen für die Inanspruchnahme aus Sicherheiten, wenn man in der Rückstellung bereits eine Gewinnminderung iSd S. 4 sieht, s. Anm. 111. Entgegen der Ansicht der FinVerw. (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 06.02) gilt das uE auch für Konfusionsgewinne nach § 6 UmwStG bei vorausgegangenem steuerlich nicht wirksamer Forderungsabschreibung.

► *Reihenfolge:* Ebenso wie im Fall des Abs. 2 Satz 3 können steuerwirksame und nicht steuerwirksame Wertminderungen und deren Wertaufholung zusammenreffen. Die Frage, welche Teilwertabschreibung zuerst zu verrechnen ist, sollte wie im Fall des Abs. 2 Satz 4 beantwortet werden, nachdem der Gewinn aus Wertaufholung zuerst mit der zuletzt vorgenommenen Teilwertabschreibung zu verrechnen ist (PUNG in DPM, § 8b Rn. 241; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 522; s. Anm. 94).

Einstweilen frei.

121–125

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Keine Steuerfreistellung von Bezügen iSd. Abs. 1 bei
Beteiligungen von weniger als 10 %**

Schrifttum: PATZNER/FRANK, Geplante Abschaffung der Steuerbefreiung nach § 8b KStG für Streubesitzanteile, IStR 2008, 433; PATZNER/FRANK, Gemeinschaftsrechtswidrige Besteuerung von sog. Streubesitzdividenden, IStR 2008, 344; SCHMIDT, Körperschaftsteuerpflicht für Streubesitzdividenden?, NWB 2008, 2311; SCHWENKE, Kapitalertragsteuer bei Streubesitzdividenden gemeinschaftswidrig?, IStR 2008, 473; KESSLER/DIETRICH, (Keine) Kapitalertragsteuer auf Streubesitzdividenden beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, BB 2012, 2131; DUTTINE/STUMM, Europarechtswidrigkeit deutscher Dividendenbesteuerung, BB 2012, 867; GRIESER/FALLER, Verfahrensrechtliche Fragen zur KapESt-Entlastung bei Dividenden an EU-/EWR-KapGes., DB 2012, 1296; GRIESER/FALLER, Dauerhafte Wertminderung und Teilwertabschreibungen auf Aktien und Aktienfonds, DStR 2012, 727; LÜDICKE, Zum BMF-Schreiben vom 23.05.2012 in diesem Heft Seite 552: Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG);

Entscheidung des EuGH zu Streubesitzdividenden vom 20.10.2011 (C-284/09), IStR 2012, 540; SCHNITGER, Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG beim Kapitalertragsteuerabzug – Auswirkungen der Entscheidung des EuGH vom 20.10.2011, DB 2012, 305; SCHÖNFELD/HÄCK, Verfassungsmäßigkeit der „unecht“ rückwirkenden Steuerpflicht von Beteiligungserträgen aus Streubesitz durch JStG 2013?, DStR 2012, 1725; STÖBER, Dividendenbesteuerung und Kapitalverkehrsfreiheit, DStZ 2012, 155; VON BROCKE, Behandlung von Streubesitzdividenden und Pensionsfonds nach Denkavit, IWB 2012, 884; BENZ/JETTER, Die Neuregelung zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden, DStR 2013, 489; EBNER, Neuregelung der Besteuerung von Streubesitzdividenden, NWB 2013, 2147; DESENS, Kritische Bestandsaufnahme zu den geplanten Änderungen in § 8b KStG, DStR 2013, Beihefter 4, 13; GREFE, Die ertragsteuerlichen Regelungen für Steuerbesitzdividenden nach Einführung des § 8b Abs. 4 KStG, DStZ 2013, 573; HAGEMANN/KAHLENBERG, Die Besteuerung von Streubesitzdividenden wird neu geregelt, PiStB 2013, 120 (Teil 1); PiStB 2013, 153 (Teil 2), 120; HAISCH/HELIOS, Steuerpflicht von Streubesitzdividenden in der Direkt- und Fondsanlage, DB 2013, 724; HECHTNER/SCHNITGER, Neuerungen zur Besteuerung von Streubesitzdividenden und Reaktion auf das EuGH-Urteil v. 20.10.2011 (Rs. C-284/09), Ubg 2013, 269; HERLINGHAUS, Rechtsfragen zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden gemäß § 8b Abs. 4 KStG n.F., FR 2013, 529; HEY, Körperschaftsteuerpflicht für Streubesitzdividenden: systemwidrig – verfassungswidrig – europarechtswidrig, KSzW 2013, 353; INTEMANN, Die Neuregelung zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden, BB 2013, 1239; KUSCH, Körperschaftsteuerpflicht für Dividenden aus Streubesitz, NWB 2013, 1068; LEMAITRE, Besteuerung von Streubesitzdividenden: Flickschusterei oder großer Wurf?, GmbHR 2013, R97; LEMAITRE, Besteuerung von Streubesitzdividenden und Erstattung von Kapitalertragsteuer – Das EuGH-Dividendumsetzungsgesetz aus Sicht der Beratungspraxis, IWB 2013, 235; LINN, Das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils v. 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 (Streubesitzdividenden), IStR 2013, 235; ORTMAN-BABEL/BOLIK/ZÖLLNER, Am Ende zahlen alle drauf – Die Neuregelung zur Steuerpflicht von Steuerbesitzdividenden im Überblick, SteuK 2013, 89; OTT, Neue Steuerpflicht von Streubesitzdividenden, StuB 2013, 279; PATZNER/NAGLER, Jahressteuergesetz 2013 – Die Steuerfreiheit von Streubesitzdividenden nach dem EuGH-Urteil v. 20.10.11, C-284/09, Kommission/Deutschland, IStR 2012, 790; PFLÜGER, Besteuerung von Streubesitzdividenden: Gesetz sorgt für deutliche Verschärfungen, GStB 2013, 149; PIETREK/MARTINI, Neuregelung bei der Besteuerung von Streubesitzdividenden – Steuerliche Auswirkungen und Gestaltungsalternativen, EStB 2013, 272; SCHÖNFELD, Die Steuerpflicht von Streubesitzdividenden gemäß § 8b Abs. 4 KStG n.F. – dargestellt an Fallbeispielen, DStR 2013, 937; WARTRIN/EBERHARDT, Besteuerung von Steuerbesitzdividenden und internationale Steuerplanung, IStR 2013, 814; WIESE/LAY, Die Besteuerung sog. „Streubesitzdividenden“ im Körperschaftsteuerrecht – Zu § 8b Abs. 4, § 15 S. 3 KStG n.F., GmbHR 2013, 404; KAMPHAUS/WEIHMANN/SAUER, Unterjähriger Beteiligungserwerb bei Anwendung von § 8b Abs. 4 n.F., Ubg 2014, 258; ADRIAN, Beteiligungsbezogene oder isolierende Betrachtungsweise beim unterjährigen Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen? Zugleich eine Anmerkung zur Verfügung der OFD Farnkfurt a.M. vom 2.12.2013, GmbHR 2014, 413; BEHRENS/RENNER/FALLER, Die Stichtags- und Rückbeziehungsregel bei der Besteuerung von Steuerbesitzdividenden, DStZ 2014, 335; BOLIK/ZÖLLER, Unterjähriger Hinzuerwerb von Beteiligungen im Rahmen des § 8b Abs. 4 KStG, DStR 2014, 782; ERNST, Restriktives aus der Verwaltung zur Streubesitzregelung in § 8b Abs. 4 KStG, Anmerkungen zur Verfügung der OFD Frankfurt/M. vom 2.12.2013, DB 2014, 449.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

Überblick über die Regelung: Die Vorschrift enthält eine Suspendierung des Abs. 1 und damit eine StPflcht für laufende Bezüge aus einer Beteiligung, wenn sie zu Beginn des Kj. weniger als 10 % betragen hat. Dieser in Satz 1 der Regelung enthaltene Grundtatbestand wird durch auf die Beteiligung bezogene Sonderregelungen ergänzt. Satz 2 enthält die Anordnung, dass § 13 Abs. 2 UmwStG und damit die sog. Fußstapfenfolge in Fällen der Verschmelzung für die an den Verschmelzungsgesellschaften beteiligten Gesellschafter nicht anwendbar ist.

Satz 3 ordnet an, dass die in Satz 1 genannte Beteiligungshöhe von 10 % nicht durch eine Wertpapierleihe hergestellt werden kann. Eine Besonderheit enthalten die Sätze 4 und 5 für solche Beteiligungen, die Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft bilden. Aufgrund von Satz 4 erfolgt eine „Durchgriffsbetrachtung“ mit der in Satz 5 enthaltenen Fiktion, dass die quotale auf den Mitunternehmer entfallende Beteiligungsquote bei diesem für Zwecke des Abs. 4 als unmittelbare Beteiligung gilt. Satz 6 schließlich fingiert eine unterjährig iHv. 10 % erworbene Beteiligung als zu Beginn des Kj. erfolgt. In Konsequenz einer StPflcht von Streubesitzdividenden suspendiert Satz 6 in Ergänzung zu Abs. 1 auch Abs. 5 mit der 5 %-Fiktion. Die in Satz 8 enthaltene Regelung bildet eine Ausnahme durch Zusammenrechnung von Anteilen von Mitgliedern einer kreditwirtschaftlichen Verbundgruppe (sog. Bereichsausnahme).

Grund der Regelung: Der Grund der Sonderregelung für die StPflcht laufender Bezüge aus einer Beteiligung an einer KapGes. beruht auf EU-Recht und den inländ. Regelungen zur Einbehaltung und Abführung von KapErtrSt. Der Gesetzgeber hat die Steuerpflicht von Streubesitzdividenden eingeführt, um die durch den EuGH festgestellte EU-Rechtswidrigkeit der Dividendenbesteuerung zu beseitigen. Im Einzelnen s. hierzu Anm. 8.

II. Abweichende Nichtberücksichtigung von Bezügen iSd. Abs. 1, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres weniger als 10 % beträgt (Abs. 4 Satz 1)

1. Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen

a) Bezüge iSd. Abs. 1

127

Es handelt sich um die Bezüge, auf die die StBefreiung des Abs. 1 Satz 1 der Natur nach anwendbar ist, also im Wesentlichen Dividenden und sonstige Ausschüttungen.

Fraglich ist jedoch, was die Bezüge iSd. Abs. 1 mit der Beteiligung an einem Grund- oder Stammkapital zu tun haben; dies deshalb, weil Satz 1 auf Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 1 verweist, der aber keine Beteiligung voraussetzt, sondern sich zur Definition der erfassten Bezüge wiederum selbst eines Verweises bedient, und zwar auf bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 EStG. Ungeschrieben geht Abs. 4 wohl davon aus, dass Bezüge stets auf der Grundlage einer Beteiligung erfolgen.

b) Beteiligung unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals

128

Es handelt sich bei dem Tatbestandsmerkmal um eine Negativabgrenzung (... wenn ... weniger ...). Da die Beteiligung am Grund- oder Stammkapital bestehen muss, sind inländ. KapGes. wie die AG, KGaA, GmbH in Bezug genommen. Aufgrund des insoweit eindeutigen Gesetzeswortlauts kommt es nur auf die Beteiligung am Grund- oder Stammkapital an, abweichende Stimmrechtsvereinbarungen und besondere Gewinnbezugsrechte sind nicht maßgebend. Insofern ist die Regelung stark typisierend. Zudem muss die Beteiligung unmittelbar bestehen und eine Mindestbeteiligungsquote von 10 % erfüllen. Beträgt die Beteiligung unter 10 % und/oder besteht sie nicht unmittelbar, ist der Negativtatbestand des Satzes 1 erfüllt.

Vermögensverwaltende Gesellschaft: Satz 6 enthält eine Sonderregelung für die Ermittlung der „unmittelbaren“ Beteiligung bei einer oder mehreren zwischengeschalteten Mitunternehmerschaften. Da die Regelung ausdrücklich (anders als zB Abs. 10 Satz 7) auf „Mitunternehmerschaft“ abstellt, werden Anteile, die über eine PersGes. gehalten werden, dem Gesellschafter unmittelbar aufgrund von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zugeordnet (HAISCH/HELIOS, DB 2013, 724 [725]; HECHTNER/SCHNITGER, Ubg 2013, 269 [271]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 258; SCHÖNFELD, DStR 2013, 937 [940]; WIESE/LAY, GmbHR 2013, 404 [407]).

Beteiligung bei Organschaft: Für den Fall einer Organschaft erfolgt ebenfalls eine getrennte Zurechnung. Die entsprechende Sonderregelung enthält § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 4. Danach werden Beteiligungen des Organträgers und der Organgesellschaft nicht zusammengerechnet.

Beispiel: Organträger und Organgesellschaft halten jeweils 6 % an der X-GmbH. Gewinnausschüttungen der X-GmbH sind kstpf. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 schließt insoweit die Bruttobetrachtung aus.

129 c) Beteiligung am Vermögen

Es handelt sich um einen Tatbestand für Fälle, in denen ein Grund- oder Stammkapital nicht besteht, es aber gleichwohl zu Bezügen iSd. Abs. 1 Satz 1 mit vermögensmäßiger Beteiligung kommt. Dennoch ist die Regelung unklar. Ein Gesellschafter kann nicht am Vermögen beteiligt sein, sondern nur an der Gesellschaft selbst. Sie ist Vermögensinhaber. Fraglich ist zudem, was mit „Vermögen“ gemeint ist. Es kann sich um das Aktivvermögen oder um das Eigenkapital handeln. Wenn die Regelung einen Sinn haben soll, kann nur eine Beteiligung am Eigenkapital als Beteiligung am Vermögen gemeint sein, denn nur dann kann es auch zu einer Beteiligung am Grund- oder Stammkapital vergleichbaren wertmäßigen Beteiligung durch Verbesserung oder Verschlechterung des Eigenkapitalwerts kommen.

Auslandsgesellschaften: Fraglich ist, ob Gesellschaften ausländ. Rechtsform von der Alternative „Beteiligung am Grund- oder Stammkapital“ oder „Beteiligung am Vermögen“ erfasst werden, wenn sie nach dem Rechtstypenvergleich (BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263; BMF v. 19.3.2004, BStBl. II 2004, 411) einer inländ. KapGes. entsprechen und zu Bezügen iSd. Abs. 1 führen können. Es besteht dieselbe Frage wie bei Abs. 4 Satz 3. Bei Auslandsgesellschaften kommt es uE auf die Vermögensalternative in Satz 1 Halbs. 2 an, während die gegenteilige Meinung im Auslandsfall eine Beteiligung am Kapital einer Auslandsgesellschaft, das dem inländ. Grund- oder Stammkapital entspricht, versteht (GOSCH II. § 8b Rn. 279c mwN). Das jedenfalls versagt in den Fällen, in denen die Auslandsgesellschaft über kein vergleichbares Kapital verfügen muss, zB bei einer als KapGes. zu qualifizierenden LLC/LLP; jedenfalls in solchen Fällen kann nur die Beteiligung am Vermögen maßgebend sein (glA M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 392).

Sonderfrage Genussrecht: Ob das Eigenkapitalgenussrecht iSd. § 8 Abs. 3 Satz 3 unter Abs. 4 fallen kann, ist in alle Richtungen streitig. Es vermittelt zwar unter Abs. 1 Satz 1 fallende Bezüge. Dies aber nicht deshalb, weil eine Beteiligung am Grund- oder Stammkapital besteht, sondern weil Ausschüttungen auf das Genussrecht iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 ausdrücklich in § 20 Abs. 1 Satz 1 EStG genannt sind und zu Bezügen iSd. Abs. 1 Satz 1 führt. Es handelt sich um ein schuldrechtl. Recht mit einer Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös, das zwischen Eigen- und Fremdkapital steht (Hybridfinanzierung). Handelsrechtlich wird es nur dann als Eigenkapital bilanziert, wenn es nachrangig, erfolgsabhän-

gig mit Teilnahme am Verlust und als langfristig ausgestaltet wird (IdW, HFA 1/1994, WPg 1994, 419 ff.; vgl. auch Beck-BilKomm. VIII. § 247 HGB Rn. 227 f.). Die Problematik liegt in den beiden, sich nach ihrem Wortlaut gegeneinander ausschließenden Beteiligungsvarianten Kapital und Vermögen. Besteht zB ein als Eigenkapital qualifizierendes Genussrecht an einer KapGes. inländ. Rechtsform, ist ein Grund- oder Stammkapital vorhanden, aber keine Beteiligung hieran. Dadurch soll das Genussrecht weder dem Tatbestand noch den Rechtsfolgen des Abs. 4 Satz 1 unterfallen (HECHTNER/SCHNITGER, Ubg 2013, 269 [272]). Dagegen werden Eigenkapitalgenussrechte nach wohl hM in Abs. 4 Satz 1 und die Ermittlung der Beteiligungsquote einbezogen, weil sie eine Beteiligung am Eigenkapital der Gesellschaft vermitteln. Dasselbe erfolgt im Bereich des gewstl. Schachtelprivilegs aufgrund von § 9 Nr. 2a GewStG, um die notwendige Beteiligungsquote zu bestimmen. Da der Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 nahezu identisch der entsprechenden gewstl. Anweisung zur Bestimmung der Beteiligungshöhe nachgebildet ist (vgl. BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292), soll das Genussrecht auch für Abs. 4 eine zu berücksichtigende Beteiligung darstellen (dazu M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 394; HERLINGHAUS, FR 2013, 529 [534]; HAISCH/HELIOS, DB 2013, 724 [725]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 260; INTEMANN, BB 2013, 1239 [1240]; SCHÖNFELD, JbFfSt. 2013/14, 144). Daran schließt sich die Frage an, wie die Beteiligungshöhe zu ermitteln ist. Zum einen wird auf das durch das Genussrechtskapital erhöhte Eigenkapital abgestellt (HERLINGHAUS, FR 2013, 529 [534]; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 117), zum anderen auf die Teilhabe am Liquidationserlös (M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 394). Kommt es dabei zur Verwässerung eines Gesellschafters, soll nach teilweise vertretener Ansicht seine Beteiligung am Stammkapital maßgebend bleiben (SCHÖNFELD, DStR 2013, 937 [942]; SCHÖNFELD, JbFfSt. 2013/14, 144 [146]; aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 260).

Stellungnahme: Es spricht uE viel für die am Wortlaut orientierte Auslegung, nach der ein Genussrecht an einer über ein Grund- oder Stammkapital verfügenden Gesellschaft ausgeschlossen ist, weil Satz 1 Halbs. 1 die weitere Variante einer Beteiligung am Vermögen nicht zulässt. Infolgedessen wäre die in Abs. 1 Satz 1 enthaltene Grundregel einschlägig, nach der es für das Genussrecht bei der StBefreiung bleibt, freilich unter der weiteren durch Abs. 1 Satz 2 und 3 aufgestellten Voraussetzung, dass das materielle Korrespondenzprinzip die StFreiheit nicht ausschließt. Folgt man dem vor dem Hintergrund des Abs. 4, eine StPflicht von Streubesitz herzustellen, nicht, wäre nach Wortlaut und Sinn der Regelung wie folgt zu verfahren: Die Frage einer Beteiligung am Grund- oder Stammkapital oder stattdessen am Vermögen ist nicht absolut, sondern beteiligungsbezogen zu betrachten. Ist ein Gesellschafter ausschließlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt, kommt es für die Berechnung seiner Quote nur darauf an. Ist er ausschließlich am Vermögen (durch insbes. ein Genussrecht) beteiligt, ist die Quote am Vermögen maßgebend. Ist er an beidem beteiligt, liegen zwei Beteiligungen vor, die zusammenzurechnen sind (ähnlich SCHÖNFELD, DStR 2013, 937; SCHÖNFELD, JbFfSt. 2013/14, 144).

d) Beteiligung an der Summe der Geschäftsguthaben bei Genossenschaften

130

Da Genossenschaften kraft Gesetzes über Geschäftsanteile verfügen (§ 7 Nr. 1 GenG), ist die Summe der Geschäftsanteile, die der Einlage des Genossen entsprechen, maßgebend, um die Beteiligungsquote des Genossen zu ermitteln. Das Erfordernis der Unmittelbarkeit bezieht sich auch hierauf.

131 e) Zu Beginn des Kalenderjahres

Maßgebend ist eine zeitpunktbezogene Betrachtung auf den Beginn des Kj. (0.00 Uhr). Das gilt auch im Fall eines abweichenden Wj.

Beispiel: Die inländ. X-GmbH hat ein Wj. vom 1. April bis 30. März des Folgejahres. Am 30. September besteht eine Beteiligung von 5 % an der Y-GmbH, es folgt eine Ausschüttung am 30. November und am 1. Februar des Folgejahres. Am 1. Oktober erwirbt die X-GmbH 6 % der Anteile an der Y-GmbH hinzu. Die Ausschüttung vom 30. November unterfällt Satz 1, die Ausschüttung vom 1. Februar fällt nicht unter die Streubesitzregelung.

Da es ausschließlich auf den Beginn des Kj. ankommt, wirken sich unterjährige Veräußerungen nicht auf die Beteiligungsvoraussetzung aus (unstr., vgl. nur BENZ/JETTER, DStR, 489 [490]; HAISCH/HELIOS, DB 2013, 724 [726]; INTEMANN, BB 2013, 1239 [1240]; WIESE/LAY, GmbHR 2013, 404 [407]). Das gilt auch in den Fällen, in denen nach einer nach dem Beginn des Kj. erfolgten Veräußerung nur noch eine Streubesitzbeteiligung besteht. Dadurch kann durch dieselbe Beteiligung durch entsprechende Veräußerung die Anwendung des Abs. 4 Satz 1 verhindert werden. Demgegenüber ist jeder unterjährige Erwerb problematisch, wenn nicht Satz 6 eingreift.

Hinweis: Soweit eine Verschmelzung von KapGes., die einzeln oder jeweils über Streubesitz verfügen, rückwirkend auf den Bilanzstichtag und damit einhergehend stl. Übertragungstichtag 31. Dezember eines Jahres erfolgt und es dadurch zu einer Mindestbeteiligungsquote von 10 % kommt, ist die Tatbestandsvoraussetzung der Mindestbeteiligung zu Beginn des Kj. aufgrund der Rückwirkungsregelung des § 2 Abs. 1 UmwStG erfüllt. Die StFreiheit nachfolgender Gewinnausschüttungen richtet sich nach der durch die Verschmelzung (oder anderen Umwandlung, wie zB der Einbringung einer Beteiligung im Rahmen der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils iSd. § 20 UmwStG) zum Beginn des Kj. bestehenden Beteiligungquote. Das gilt auch in Fällen, in denen an den Verschmelzungsgesellschaften jeweils nur eine Streubesitzbeteiligung, nach der Verschmelzung hingegen eine Mindestbeteiligung von 10 % besteht (vgl. BENZ/JETTER, DStR 2013, 489 [491]; HECHTNER/SCHNITGER, Ubg 2013, 269 [271]; SCHÖNFELD, DStR 2013, 404 [407]; WIESE/LAY, GmbHR 2013, 404 [407]). Die in § 27 Abs. 11 UmwStG im Zuge der Streubesitzregelung aufgenommene Regel, nach der die für Streubesitz geltenden Sonderregeln auch bereits vor dem 1.3.2013 anzuwenden sind, wenn es sich um Bezüge aufgrund einer Umwandlung handelt, ist nicht einschlägig. Es handelt sich offenbar um Fälle des § 7 UmwStG, denn andere Gewinnausschüttungen entstehen nicht „aufgrund“ der Umwandlung, sondern aufgrund eines Gewinnausschüttungsbeschlusses.

132 2. Rechtsfolge: Steuerpflicht der Bezüge

Als Rechtsfolge ordnet Satz 1 an, dass die Bezüge aufgrund einer Streubesitzbeteiligung bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen sind. Es handelt sich um eine Rückausnahme zu der durch Abs. 1 Satz 1 angeordneten StBefreiung.

Abgrenzungsfragen: UE bleiben Befreiungen, die für eine Beteiligungsvoraussetzung auf einem späteren Zeitpunkt als den Beginn des Kj. abstellen, anwendbar. Das ist zB der Fall, wenn der inländ. Gesellschafter einer Auslandsgesellschaft zum maßgebenden Zeitpunkt des Gewinnausschüttungsbeschlusses in die DBA-Mindestbeteiligung hineinwächst oder ein ausländ. EU-Gesellschafter einer inländ. KapGes. die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 43b EStG) im Zeitpunkt der Ausschüttung erfolgt. Da die DBA neben der Befreiung aus § 8b anwendbar sind, leben sie in diesem Fall einer Stpfl. aufgrund von Abs. 4 wieder auf (KESSLER/DIETRICH, DStR 2012, 2101 [2104]; PUNG in

DPM, § 8b Rn. 271; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 370; zur Wertpapierleihe in DBA-Fällen vgl. SCHÖNFELD, DStR 2013, 137 [943]).

Anrechnung ausländischer Steuer: Handelt es sich um ausländ. Bezüge, kann die mit der KSt vergleichbare Auslandsteuer unter den Voraussetzungen des § 34c EStG/§ 26 angerechnet oder abgezogen werden.

Gestaltungsmöglichkeiten: Da nur unmittelbare Beteiligungen maßgebend sind und selbst bei Mitunternehmensformen eine bruchteilmäßige Zurechnung für Zwecke des Abs. 4 erfolgt, sind die Gestaltungsmöglichkeiten eingeschränkt. Da Veräußerungsgewinne nicht Abs. 4 unterfallen, können im Fall thesaurierter Gewinne statt stpfl. Gewinnausschüttungen Veräußerungsgewinne erzielt werden. Im Fall einer Veräußerung von Streubesitzanteilen ist eine Veräußerung vor Ausschüttung für den Veräußerer steuerünstiger, wenn der Erwerber die thesaurierten Gewinne vergütet. Bei Beteiligungen, die unter 10 % betragen, dürfte der entsprechende gesellschaftsrechtl. Einfluss indessen nur im Ausnahmefall vorliegen (vgl. nur DESENS, DStR 2013, Beihefter 4, 4 [13]; HECHTNER/SCHNITGER, Übg 2013, 269 [271]). Zum anderen können unter 10 %-Beteiligungen verschiedener Gesellschafter uU in einer gemeinsamen Holding-Gesellschaft gebündelt werden. Darüber hinaus lässt sich zumindest inländ. GewSt bei einer Bündelung in einer inländ. gewerblichen oder gewerblich geprägten Mitunternehmensform bei entsprechender Beteiligungsquote von mindestens 15 % oder in einer Auslandsholding vermeiden. Vgl. auch SCHÖNFELD, DStR 2013, 937 (941).

Geltung auch für die Gewerbesteuer: Die Regelung gilt über § 7 Satz 1 GewStG auch für die GewSt. Allerdings ist die besondere Hinzurechnungsregelung in § 8 Nr. 5 GewStG zu beachten, nach der für ua. aufgrund von § 8b KStG befreite Gewinnanteile eine StBefreiung nur eintritt, wenn die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG erfüllt ist. Bei einer Beteiligung unter 10 % besteht also stets parallel zur KStPflicht auch GewStPflicht, bei einer Beteiligung zwischen 10 % und 15 % besteht aufgrund von § 8 Nr. 5 GewStG keine GewSt nur für EU-/EWR-Beteiligungen (§ 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG), und bei einer Beteiligung von mindestens 15 % zu Beginn des Erhebungszeitraums entsprechend dem Kj. entsteht stets keine GewSt aufgrund von § 8 Nr. 5 iVm. § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG. Unberührt bleibt eine etwaige Befreiung aufgrund eines DBA (§ 9 Nr. 8 GewStG).

III. Nichtanwendung des § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG für die Bemessung der Beteiligungshöhe (Abs. 4 Satz 2)

133

Es handelt sich um eine besondere Regelung, um die Beteiligungshöhe für Zwecke des Abs. 4 zu bestimmen. Offenbar soll sie der Vereinfachung dienen, um durch einen einfachen Test auf den Beginn des Kj. festzustellen, ob eine Beteiligung als Streubesitz zu qualifizieren ist.

Satz 2 bestimmt, dass § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht anzuwenden ist. Aufgrund von § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG gilt in den Fällen einer Verschmelzung zum Buchwert, dass die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft an die Stelle der Anteile an der übertragenden Gesellschaft treten. Es handelt sich um einen Fall stl. Rechtsnachfolge in die neuen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Ohne ihre Suspendierung würde sich die Qualifikation einer mindestens 10 %igen Beteiligung an den neuen Anteilen an der übernehmenden

KapGes. fortsetzen, wenn sie vorher bestanden hatte. Im umgekehrten Fall einer Minderheitsbeteiligung wäre das ebenso; sie bliebe Minderheitsbeteiligung. Rechtsfolge der Suspendierung ist für Zwecke des Abs. 4, dass es in den Fällen der Verschmelzung und Spaltung (§ 15 Abs. 1 UmwStG durch Verweis auf § 13 UmwStG) für Zwecke der Ermittlung der Beteiligungshöhe zur Anwendung der Grundregel in § 13 Abs. 1 UmwStG kommt. Danach gelten die an der übertragenden Körperschaft bestehenden Anteile als veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile an der übernehmenden Gesellschaft als angeschafft (Anschaffungs-/Veräußerungsfiktion). Das kann sich ebenso wie die suspendierte Rechtsnachfolge zu Gunsten und zu Lasten des Gesellschafters des übertragenden Rechtsträgers auswirken.

Beispiel 1: M1-GmbH ist an der X-GmbH zu 50 % beteiligt. Die X-GmbH wird auf die Y-GmbH zu Buchwerten verschmolzen, deren alleiniger Gesellschafter die M2-GmbH ist. Nach der Verschmelzung ist die M1-GmbH nur zu 9 % an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt.

Schüttet die Y-GmbH nach Eintragung der Verschmelzung ihren Gewinn aus, entsteht für die M1-GmbH eine volle KStPflcht auf die Ausschüttung, weil die Beteiligung an der Y-GmbH zu Beginn des Kj. nicht (zu mindestens 10 %) bestand. Erfolgt die Ausschüttung im Rückwirkungszeitraum vor der Eintragung der Verschmelzung, gilt die Rückwirkung des § 2 Abs. 1 UmwStG für den Gesellschafter nicht (vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2012, 1314 – Tz. 02.17 und 02.31). Er war zu Beginn des Kj. an der ausschüttenden Gesellschaft ebenso zu mindestens 10 % beteiligt wie M2. Die Rückwirkung der Verschmelzung selbst bleibt davon jedoch unberührt.

Beispiel 2: Wie vor, aber M1-GmbH war vor der Verschmelzung an X-GmbH nur zu 8 % beteiligt und ist nach der Verschmelzung zu 12 % an der Y-GmbH beteiligt. Schüttet die Y-GmbH nach der Eintragung der Verschmelzung aufgrund eines auch erst danach gefassten Ausschüttungsbeschlusses aus, ist die Dividende bei der M1-GmbH nicht aufgrund von Abs. 4 stpfl. Zwar bestand zu Beginn des Kj. keine Beteiligung von mindestens 10 %. Aufgrund von § 13 Abs. 1 UmwStG gilt sie aber durch die Verschmelzung als erworben. Der Erwerb einer mindestens 10 %-Beteiligung wird aufgrund von Satz 6 auf den Beginn des Kj. zurückbezogen. Erfolgen Ausschüttungsbeschluss und Ausschüttung im Rückwirkungszeitraum, gilt die Rückwirkung wie im vorhergehenden Beispiel für M1 nicht und es kommt zur kstpfl. Dividende (vgl. BENZ/JETTER, DStR 2013, 489 [492]; HAISSCH/HELIOS, DB 2013, 724 [728]; HERLINGHAUS, FR 2013, 529 [535]; INTEMANN, BB 2013, 1239 [1241]; LEMAITRE, IWB 2013, 269 [271]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 259).

Gewerbesteuer: Anders als bei Abs. 4 bleibt § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG für die GewSt maßgebend. Bestand vor der Verschmelzung eine mindestens 15 %ige Beteiligung, sind Bezüge gewstfrei (Beispiel 1), im anderen Fall gewstpfl. (Beispiel 2).

134 IV. Überlassung von Anteilen an eine andere Körperschaft (Abs. 4 Satz 3)

In diesem Fall handelt es sich ebenso wie in Satz 2 um eine Regelung zur Ermittlung der zu Beginn des Kj. bestehenden Beteiligungshöhe für Zwecke des Abs. 4. Angesprochen sind die Fälle der Wertpapierleihe. Sie führt grds. zur Zurechnung der Beteiligung bei dem Entleiher. Diesen Fall kehrt Satz 3 um.

Tatbestand: Geregelt ist der Fall der Wertpapierleihe, sie muss tatbestandsmäßig erfüllt sein. Aufgrund von Satz 1 muss eine Körperschaft dazu Anteile an der ausschüttenden Körperschaft an eine andere Körperschaft überlassen. Dies geschieht nicht endgültig; die entleihende Körperschaft hat diese oder gleichartige Anteile zurückzugeben.

Rechtsfolge: Durch die Wertpapierleihe kommt es zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf die entleihende Körperschaft, was für Zwecke des Abs. 4 gegensätzlich durch eine Zurechnung der überlassenen Anteile beim Verleiher zum Zwecke der Ermittlung der Beteiligungsquote von mindestens 10 % führt. Dadurch kann der Entleiher die Beteiligungsquote von mindestens 10 % zur Vermeidung der Streubesitzbeteiligung nicht erreichen. Die Regelung ordnet nach ihrem eindeutigen Wortlaut an, dass die Anteile für Zwecke der Ermittlung der Beteiligungsquote dem Verleiher, nicht dem Entleiher zugerechnet werden. An der zivilrechtl. und wirtschaftlichen Zurechnung der Anteile zum Entleiher ändert sie nichts. Die Bezüge selbst sind ebenfalls dem Entleiher zuzurechnen. Sie sind stfrei, wenn er auch ohne die entliehenen Anteile zu Beginn des Kj. eine Mindestbeteiligung von 10 % sein Eigen nennt (HAISCH/HELIOS, DB 2013, 724 [726]; HECHTNER/SCHNITGER, Ubg 2013, 269 [272]; INTEMANN, BB 2013, 1239 [1242]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 276). Für die Überlassung der Anteile gezahlte Entgelte bleiben demgegenüber aufgrund von Abs. 10 beim Entleiher in beiden Fällen – stfreier oder aufgrund von Abs. 4 stpfl. Bezüge – nicht abziehbar. Dies führt uE zu einer überschießenden und fragwürdigen Rechtsfolge, weil die Restriktionen des Streubesitzes und der Wertpapierleihe kumulieren und damit die Folgerichtigkeit der Regelungen zumindest in Frage zu stellen ist. UE hätten Abs. 10 und Abs. 4 Satz 3 aufeinander abgestimmt werden müssen.

V. Zurechnung von Beteiligungen, die über eine Mitunternehmerschaft gehalten werden, als unmittelbare Beteiligung (Abs. 4 Sätze 4 und 5)

1. Tatbestand

135

Der Tatbestand des Satzes 4 erfasst Fälle, in denen die Beteiligung nicht unmittelbar, sondern über eine Mitunternehmerschaft oder eine Kette von Mitunternehmerschaften gehalten wird. Abs. 4 ist eine Verschärfung zu Abs. 6 und lässt nur eine StFreiheit aufgrund von Abs. 1 unberührt, wenn die Beteiligung von mindestens 10 % unmittelbar besteht. Soweit Anteile an einer KapGes. Gesamtvermögen einer Mitunternehmerschaft bilden, ist diese Gesellschafter der KapGes. und nicht der Mitunternehmer. Allerdings ordnet Abs. 6 an, dass in diesen Fällen ua. auch die StBefreiung des Abs. 1 eingreift, wenn in dem dem Mitunternehmer zuzurechnenden Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft entsprechende Bezüge enthalten sind. Aufgrund von Abs. 4 Satz 4 wird diese Regelung nun verschärft, indem nicht die Beteiligungshöhe der Mitunternehmerschaft, sondern des einzelnen Mitunternehmers maßgebend ist. Zudem ist § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG entsprechend anwendbar.

Beteiligung: Die Mitunternehmerschaft muss an einer Gesellschaft beteiligt sein, die bei ihrem Gesellschafter zu Bezügen iSd. Abs. 1 Satz 1 führt.

Über eine Mitunternehmerschaft: Der Tatbestand erfasst eine Beteiligung über eine Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, vermögensverwaltende PersGes. sind nicht betroffen. Für sie gilt bereits unmittelbar die Zurechnung der anteilmäßigen Beteiligung zum Gesellschafter, vgl. zB HERLINGHAUS, FR 2013, 529 (5363).

Hinweis: Der Fall einer mehrstufigen Mitunternehmerschaft ist ebenfalls erfasst; das folgt aus dem Verweis in Satz 4 Halbs. 2.

136 2. Rechtsfolge

Rechtsfolgenmäßig ordnet Satz 4 zweierlei an, nämlich die anteilige Zurechnung zum Mitunternehmer und die entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG. Ergänzt wird diese Anordnung der Rechtsfolgen durch die Fiktion einer unmittelbaren Beteiligung in Satz 5.

Anteilige Zurechnung: Satz 4 schreibt die anteilige Zurechnung vor, ohne zu nennen, wie sie zu erfolgen hat; wie für Abs. 6 sollte der allgem. Gewinnverteilungsschlüssel maßgebend sein (vgl. HECHTNER/SCHNITGER, Ubg 2013, 269 [273] unter Hinweis auf das Gesetzgebungsverfahren; HAISCH/HELIOS, DB 2013, 724 [725]; RENGERS in BLÜMICH, § 86 Rn. 117b). UE gehören dazu auch inkongruente Verteilungsschlüssel (s. dazu § 15 Anm. 485; aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 282). Die Beteiligungsquote einer Gesamthandsvermögen bildenden Beteiligung an einer KapGes. ist also „durchgerechnet“ zu ermitteln. Beteiligungen im SonderBV sind dem betreffenden Mitunternehmer zuzurechnen (vgl. HECHTNER/SCHNITGER, Ubg 2013, 269 [273]).

Beispiel 1: GmbH1 und GmbH2 sind zu jeweils $\frac{1}{2}$ am Gewinn und Vermögen einer OHG beteiligt. Zum Gesamthandsvermögen gehört a) eine Beteiligung an der X-GmbH von 100 % und b) eine solche von 18 %. Im Fall a) ergibt sich für GmbH1 und GmbH2 jeweils eine durchgerechnete Beteiligungsquote von 50 % an der X-GmbH, im Fall b) nur eine solche von 9 %, die die Beteiligungsvoraussetzungen des Abs. 4 nicht erfüllt.

Entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG: Die Vorschrift regelt den Fall einer doppel- oder mehrstöckigen Mitunternehmerschaft. Es kommt auch in diesen Fällen auf die für den § 8b beanspruchenden Mitunternehmer durchgerechnete Beteiligungsquote an. Maßgebend für die Durchrechnung sollte das Gesamthands- u. SonderBV der OberPersGes. bei der UnterPersGes. sein (vgl. HAISCH/HELIOS, DB 2013, 724 [725]; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 117b).

Beispiel 2: Wie vor Beispiel 1, jedoch ist die OHG zu 20 % an einer KG beteiligt. Diese KG hält a) alle Anteile an der X-GmbH und b) 10 % der Anteile an der Y-GmbH. Im Fall a) ergibt sich für GmbH1 und GmbH2 jeweils eine durchgerechnete Beteiligung von 10 %, die die Beteiligungsvoraussetzung des Satzes 1 erfüllt, während im Fall b) nur eine Beteiligung von jeweils 1 % besteht.

Fiktion der unmittelbaren Beteiligung: Die vorgenannte Rechtsfolge einer bruchteilsmäßigen Zurechnung wird durch Satz 5 ergänzt, der die so ermittelte Beteiligung für den Mitunternehmer als unmittelbare Beteiligung fingiert. Diese Fiktion gilt nur für Zwecke des Abs. 4 und ist deshalb nicht zu verallgemeinern.

Auswirkung auf die Gewerbesteuer: Aufgrund von § 7 Sätze 1 und 4 GewStG gilt Abs. 4 auch für die GewSt. Auf der Ebene der Mitunternehmerschaft kommt es also in den Fällen einer KStPflicht aufgrund von Abs. 4 auch zu einer GewStPflicht. Zu beachten ist jedoch, dass die GewSt bei der Mitunternehmerschaft selbst zu ermitteln ist. Kommt es für sie nicht zur GewSt-Befreiung aufgrund von § 8b KStG iVm. § 7 GewStG, sind die Kürzungsvorschriften des § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG unmittelbar bei der Mitunternehmerschaft anzuwenden.

Beispiel 3: Wie Beispiel 1. Die beiden GmbH1 und GmbH2 sind aufgrund von Satz 4 und 5 im Fall a) zu mindestens 10 % zu Beginn des Kj. beteiligt. Eine Gewinnausschüttung ist kstfrei. Aufgrund von § 8 Nr. 5 iVm. bleibt sie auch gewstfrei, weil die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG auf der Ebene der Mitunternehmerschaft erfüllt sind. Im Fall b) hingegen sind die beiden GmbH nur zu 9 % beteiligt, eine Ausschüttung wäre bei ihnen aufgrund von Satz 1 iVm. Sätze 4 und 5 kstpfl. Die GewSt wird

auf der Ebene der Mitunternehmerschaft ermittelt und festgesetzt. Dort wäre die Ausschüttung nicht aufgrund von § 8b iVm. § 7 GewStG gewstfrei. Jedoch ist § 9 Nr. 2a GewStG unmittelbar anzuwenden. Da die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 % beträgt, fällt keine GewSt an.

VI. Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % gilt als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt (Abs. 4 Satz 6)

1. Tatbestand

137

Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10%: Es muss sich um den Erwerb einer Beteiligung handeln, die zu Bezügen iSd. Abs. 1 S. 1 führt. Satz 6 ergänzt die in Satz 1 aufgestellte Beteiligungsvoraussetzung von mindestens 10% um die Fälle unterjährig Erwerbs. Ohne die Regelung würde eine Ausschüttung auf jede unterjährig erworbene – selbst 100 % – Beteiligung stpfl. Für den Erwerb gelten die allgemeinen Grundsätze. Die Beteiligung ist erworben, wenn zivilrechtl. oder, falls davon abweichend, wirtschaftliches Eigentum übertragen wurde. Da Satz 6 für den Erwerbstatbestand keine Entgeltvoraussetzung enthält, kann der Erwerb entgeltlich (insbes. Kaufpreis, Tausch), teilentgeltlich oder unentgeltlich erfolgen.

Der Tatbestand des Erwerbs einer Mindestbeteiligung von 10% selbst löst jedoch erhebliche Auslegungsfragen aus. Dies gilt für die Frage, ob nur der Erwerb in einem Vorgang, der eine Mindestbeteiligung von 10% umfasst, tatbestandsmäßig ist oder ob auch ein gestaffelter Erwerb einer Mindestbeteiligung von 10% durch zwei oder mehrere hintereinander unterjährig erfolgende Erwerbe, die jeder für sich unter und zusammen über 10% betragen, den Tatbestand des S. 6 erfüllt ebenso wie für Erwerbe von verschiedenen Veräußerern.

Die FinVerw legt dieses Tatbestandsmerkmal des rückbezüglichen Erwerbs (und seiner Rechtsfolgen) äußerst restriktiv aus (Rundverfügung der OFD Frankfurt v. 2.12.2013 – S 2750a A - 19 - St 52, DB 2014, 329; zu Recht abl. ADRIAN, GmbHR 2014, 407; ERNST, DB 2014, 449; KAMPHAUS/WEIHMANN/SAUER, Ubg 2014, 258). Jeder einzelne Erwerbsvorgang sei getrennt zu betrachten und müsse für sich in einem Erwerbsvorgang und mit einer Mindestbeteiligung von 10% erfolgen. Sie verweist dazu auf den Gesetzeswortlaut „Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10%“ (ebenso BENZ/JETTER; DStR 2013, 489 [491]; ORTMANN-BABEL/BOLIK/ZÖLLER, SteuK 2013, 89 [90]; KUSCH, NWB 2013, 1068 [1071]; HERLINGHAUS, FR 2013, 529 [537]). AA nach ist der Wortlaut demgegenüber durchaus auch in dem Sinne zu verstehen, dass der Gesetzgeber nur die Höhe der Beteiligung regeln wollte, die unterjährig hinzuerworben werden muss (HAISCH/HELIOS, DB 2013, 724 [726]; HAISCH/HELIOS/NIEDLING, DB 2012, 2060 [2064]; INTEMANN, BB 2013, 1239 [1241]; KESSLER/DIETRICH, DStR 2012, 2101 [2103]; OTT, StuB 2013, 279 [282]). Weitergehend wird auch der unterjährige Erwerb einer Beteiligung von unter 10% als tatbestandsmäßig angesehen, wenn bereits zu Beginn des Kj. eine Beteiligung bestand, die zusammen mit dem Hinzuerwerb zu einer Mindestbeteiligung von 10% führt. Der Gesetzgeber habe nur die Höhe der Beteiligung, die mit dem Hinzuerwerb erreicht werden müsse, regeln wollen (BINNEWIES in STRECK, KStG VIII, § 8b Rn. 97b; HAISCH/HELIOS; DB 2013, 724 [726]; INTEMANN; BB 2013, 1239 [1241]).

UE liegt der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % nicht nur in den Fällen vor, in denen in einem Erwerbsvorgang eine Beteiligung von mindestens 10 % erworben wird, sondern auch in Fällen, in denen im laufenden Kj. einer

Beteiligung von 10 % in mehreren Schritten und/oder von mehreren Veräußern erworben wird. Das folgt aus dem Wortlaut „Beteiligung“ und dem dazu abgrenzenden Merkmal „Bezüge im Sinne des Absatzes 1“, bei dem es sich um Bezüge aus Anteilen handelt. Da die Beteiligung aus mehreren Anteilen bestehen kann und oftmals bestehen wird, ist ein Erwerb mehrerer Anteile in der Summe einer Beteiligung von mindestens 10 % tatbestandsmäßig. Das entspricht zudem dem Zweck des Gesetzes, nur Beteiligungen von unter 10% als Streubesitz zu qualifizieren. Vom Zweck her müssten auch unterjährige Erwerbe von unter 10% einbezogen werden, die zusammen mit einer bereits bestehenden Beteiligung zu einer Mindestbeteiligung von 10% führen. Der Wortlaut ist indes insoweit auf den Erwerb einer Mindestbeteiligung von 10% eingeschränkt, aber eine teleologische Extension angezeigt.

Beispiel 1: Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % von einem Veräußerer. Es handelt sich um den Grundfall des Satzes 6, in dem eine Mindestbeteiligung von 10 % in einem Vorgang von einem Erwerber erworben wird. Dieser Fall ist auch nach der VfG. der OFD Frankfurt (v. 2.12.2013, Fall 1) tatbestandsmäßig.

Beispiel 2: Zu Beginn des Kj. besteht eine Beteiligung von unter 10%, die durch einen unterjährigen Hinzuwerb von unter 10% die Mindestbeteiligungshöhe erreicht. Dieser Fall entspricht nicht dem Wortlaut des S. 6 und kann nur im Fall teleologischer Extension erfasst werden; ablehnend VfG. OFD Frankfurt (v. 2.12.2013, Fall 2).

Beispiel 3: Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % von mehreren Veräußern.

- a) Umfasst der Erwerb zB bei einem Anteilskauf 94 % von einem und weitere 6 % der Anteile von einem anderen Erwerber, ist eine Beteiligung von 100 % erworben. Auch der Erwerb von 6 % ist begünstigt. Die OFD Frankfurt (v. 2.12.2013, Fall 5) qualifiziert demgegenüber nur den Erwerb der 92% als begünstigt. Ihrer Meinung nach ist jeder einzelne Erwerb getrennt zu beurteilen.
- b) Umfasst der Erwerb zB 5 % der Anteile von Veräußerer A und 5 % von Veräußerer B, erfolgt der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 %. AA auch hier die OFD Frankfurt (v. 2.12.2013, Fall 5).

Beispiel 4: Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % zeitlich gestaffelt. Da der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % vorausgesetzt ist, können die diese Beteiligung bildenden Anteile auch zeitlich in einem Kj. gestaffelt erworben werden.

- a) Umfasst der Erwerb im August des Kj. 94 % und im November des Kj. 6 %, liegt der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % vor. Es wird der Erwerb einer Beteiligung von 100 % zurückbezogen. Das gilt auch, wenn zuerst 6 % erworben werden und danach 94 %. AA OFD Frankfurt (v. 2.12.2013, Fall 4), nach der auch hier nur der einzelne Hinzuwerb von mindestens 10% tatbestandsmäßig ist.
- b) Wie vor, jedoch umfasst sowohl der Erwerb im August als auch im November jeweils Anteile von 6 %. Der Erwerb einer Beteiligung von 12 % wird auf das Kj. zurückbezogen.

Neugründung: Der unterjährige Anteilserwerb durch Neugründung wird uE als unterjähriger Erwerb auf den Beginn des Kj zurückbezogen. Die vom BFH (v. 14.1.2009 – I R 36/08, BStBl. II 2009, 671) zu Abs. 7 getroffene Auslegung, nach der ein Erwerb nur ein derivativer Erwerb ist, ist eine für diese Regelung des Handels mit Anteilen normspezifische Auslegung und im Bereich des Abs. 4 Satz 6 nicht anwendbar, der nicht nach der Art des Erwerbs unterscheidet (vgl. auch INTEMANN, BB 2013, 1239 [1241]).

Auswirkung unterjähriger Veräußerungen?: Satz 6 setzt den Erwerb einer mindestens 10 %-Beteiligung voraus. Besteht zu Beginn des Kj. eine solche Beteiligung oder erfolgt unterjährig ein entsprechender Erwerb, ist der Tatbestand des Satzes 1 erfüllt. Unterjährige Veräußerungen beeinflussen den Erwerb im Sinne der Regelung nicht. Dies gilt auch in Fällen des stufenweisen Erwerbs (vgl.

VI. Erwerb Beteiligung v. mind. 10 % (S. 6) Anm. 137–150 § 8b KStG

auch OFD Frankfurt (v. 1.12.2013 – S 2750a A - 19 - St 52, DB 2014, 329 Fall 6; PUNG in DPM, § 8b Rn. 288; HECHTNER/SCHNITGER, Ubg 2013, 269 [272]; aA HÖRETH/STELZER, DStZ 2013, 218 [220]).

Hinweis: Das unterscheidet Abs. 4 Satz 6 insbes. von § 8c Abs. 1, denn im Gegensatz zur Zeitpunktbetrachtung in Satz 6 enthält § 8c eine zeitraumbezogene Betrachtung auf fünf Jahre. Dadurch können sich mehrere Erwerbe derselben Anteile in einem Kj. tatbestandserfüllend auswirken.

Beispiel: Erfolgt im August ein Erwerb von 10 % der Anteile an einer GmbH, und werden im Oktober 4 % veräußert, erfolgte der Erwerb einer Beteiligung von 10 %.

Einstweilen frei.

138–149

2. Rechtsfolge

150

Rechtsfolge des Satzes 6 ist, dass der Erwerb einer mindestens 10 %-Beteiligung während eines Kj. auf den Beginn des Kj. zurückbezogen wird.

Dies bedeutet zum Einen, dass Ausschüttungen auf diese Beteiligung steuerfrei sind. Streitig ist indes zum Anderen, ob die Steuerfreiheit auch eine zu Beginn des Kj. noch nicht mindestens 10% betragende Beteiligung erfasst.

Die FinVerw lehnt eine solche Erstreckung der Rechtsfolgen auf eine zu Beginn des Kj. noch nicht bestehende Mindestbeteiligung ab, selbst wenn unterjährig ein Erwerb von mindestens 10% erfolgt. Auch insoweit wendet sie Satz 1 und Satz 6 isoliert voneinander an (OFD Frankfurt v. 2.12.2013 – S 2750a A - 19 - St 52, DB 2014, 329; glA HERLINGHAUS, FR 2013, 529 [534]). Demgegenüber bejaht die wohl hM, dass die Steuerfreiheit auch Ausschüttungen auf eine bereits zu Beginn des Kj. bestehende Beteiligung erfasst (vgl. BENZ/JETTER; DStR 2013, 489 [491]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 288; SCHÖNFELD, DStR 2013, 937 [941]; WIESE/LAY, GmbHR 2013, 404 [407]). UE entspricht die letztgenannte Ansicht dem Wortlaut der Regelung, die den Erwerb der Mindestbeteiligung auf den Beginn des Kj. zurückbezieht und dazu führt, dass zu Beginn des Kj. eine Beteiligung besteht und insgesamt – tatsächlich und im Wege der Fiktion – die Mindestbeteiligungsvoraussetzung erfüllt.

Beispiel: Zu Beginn des Kj. verfügt die M-GmbH über eine Beteiligung an der X-GmbH iHv. 5 % ihres Stammkapitals. Im laufenden Kj. erwirbt sie Anteile hinzu, die 10 % des Stammkapitals betragen. Zu Beginn des Kj. besteht eine Beteiligung von 15 %. Dasselbe gilt nach hier vertretener Ansicht auch in den Fällen, in denen im laufenden Kj. die Beteiligung von mindestens 10 % durch mehrere Anteilserwerbe von einem oder mehreren Veräußerern erfolgt.

Gewerbsteuer: Die Fiktion des Satzes 6 gilt nur für die Zwecke des Abs. 4 und nicht für die GewSt.

Anwendung von DBA: Da die DBA neben § 8b anwendbar sind (s. Anm. 30), und Abs. 4 S. 1 hinsichtlich der Rechtsfolgen nur auf einen Ausschluss von Abs. 1 Satz 1 verweist, können Ausschüttungen nach einem DBA trotz der nationalen Steuerpflicht für Streubesitzdividenden aufgrund des internationalen Schachtelprivilegs steuerfrei sein. Dafür ist entscheidend, dass die Voraussetzungen in dem Zeitpunkt vorliegen, in dem die Quellensteuer entsteht (vgl. SCHÖNFELD in DITZ/SCHÖNFELD, DBA, Art. 10 Rn. 100; KAESER/WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 10 OECD-MA, Rn. 93).

Anwendung von § 43b EStG: Ebenso wie im Fall der DBA kommt es für die 10%-Beteiligungsvoraussetzung in § 43b Abs. 2 EStG auf die Beteiligungsquote in dem Zeitpunkt an, in dem die Kapitalertragsteuer entsteht (§ 44 Abs. 1 S. 2 EStG). Das ist auch dann der Fall, wenn die Beteiligung zu diesem Zeitpunkt

noch nicht 12 Monate besteht, aber der Haltezeitraum nach der Ausschüttung erfüllt wird (§ 43b Abs. 2 EStG).

151–159 Einstweilen frei.

160 VII. Suspendierung von Abs. 5 (Abs. 4 Satz 7)

Aufgrund von Satz 7 ist Abs. 5 auf Bezüge iSd. Satzes 1 nicht anwendbar.

Tatbestand: Es müssen Bezüge iSd. Satzes 1 vorliegen, dh. laufende Bezüge, die aufgrund einer Streubesitzbeteiligung kstpf. sind.

Rechtsfolge: Die Fiktion von 5 % der laufenden Bezüge als nicht abziehbare BA findet keine Anwendung. Die Regelung ist uE deklaratorisch, weil Abs. 5 mangels stfreier Bezüge iSd. Abs. 1 bereits nicht anwendbar ist. Mit den stpf. Bezügen in Zusammenhang stehende laufende BA sind konsequenterweise vollständig abziehbar.

161 VIII. Bereichsausnahme für Mitglieder einer kreditwirtschaftlichen Verbundgruppe (Abs. 4 Satz 8)

Satz 8 enthält eine Sonderregelung für Mitglieder einer kreditwirtschaftlichen Verbundgruppe iSd. § 1 Abs. 10 Nr. 13 Zahlungsdienstaufsichtsg. Soweit ein Kreditinstitut iSd. § 1 Abs. 1 Satz 1 KWG Mitglied einer solchen Verbundgruppe ist, sind Beteiligungen an anderen Unternehmen und Einrichtungen dieser Verbundgruppe für Zwecke des Abs. 4 zusammenzurechnen. Zweck der Regelung ist es, die Besteuerung von laufenden Bezügen wegen Streubesitzes in der Verbundstruktur von Sparkassen und Genossenschaftsbanken zu vermeiden, weil sie ihre Beteiligungsstrukturen nicht verändern können (vgl. BENZ/JETTER, DStR 2013, 489 [491]; HECHTNER/SCHNITGER, Ubg 2013, 269 [275]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 292).

162–164 Einstweilen frei.

F. Erläuterungen zu Abs. 4 aF: Ausschluss der Steuerfreiheit für Veräußerungsgewinne in Umgehungsfällen

Schriftum: HARITZ, Unternehmenssteuerreform 2001: Begünstigte Veräußerungsgewinne bei einbringungsgeborenen Anteilen, DStR 2000, 1537; BEHRENS/TAUSER, Reduzierter Anwendungsbereich der 7-Jahresfrist iSd. § 8b Abs. 4 KStG, BB 2001, 1879; BEINERT/VAN LISHAUT, Steuerfragen bei Anteilskäufen und Sperrfristen, FR 2001, 1037; EISOLT/WICKINGER, Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen nach der Neuregelung des § 8b Abs. 4 KStG-StSenkG, BB 2001, 229; KROSCHEWSKI, Veräußerungssperre – Konsequenzen für die Praxis des Unternehmenskaufs, GmbHR 2001, 1089; DESENS, Die systemwidrige Anwendung des Halbabzugsverfahrens beim Wertansatz von Kapitalgesellschaften (§ 3c Abs. 2 S. 1 HS 2 EStG) und des Abzugsverbotes in § 8b Abs. 3 KStG bei Veräußerungen innerhalb der 7-Jahres-Missbrauchsfristen, FR 2002, 247; KROSCHEWSKI, Die Reichweite der „Veräußerungssperre“ gem. § 8b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 KStG bei Verkauf von GmbH-Anteilen, GmbHR 2002, 763; ROMSWINKEL, Systematische Rechtfertigung und Wirkungsweise des § 8b Abs. 4 KStG, DB 2002, 1679; SEER/DRÜEN, Vertrauensschutz bei steuerfreien Anteilsveräußerungen, GmbHR 2002, 1093; WATERMEYER, Neuregelung der

Steuerbefreiung in § 8b KStG, GmbH-StB 2002, 108; BORSCHEL/KOTYRBA, Die Verschärfung der Missbrauchsregelung des § 26 Abs. 2 Satz 1 UmwStG bei grenzüberschreitenden Einbringungen durch Kapitalgesellschaften, IStR 2003, 37; KIRNBERGER, Steuerfreier Verkauf einbringungsgeborener Anteile, EStB 2003, 354; PATT, Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf einbringungsgeborene Anteile, FR 2004, 561; SCHUMACHER, Aktuelles Beratungs-Know-how Umwandlungssteuerrecht, DStR 2004, 589; FÜGER/RIEGER, Anwendung des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG und des § 3 Nr. 40 Satz 4 Buchst. b 1. Halbs. EStG auf Beteiligungen in einem eingebrachten Betriebsvermögen, BB 2005, 517; THIEME, Rückausnahme nach § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG – Richtige Zuordnung von steuerfreien und steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen durch Begründung einer Organschaft, GmbHR 2005, 1039; BUSCH/THIEME, Ein Zwang zur steuerlichen Beratung? – Anmerkung zum Urteil des Finanzgerichts Hamburg v. 18.02.2008 – 3 K 212/06, BB 2009, 534; BEHRENS, Ausnahmsweise steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn nach § 8b Abs. 4 KStG 2002 – Zweck und Auslegung der Rückausnahme, BB 2009, 2238; GOSCH, Anm. zu BFH vom 18.03.2009 – I R 37/08, BFH/PR 2009, 432; BUCIEK, Auslegung der Rückausnahme des § 8b Abs. 4 KStG – Normenklarheit, FR 2010, 34; OLKUS/STEGMAIER, SEStEG – fehlende Regelung oder planwidrige Regelungslücke, DB 2011, 2290.

Vor der Streichung durch das SEStEG des Abs. 4 geltende Fassung des KStG:

(4) ¹Absatz 2 ist nur anzuwenden, soweit die Anteile nicht

1. einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes sind oder
2. durch eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unmittelbar, mittelbar oder mittelbar über eine Mitunternehmerschaft von einem Einbringenden, der nicht zu den von Absatz 2 begünstigten Steuerpflichtigen gehört, zu einem Wert unter dem Teilwert erworben worden sind.

²Satz 1 gilt nicht,

1. wenn der in Absatz 2 bezeichnete Vorgang später als sieben Jahre nach der Einbringung stattfindet oder
2. soweit die Anteile nicht unmittelbar oder mittelbar auf einer Einbringung im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1 bis 3 des Umwandlungssteuergesetzes und auf einer Einbringung durch einen nicht von Absatz 2 begünstigten Steuerpflichtigen innerhalb der in Nummer 1 bezeichneten Frist beruhen.

³In den Fällen des Satzes 1 und 2 ist Absatz 3 Satz 3 auf Gewinnminderungen anzuwenden, die im Zusammenhang mit den Anteilen entstehen.

I. Zeitlicher Anwendungsbereich, Struktur und Bedeutung der Regelung

1. Zeitlicher Geltungsbereich und Bedeutung

165

Zeitlicher Geltungsbereich: Als Rückausnahme zu Abs. 2 teilt die Regelung grds. deren zeitlichen Anwendungsbereich. Folgende Besonderheiten bestehen: Die Sonderregelung des Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 letzter Halbs. für die Einbringung mehrheitsvermittelnder Anteile durch eine natürliche Person gilt erstmals für Veräußerungen, die nach dem 15.8.2001 (Tag des Beschlusses des UntStFG) erfolgen. Abs. 4 aF wurde durch das SEStEG vollständig aufgehoben und war auf einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 Abs. 2 UmwStG 1995, dh. Anteile aufgrund Einbringung bis zum 12.12.2006, anzuwenden (§ 34 Abs. 7a, § 27 Abs. 1 und 4 UmwStG); auf Anteile, die auf der Einbringung durch eine natürliche Person beruhen, gilt derselbe Zeitpunkt (§ 34 Abs. 7a). Wegen der siebenjährigen Sperrfrist hat Abs. 4 aF seit dem 12.12.2013 keinen Anwendungsbereich mehr. Zu Weitereinbringungen s. Anm. 174 und 179.

Bedeutung: Abs. 4 regelte Ausnahmen zu der durch Abs. 2 gewährten StFreiheiten für Veräußerungsgewinne und alle anderen Gewinne, die aufgrund von Abs. 2 stfrei sind, einschließlich Liquidationsgewinnen. Durch das SEStEG (v. 7.12.2006, BGBl. I 2007, 4) hat der Gesetzgeber Abs. 4 aufgehoben, weil er die Missbrauchsfälle einbringungsgeborener Anteile und durch einen nicht durch Abs. 2 begünstigten Einbringenden in § 22 Abs. 1 UmwStG (Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils) und § 22 Abs. 2 UmwStG (Anteilstausch) durch eine nachträgliche rückwirkend, auf sieben Jahre nach der Einbringung abschmelzende Besteuerung eines Einbringungsgewinns geregelt hat.

Ziel des Abs. 4 ist die Missbrauchsabwehr im Hinblick auf eine unberechtigte Nutzung der StBefreiungen des Abs. 2 durch typisierende Tatbestände. Verhindert werden soll die an sich nicht stfreie Veräußerung von (Betriebs-)Vermögen über den Weg einer vorherigen steuerneutralen Einbringung in eine KapGes. und anschließende stfreie Anteilsveräußerung. Ein vergleichbarer Gedanke liegt Abs. 4 im Bereich der vorherigen steuerneutralen Einbringung von Anteilen in eine KapGes. durch natürliche Personen zugrunde, um eine stfreie Veräußerung der eingebrachten Anteile zu verhindern, während eine Veräußerung durch die einbringende natürliche Person der (sofortigen) Halbeinkünfte-/Teileinkünftebesteuerung unterlegen hätte. Dabei bedient sich die Regelung einer nur schwer verständlichen Abfolge von Ausnahmen und Rückausnahmen. Der BFH (v. 18.3.2009 – I R 37/08, BStBl. II 2011, 894) hat sie trotz ihrer komplizierten Fassung als noch auslegungsfähig qualifiziert und eine Verfassungswidrigkeit wegen fehlender Normenklarheit verneint (zust. BUCIEK, FR 2010, 34; GOSCH, BFH/PR 2009, 432; krit. BEHRENS, BB 2010, 34). Die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde (2 BvR 478/11) hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen. Die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 aF ist Gegenstand des Revisionsverfahrens I R 54/13 beim BFH; das FG Hamb (v. 19.6.2013 – 2 K 185/11, EFG 2013, 1694) hält Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 auch in den Fällen der doppelten Entstrickung (die einbringungsgeborenen Anteile werden innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist veräußert, nachdem der Einbringungsgegenstand bereits vorher steuerpflichtig veräußert wurde), für verfassungsgemäß.

166 2. Struktur der Regelung: Ausnahme – Rückausnahme – Verhältnis zum Ausschluss oder der Wiederherstellung der Steuerbefreiung

Die Einschränkung der StBefreiung nach Abs. 2 enthält Abs. 4 Satz 1 aF, die Rückausnahmen Abs. 4 Satz 2. Aufgrund von Satz 3 bleiben nach dem Gewinnminderungen iSd. Abs. 3 Satz 3 auch dann stl. unberücksichtigt, wenn wegen Abs. 4 Sätze 1 und 2 keine stfreie Veräußerung erfolgen könnte.

Ausnahmen: Im Grundsatz knüpft Abs. 4 an die StBefreiung nach Abs. 2 an. Satz 1 des Abs. 4 definiert Ausnahmen von dieser StBefreiung, und zwar

- in Nr. 1 für den Fall, dass einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG aF zu dem einmaligen Beteiligungsgewinn führen (sachliche Sperre);
- in Nr. 2 für den Fall, dass die zu dem Gewinn führenden Anteile unmittelbar, mittelbar oder mittelbar über eine Mitunternehmerschaft von einem Einbringenden erworben wurden, wobei der Einbringende nicht zu dem begünstigten Personenkreis nach Abs. 2 gehört und die Einbringung zu einem Wert unter dem Teilwert erfolgte (persönliche Sperre).

► *Sachliche Sperrre*: Mit der Versagung der StBefreiung in Nr. 1 für einbringungsgeborene Anteile soll ausgeschlossen werden, dass die StBefreiung des Abs. 2 sachlich durch Gestaltungsmaßnahmen auf BV ausgedehnt wird, das außerhalb der Tatbestände des Abs. 2 nicht stfrei veräußert werden könnte – Verhinderung der sachlichen Ausweitung (vgl. BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 28).

► *Persönliche Sperrre*: Durch § 8b sind nur Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen begünstigt. Nr. 2 soll verhindern, dass dieser persönliche Anwendungsbereich auf andere Stpfl., insbes. natürliche Personen, durch indirekte Inanspruchnahme (Zwischenschaltung einer KapGes.) ausgedehnt wird – Verhinderung der persönlichen Ausweitung (vgl. BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 29).

Rückausnahmen: Die in Satz 2 des Abs. 4 enthaltenen Rückausnahmen sind ebenfalls in zwei Fallgruppen gegliedert:

► *Aufgrund Nr. 1* bleibt es bei der StFreiheit von einmaligen Beteiligungserträgen, wenn der Realisierungstatbestand später als sieben Jahre nach der Einbringung stattfindet (siebenjährige Sperrfrist).

► *Aufgrund von Nr. 2* bleibt es bei der StFreiheit in besonderen Fällen. Zur Feststellung dieser Ausnahmefälle (Rückausnahme von der Versagung der StBefreiung) verwendet die Regelung eine doppelte Negation; dadurch wird die Rückausnahme nahezu unverständlich. Es bleibt bei der Befreiung für einmalige Beteiligungserträge („Satz 1 gilt nicht“ – erste Negation) soweit die Anteile nicht (zweite Negation)

- unmittelbar oder mittelbar auf einer Einbringung iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1–3 UmwStG
- und auf einer Einbringung durch einen nicht von Abs. 2 begünstigten Stpfl.
- innerhalb der Siebenjahresfrist beruhen.

Die Formulierung „und“ zwischen den beiden Satzteilen hat der Gesetzgeber des ProtErklG gewählt. Danach müssen beide Negativvoraussetzungen kumulativ erfüllt sein. Vor dieser Änderung durch das ProtErklG waren die beiden Satzteile durch ein „oder“ verbunden; bereits dabei ergab die Rückausnahme nur den vom Gesetzgeber beabsichtigten Sinn, wenn man das „oder“ vor dem 2. Halbs. mit einem zusätzlichen „nicht“ las (FÜGER/RIEGER, FR 2003, 589 [594]; EILERS/SCHMIDT, GmbHR 2003, 613 [631]; GOSCH, BFH/PR 2009, 432).

Durch die Neufassung hat der Gesetzgeber diese Unzulänglichkeiten nicht behoben, sondern verstärkt. Von der Gesetzesvorstellung ausgehend, müsste hinter dem „und“ ein zusätzliches „nicht“ gelesen werden.

Positiv ausgedrückt wird die vom Gesetzgeber ganz offensichtlich beabsichtigte Rückausnahme verständlicher (ebenso DÖRSCH/PUNG, DB 2004, 151 [154]). Trotz des nahezu nicht verständlichen Wortlauts hält der BFH die Regelung für auslegungsfähig und deshalb verfassungsrechtl. noch bestimmt genug (BFH v. 18.3.2009 – I R 37/08, BStBl. II 2011, 894; dazu BUCIEK, FR 2010, 34; BEHRENS, BB 2009, 2238). Die StFreiheit bleibt zum einen erhalten, wenn einbringungsgeborene oder durch einen Nichtbegünstigten erworbene Anteile nach Ablauf der siebenjährigen Sperrfrist veräußert werden. Sie bleibt zum anderen erhalten, wenn Anteile veräußert werden, die auf einer Einbringung durch eine KapGes. aufgrund von § 20 Abs. 1 Satz 2 oder § 23 Abs. 4 UmwStG aF beruhen und dieser Einbringung keine schädliche Einbringung aufgrund von §§ 20 Abs. 1 Satz 1,

23 Abs. 1–3 UmwStG aF oder durch einen Nichtbegünstigten innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist vorangig.

Werden innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist demgegenüber Anteile veräußert, die eine natürliche Person im Wege der Sacheinlage zu einem Wert unter dem Teilwert erworben hat, ist die StFreiheit ausgeschlossen.

Hinweis: Die Rückausnahme für Anteile, die auf einem Anteilstausch nach § 23 Abs. 4 UmwStG beruhen, wurde erst durch das UntStFG eingefügt. Insoweit handelt es sich offenbar um die Berichtigung eines Redaktionsversehens (BTDrucks. 14/6882, 36; vgl. auch WATERMEYER, GmbH-StB 2002, 108 [111], mwN). Da die Änderung rückwirkend wirksam wurde, gilt auch die Rückausnahme des § 23 Abs. 4 UmwStG seit dem zeitlichen Anwendungsbereich des § 8b.

Sonderregelung für Gewinnminderungen: Während die Ausnahmen und Rückausnahmen zur StFreiheit an Abs. 2 anknüpfen, erfolgt eine Anknüpfung durch Satz 3 an die Nichtberücksichtigung von Substanzverlusten in Abs. 3 Satz 3. Auch in Fällen nicht stfreier Veräußerung aufgrund der Sätze 1 und 2 sind Gewinnminderungen nicht zu berücksichtigen, die im Zusammenhang mit den dort genannten Anteilen stehen. Durch diesen unklaren Verweis sind offenbar Fälle gemeint, die im Gewinnfall dennoch zur StPflicht führen.

II. Einschränkungen bei einbringungsgeborenen Anteilen (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 aF)

167 1. Einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG (1995)

Aufgrund von Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 aF ist die StBefreiung des Abs. 2 ausgeschlossen, „soweit die Anteile einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes sind“. Es handelt sich um den Fall der sachlichen Sperre, mit der der Ausschluss der Steuerfreiheit für Veräußerungsgewinne aus Anteilen im Hinblick auf Gestaltungen erfolgen soll, durch die nicht steuerfrei veräußerbare Betriebsvermögen in Abs. 2 unterfallende Anteile an Kapitalgesellschaften umgewandelt wird.

Anteile, die einbringungsgeboren iSd. § 21 des UmwStG (1995) sind: § 21 UmwStG (1995) definiert als einbringungsgeboren solche Anteile an KapGes., die durch eine Sacheinlage unter dem Teilwert nach § 20 Abs. 1 und § 23 Abs. 1–4 UmwStG erworben wurden. Es ist unerheblich, ob der Einbringungsgegenstand bei dem Einbringenden dem BV oder der außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen ist. Einbringungsgeborene Anteile entstehen unter den Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 UmwStG in beiden Fällen. Es werden alle einbringungsgeborenen Anteile erfasst. Eine Einschränkung dieser weitgehenden Regelung erfolgt erst durch die Rückausnahmen in Satz 2. Die Einbringungsgeborenenheit kann auch bereits vor der zeitlichen Anwendung des § 8b entstanden sein (vgl. nur SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 540).

Wegfall des Charakters einbringungsgeborener Anteile: Der Charakter der Einbringungsgeborenenheit von Anteilen entfällt, wenn die Besteuerungstatbestände des § 21 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UmwStG (1995) eingreifen. Danach kann keine Umgehung des Abs. 2 iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 mehr vorliegen. Dies folgt daraus, dass § 21 Abs. 1 UmwStG (1995) die Steuerverstrickung stiller Reserven sicherstellen soll, wenn eine Einbringung der verstrickten Einbringungsgegenstände (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, mehrheitsvermittelnde Beteiligung an einer KapGes.) unter ihrem Teilwert erfolgt. Kommt es jedoch zur

Versteuerung der stillen Reserven, zB aufgrund eines Antrags nach § 21 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG (1995), endet auch die Steuerverstrickung der Anteile; sie verlieren ihre Eigenschaft als einbringungsgeboren (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 35; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634, mwN).

Unterschiedliche Formen der Entstehung einbringungsgeborener Anteile: Die Negativabgrenzung des Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 erfasst Anteile aus Einbringungen in eine KapGes. zu einem Wert unter dem Teilwert aufgrund:

► § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG (1995): Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine inländ. KapGes. Nach Ansicht der FinVerw. unterfällt dem Tatbestand der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils auch die Beteiligung an einer KapGes.; soweit sie wesentliches BV des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils bildet, muss sie zwingend im Rahmen des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG mit eingebracht werden (BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, IV B 2 - 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268 – Tz. 20.08 und 20.12; ebenso BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl. 2012, 1314 – Tz. 24.02, 15.05 f., SEStEG). Eine Aufteilung in nicht stfrei veräußerbare Anteile und solche Anteile, die auf die Einbringung der Finanzbeteiligung entfallen und trotz Abs. 4 vor der Einbringung stfrei veräußert werden könnten, lässt die FinVerw. nicht zu. Auch wenn die FinVerw. die 100 %-Beteiligung nicht als eigenständig einbringungsfähigen Teilbetrieb wertet, wenn sie wesentliche Betriebsgrundlage eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunteranteils ist (BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, IV B 2 - 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268 – Tz. 15.06; glA PATT, FR 2004, 561 [562 f.]; zur Problematik auch SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG III. § 20 UmwStG Rn. 9), müssen Veräußerungsgewinne stfrei sein, soweit sie Anteile betreffen, die (auch) für die Einbringung von Anteilen an KapGes. gewährt werden. Das gilt nicht nur für eine 100 %-Beteiligung, sondern für alle Anteile an KapGes. Dies folgt aus der Wertentscheidung des Gesetzgebers in § 22 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 2 Satz 1 UmwStG, wonach in diesem Fällen nachträglich rückwirkend kein Einbringungsgewinn festgesetzt wird. Für Abs. 4 als gleichgelagertem typisiertem Missbrauchsfall kann nichts anderes gelten; die Regelung ist entsprechend ihrem Sinn auszulegen (vgl. auch BFH v. 18.3.2009 – I R 37/08, BStBl. II 2011, 894; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 492).

► § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG (1995): Einbringung von mehrheitsvermittelnden oder mehrheitsverstärkenden Anteilen an einer in- oder ausländ. KapGes. in eine inländ. KapGes. Einbringender kann eine unbeschränkt oder beschränkt stpfl. natürliche Person oder KapGes. sein. Eingebracht werden müssen Anteile an einer KapGes. in der Weise, dass die aufnehmende KapGes. nach der Einbringung über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt. Auch einbringungsgeborene Anteile selbst können Gegenstand der Einbringung sein und behalten diesen Charakter, wenn die Einbringung unter dem Teilwert erfolgt (vgl. BFH v. 25.7.2012 – I R 88/10, GmbHR 2012, 1246; BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, IV B 2 - 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268 – Tz. 21.11). Das gilt auch, wenn die einbringungsgeborenen Anteile in eine KapGes. eingelegt werden (§ 21 Abs. 4 UmwStG). Keine einbringungsgeborenen Anteile entstehen, wenn die Einbringung zum Teilwert erfolgte (vgl. M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 437), wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für die neuen Anteile ausgeschlossen ist (§ 20 Abs. 3 UmwStG 1995), wenn im PV gehaltene Anteile eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Einbringung weder nach § 23 noch § 17 EStG steuerverstrickt und auch selbst nicht einbringungsgeboren sind

(BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, IV B 2 - 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268 – Tz. 21.04), wenn Anteile unter Teilwert eingebracht werden, für die die Bundesrepublik Deutschland bereits vor der Einbringung kein Besteuerungsrecht hatte (SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 2000, 555).

► § 23 Abs. 1 *UmwStG* (1995): Einbringung eines inländ. Betriebs oder Teilbetriebs in die inländ. Betriebsstätte einer EU-KapGes. durch eine inländ. KapGes. Bei zum BV gehörenden Beteiligungen an einer KapGes. stellen sich wegen der Rückausnahmeregelung in Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 dieselben Abgrenzungsfragen wie im Fall einer Einbringung aufgrund von § 20 Abs. 1 Satz 1 *UmwStG* (ausführl. PATT, FR 2004, 561).

► § 23 Abs. 2 *UmwStG* (1995): Einbringung einer inländ. Betriebsstätte in eine EU-KapGes. durch eine beschränkt kstpfl. EU-KapGes. Bei der aufnehmenden KapGes. kann es sich um eine inländ. oder beschränkt stpfl. EU-KapGes. handeln. Auch bei den dafür als Gegenleistung gewährten neuen Anteilen (vgl. BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, IV B 2 - 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268 – Tz. 20.03 und 20.05) handelt es sich um nach § 21 Abs. 1 *UmwStG* einbringungsgeborene Anteile. Im Regelfall erfolgt gleichwohl trotz der Sperrwirkung des Abs. 4 keine inländ. Besteuerung des Veräußerungsgewinns, weil Veräußerungsgewinne oftmals aufgrund entsprechender DBA-Regelungen dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zustehen. Missbräuchen soll durch § 26 Abs. 2 Satz 2 *UmwStG* begegnet werden, nach dem die Einbringung rückwirkend als zum Teilwert durchgeführt besteuert wird, wenn die einbringende KapGes. die erhaltenen Anteile innerhalb einer Frist von sieben Jahren veräußert.

► § 23 Abs. 3 *UmwStG* (1995): Einbringung einer EU-Betriebsstätte in eine beschränkt kstpfl. EU-KapGes. durch eine inländ. KapGes. Im Gegenzug für die Einbringung erhält die einbringende inländ. KapGes. neue Anteile an der ausländ. EU-Gesellschaft.

► § 23 Abs. 4 *UmwStG* (1995): Einbringung von Anteilen an einer EU-KapGes. in eine andere EU-KapGes. (grenzüberschreitender EU-Anteilstausch) durch eine inländ. natürliche Person/Personenunternehmung oder KapGes. Wie im Fall des nationalen Anteilstauschs entstehen einbringungsgeborene Anteile indes nicht, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für die neuen Anteile ausgeschlossen ist (§ 23 Abs. 4 Satz 2 *UmwStG*) und wenn bereits kein Besteuerungsrecht an den eingebrachten Anteilen bestand (SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 2000, 556).

Zur Weitereinbringung einbringungsgeborener Anteile s. Anm. 74 (Ketteneinbringung).

168 2. Erweiterung des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1a auf andere Fälle

Neben diesen ausdrücklich in § 21 *UmwStG* genannten Fällen kommt es zu einbringungsgeborenen Anteilen:

- in Fällen des § 25 *UmwStG*: entsprechende Anwendung der §§ 20 ff. *UmwStG* beim Formwechsel einer PersGes. in eine KapGes. Die Beteiligungen an der KapGes. sind einbringungsgeboren iSd. § 21 *UmwStG* (1995).
- Nach FinVerw. (BMF v. 16.12.2003 – IV A 2 - S 1978 - 16/03, BStBl. I 2003, 786 – Tz. 18) bei Verschmelzung einer KapGes., an der einbringungsgeborene Anteile bestehen. Die Qualifikation als einbringungsgeboren setzt sich an

II. Einbringungsgeb. Anteile (S. 1 Nr. 1 aF) Anm. 168–169 § 8b KStG

den für die Verschmelzung gewährten Anteilen fort (§ 13 Abs. 3 UmwStG 1995). Im Fall der Spaltung gilt das entsprechend (§ 15 Abs. 1 UmwStG 1995; aA zutr. M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 428; GRÖBL/ADRIAN in ERLE/SAUTER, § 8b Rn. 217).

- in Fällen sog. Wertabspaltung; nach der Rspr. des BFH (v. 8.4.1992 – I R 128/88, I R 160/90, I R 162/90, BStBl. II 1992, 761; v. 28.11.2007 – I R 34/07, BStBl. II 2008, 533; ebenso FinVerw., BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, IV B 2 - 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268 – Tz. 21.14; v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/04, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 51 f.) springt die Qualifikation als einbringungsgeboren von derartigen Anteilen auf neue, im Rahmen einer Kapitalerhöhung geschaffene Anteile über, wenn sie ohne ein am Verkehrswert ausgerichtetes Agio ausgegeben werden. Dasselbe gilt auch im umgekehrten Fall; stille Reserven des eingebrachten Vermögens springen bei fehlendem Wertverhältnis auf Altanteile über (BFH v. 25.7.2012 – I R 88/10, GmbHR 2012, 1246 [1249]). Ungeklärt ist, ob alle Anteile quotal betroffen sind oder einzelne Altanteile insgesamt; der BFH (v. 25.7.2012 – I R 88/10, GmbHR 2012, 1246) und die FinVerw. gehen von einer quotalen Infektion aus (BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 51 f. mit Berechnungsbeispiel; GRÖBL/ADRIAN in ERLE/SAUTER, § 8b Rn. 215; REINHARD, BB 2003, 1148; aA SEIBT, DStR 2000, 2061 [2069]; EILERS/WIENANDS, GmbHR 2000, 1229 [1137]).

3. Nicht von Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 aF erfasste Fälle

169

Als einschränkende Regelung ist Abs. 4 Satz 1 aF uE als abschließend zu werten. Andere Fälle, in denen einer Anteilsveräußerung eine Vermögensübertragung voranging, werden uE nicht erfasst, weil insoweit keine einbringungsgeborenen Anteile entstehen. BMF v. 28.4.2003 (BStBl. I 2003, 292) enthält zu folgenden Fällen keine Stellungnahme:

- Fälle des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG, in denen die Einlage eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils mit den AK erfolgen muss (BINNEWIES in STRECK VIII, § 8b Rn. 110; PUNG in DPM, § 8b Rn. 325; GOSCH/BAUSCHATZ in GOSCH II., § 8b Rn. 334; GRÖBL/ADRIAN in ERLE/SAUTER, § 8b Rn. 215; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 172);
- Fälle der kapitalistischen Betriebsaufspaltung; die Anteile an der BetriebsKapGes. können seitens der BesitzKapGes. trotz vorangegangener steuerneutraler Betriebsaufspaltung (bis einschließlich 1998, BMF v. 22.1.1985, BStBl. I 1985, 97) stfrei veräußert werden (DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1023]; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 172; aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 330);
- Fälle der steuerneutralen Anwachsung, die auch zwischen KapGes. möglich ist (vgl. WATERMEYER, GmbH-StB 2003, 96 [97], mwN); gehört zu angewachsenen Vermögen die Beteiligung an einer KapGes., kann diese unter den Voraussetzungen von Abs. 4 (keine Einbringungsgeborenheit der Anteile selbst) stfrei veräußert werden (FÜGER/RIEGER, FR 2003, 589 [593], EILERS/SCHMIDT, GmbHR 2003, 613 [629]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 329);
- andere Fälle des unentgeltlichen Erwerbs, zB aufgrund des seit 1999 nicht mehr anwendbaren Tauschgutachtens (OFD Düss. v. 11.5.2004 – S 2244 - 16 St 1232 - K, S 2244 A St 14, FR 2004, 670; vgl. KÖSTER, FR 2000, 1263 [1266]). Eine Ausnahme soll gelten, wenn einbringungsgeborene Anteile getauscht werden (vgl. KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 170).

III. Einschränkungen bei Anteilserwerb aufgrund von Einbringung durch nichtbegünstigte Person (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 aF)

170 1. Erfasste Einbringungsfälle

Die StFreiheit des Abs. 2 greift neben dem Fall der einbringungsgeborenen Anteile auch dann nicht ein, wenn Anteile durch eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unmittelbar, mittelbar oder mittelbar über eine Mitunternehmerschaft von einem Einbringenden zu einem Wert unter dem Teilwert erworben wurden, der nicht zu den durch Abs. 2 begünstigten Stpfl. gehört. Angesprochen sind die eingebrachten Anteile. Auch insoweit sollen missbräuchliche Umgehungsgestaltungen zur Nutzung des Abs. 2 gesperrt werden. Die Vorschrift erfasst Anteile an KapGes. als Veräußerungsgegenstand iSd. Abs. 2, auch wenn sie nicht bereits einbringungsgeboren sind. Diese Anteile muss die veräußernde KapGes., Personenvereinigung oder Vermögensmasse von einem Einbringenden unter dem Teilwert erworben haben, so dass der Einbringende keine oder nicht alle stillen Reserven aufgedeckt hat.

171 2. Nichtbegünstigte Einbringende

Diese Tatbestandsvoraussetzung enthält uE zwei verschiedene Elemente, nämlich zum einen die persönliche Voraussetzung „nicht zu den durch Absatz 2 begünstigten Steuerpflichtigen gehörend“ und zum anderen eine materielle Voraussetzung, die durch das Merkmal „Einbringender“ zum Ausdruck kommt.

Nicht zu den von Abs. 2 begünstigten Steuerpflichtigen gehörend: Es werden solche Anteile an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen von der StFreiheit für einmalige Erträge ausgenommen, die die KapGes. durch einen Einbringenden erhält, der selbst nicht die StFreiheit für Veräußerungsgewinne beanspruchen kann, sondern Adressat des Teileinkünfteverfahrens ist. Betroffen sind insbes. natürliche Personen und Mitunternehmerschaften, soweit deren Gesellschafter natürliche Personen sind.

Beispiel (vgl. inoffizielle Begründung des Gesetzentwurfs durch den Vermittlungsausschuss zum StSenkG (BTDrucks. 14/6882, 36):

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

Y-GmbH hat die Anteile an der X-GmbH von einer natürlichen Person erworben, die nicht zum Kreis der persönlich nach Abs. 2 Berechtigten gehört. Die eingebrachten Anteile kann Y-GmbH erst nach Ablauf der Sperrfrist von sieben Jahren stfrei.

Der Begriff der nicht durch Abs. 2 begünstigten Person ist uE abstrakt auszulegen. Generell Abs. 2 unterfallende Personen sind nicht betroffen; es kommt entgegen BINDL (DStR 2006, 1817 [1822]) nicht darauf an, ob Abs. 7 oder 8 im Einzelfall einschlägig ist. Die parallele Frage in § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG hat der Gesetzgeber durch das JStG 2009 durch einen auf den konkreten Fall abstellenden Wortlaut geregelt; in Abs. 4 ist es dagegen von Beginn an bei dem auf die abstrakte Anwendung des Abs. 2 abstellenden Wortlaut geblieben (SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 554). Dasselbe, nämlich eine Begünstigung durch Abs. 2, gilt auch beim Erwerb von einer Organgesellschaft (vgl. SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 555).

Einbringender: Aus diesem Merkmal folgt uE, dass nicht jeder Erwerb von einem Nichtbegünstigten ausreicht, sondern dass er durch eine Einbringung erfolgen muss. Einbringung ist iSd. § 20 UmwStG zu verstehen. Dies folgt auch aus

der inoffiziellen Begründung des Vermittlungsausschusses zum UntStFG, nach der gerade die bis dahin möglichen Voreinbringungen in eine KapGes. durch eine natürliche Person auf der Grundlage des § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG ausgeschlossen werden sollten (BTDrucks. 14/6882, 36).

Zu weit ist demzufolge uE BMF (v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 39), nach dem auch die verdeckte Einlage von Anteilen des PV in eine KapGes., die aufgrund von § 6 Abs. 6 Satz 3, Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG mit den AK zu bewerten ist oder bewertet wurde, der Sperrwirkung des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 unterfällt (zust. FÜGER/RIEGER, FR 2003, 589 [592 f.], mwN). Demgegenüber hat der BFH (v. 14.3.2009 – I R 32/08, BStBl. II 2012, 341) entschieden, dass – selbst bei Falschbewertung mit den AK statt des TW – kein Fall des Abs. 4 vorliegt (glA M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 451; PUNG in DPM, § 8b Rn. 329; unklar GOSCH/BAUSCHATZ in GOSCH II, § 8b Rn. 349 f.; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 548; zum im Übrigen umstrittenen Anwendungsbereich des § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG vgl. FÜGER/RIEGER, DStR 2003, 628, mwN).

3. Unmittelbarer oder mittelbarer Erwerb, mittelbarer Erwerb über eine Mitunternehmerschaft 172

Der Erwerb von einer nicht durch Abs. 2 begünstigten Person muss „unmittelbar, mittelbar oder mittelbar über eine Mitunternehmerschaft“ erfolgt sein. Die Aufzählung hat alternativen Charakter („oder“).

Erwerb ist in den Ertragsteuergesetzen nicht definiert und bildet den Oberbegriff von Anschaffung, unentgeltlichem und gesetzlichem Erwerb. Der Begriff ist – wie Veräußerung auch – wirtschaftlich auszulegen und bedeutet den Erwerb des zivilrechtl., zumindest aber wirtschaftlichen Eigentums.

Unmittelbar: Es handelt sich um eine Einbringung von mehrheitsvermittelnden Anteilen an in- und ausländ. KapGes. unmittelbar in die durch Abs. 2 begünstigte KapGes durch die natürliche Person.

Mittelbar: Betroffen ist die Einbringung im Wege einer Einbringungskette. Die nicht durch Abs. 2 begünstigte Person bringt die Finanzbeteiligung zu einem Wert unter dem Teilwert in eine KapGes. ein, die die eingebrachte Finanzbeteiligung ihrerseits in eine weitere KapGes. einbringt, die die Anteile nachfolgend veräußert.

Hinweis: Die Fallgestaltung der „mittelbaren“ Einbringung hat erst der Gesetzgeber des ProtErklG in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 eingefügt. Die FinVerw. qualifiziert die Ergänzung als klarstellend, weil sie diese Fallgestaltung stets unter Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 fasste (BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292) mit entsprechenden Beispielen in Tz. 38.

Die Ergänzung um „mittelbar“ ist uE entgegen der Regierungsbegründung konstitutiv und gilt nicht für entsprechende Veräußerungen, die bis zum 31.12.2003 erfolgten, denn entgegen der Verwaltungsansicht handelte es sich uE bei weiter eingebrachten (mittelbar eingebrachten) Anteilen nicht um einen Fall der persönlichen Sperrwirkung. Eine solche Auslegung wäre vom Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 nicht mehr gedeckt (glA zB GOSCH/BAUSCHATZ in GOSCH II, § 8b Rn. 358; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 184; LEIP, BB 2002, 1839 [1841 f.]; STRAHL, KÖSDI 2003, 13578 [13582]; REINHARDT, BB 2003, 1148 [1151]; krit. EILERS/SCHMIDT, GmbHR 2003, 613 [627]). Die Gegenmeinung (PUNG in DPM, § 8b Rn. 333; KNEBEL/SELTENREICH, StbG 2003, 259 [263]) beruft sich auf §§ 22 Abs. 1 und 2, 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG (1995); danach habe die aufnehmende KapGes. die Siebenjahresfrist aufgrund Gesamtrechtsnachfolge fortzusetzen. Die Gesamtrechtsnachfolge kann sich uE jedoch nur auf Ei-

genschaften der Anteile selbst, zB Einbringungsgeborenhheit, nicht aber persönliche Eigenschaften (natürliche Person) des ehemaligen Anteilsinhabers beziehen.

Mittelbar über eine Mitunternehmerschaft: Diese Fallgestaltung erfasst die Einbringung von mehrheitsvermittelnden Anteilen, die über Abs. 6 zu einer stfreien Veräußerung geführt werden können. Es handelt sich um Fälle der Einbringung in eine Mitunternehmerschaft (§ 24 UmwStG), wobei ein Wert unter dem Teilwert angesetzt wird und an der Mitunternehmerschaft eine durch Abs. 2 begünstigte Person (insbes. KapGes.) beteiligt ist oder wird; oder es handelt sich um Fälle, in denen die Mitunternehmerschaft mit nicht durch Abs. 2 begünstigten Mitunternehmer die Finanzbeteiligung selbst in eine Kapitalgesellschaft zu einem Wert unter dem Teilwert eingebracht hat (vgl. auch PUNG in DPM, § 8b Rn. 331; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 454). Maßgebend ist die Gesamthandsbilanz, weil sich danach insoweit der Gewinnanteil der beteiligten KapGes. bemisst; eine negative Erg.Bilanz des Einbringenden betrifft nur diesen selbst (vgl. GRÖBL/ADRIAN, § 8b Rn. 232; PUNG in DPM, § 8b Rn. 331; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 909 [914]). Die anschließende Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch die beteiligte KapGes. ist stfrei, soweit der Gewinn auf die Beteiligung entfällt; ebenso ist die Veräußerung durch die aufnehmende Mitunternehmerschaft stfrei, soweit eine KapGes. beteiligt ist (Abs. 6). UE ist auch in diesen Fällen die verdeckte Einlage in eine Mitunternehmerschaft, die aufgrund § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) oder b) EStG zu AK erfolgt, noch tabestandsmäßig (aA BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 39; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 457).

Beispiel (entsprechend BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 38): Einzelunternehmer U bringt seine mehrheitsvermittelnde Beteiligung an der X-GmbH in die U-KG ein, an der die Y-GmbH beteiligt ist. Soweit ein Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung von Anteilen an der X-GmbH – sei es durch Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der U-KG (Abs. 6) oder bei Veräußerung durch die U-KG selbst (Abs. 2) – auf die Y-GmbH entfällt, würde ohne die Restriktion des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 die StFreiheit für Einmalerträge eingreifen. Demgegenüber tritt aufgrund Abs. 4 S. 1 Nr. 2 HS 2 volle Steuerpflicht ein.

Dasselbe gilt, wenn A Kommanditist der A-GmbH & Co. KG ist, die alle Anteile an der X-GmbH hält und die Anteile in die von ihr allein gehaltene Y-GmbH eingebracht hat. Die Y-GmbH kann die Anteile an der X-GmbH während einer Frist von sieben Jahren nach der Einbringung nicht stfrei veräußern.

IV. Rückausnahme bei Veräußerung nach Ablauf von sieben Jahren (Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 aF)

173 1. Einhaltung der Siebenjahresfrist

Nicht alle der in Abs. 4 Satz 1 genannten schädlichen Vorgänge führen immer und zeitlich unbegrenzt zur Versagung der StBefreiung. Die StBefreiung nach Abs. 2 für einmalige Beteiligungsgewinne bleibt trotz Einbringungsgeborenhheit von Anteilen (Satz 1 Nr. 1) oder Erwerbs von Anteilen unter Teilwert von einem nichtbegünstigten Einbringenden (Satz 1 Nr. 2) erhalten, wenn eine Veräußerung dieser Anteile oder ein in Abs. 2 genannter veräußerungsgleicher Vorgang erst nach Ablauf von sieben Jahren nach der Einbringung erfolgt. Dies ergibt sich aus der Rechtsanordnung in Abs. 4 Satz 2 Nr. 1. Das Gesetz wertet eine Einbringung dann nicht mehr als typisierten Missbrauchsfall. Es handelt

sich um eine zeitliche Rückausnahme (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 30).

Dauer der Behaltfrist: Die Frist von sieben Jahren ist eine absolute Frist, die nicht verlängert, aber auch nicht verkürzt werden kann. Für ihre – taggenaue – Berechnung ist § 108 AO maßgebend.

Fristbeginn: Der Beginn der Siebenjahresfrist richtet sich nach dem Zeitpunkt der Einbringung, auf der die veräußerten Anteile beruhen.

Unklar ist, ob der handels- oder strechtl. wirksame Einbringungszeitpunkt zur Berechnung des Fristbeginns maßgebend ist. In Übereinstimmung mit der hM (vgl. PUNG in DPM, § 8b Rn. 338; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 463; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 371 f.) geht auch die FinVerw. (BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 41) vom steuerwirksamen Einbringungszeitpunkt einschließlich der Rückwirkungsfiktion des § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG (1995) aus (aA GOSCH II, § 8b Rn. 377). Wie bei Fristbeginn ist auch bei Fristende eine stl. Rückwirkung zu beachten, zB im Fall der Veräußerung durch Anteilstausch, Verschmelzung oder Spaltung (FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 469).

Hinweis: Die Frist konnte bereits vor der zeitlichen Anwendung des § 8b begonnen haben (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 42; krit. dazu SEER/DRÜEN, GmbHR 2002, 1093) und auch bereits vorher (teilweise) abgelaufen sein (PUNG in DPM, § 8b Rn. 336). Bis zum UntStFG (v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858) stellte Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 für den Fristbeginn auf den Erwerb der Anteile statt seit VZ 2002 auf die Einbringung ab. Nach der Gesetzesbegründung soll die Änderung auch Fälle nachträglicher Verstrickung von vor mehr als sieben Jahren erworbenen Anteilen erfassen. Gemeint sein kann damit nur die nachträgliche Verstrickung von Anteilen durch Wertabspaltung bei einem Einbringungsvorgang (vgl. BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 52; BFH v. 25.7.2012 – I R 88/10, BStBl. II 2013, 94).

Einbringung iSd. Siebenjahresfrist ist uE nur ein Tatbestand, der zur Sperrwirkung nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (einbringungsgeborene Anteile) oder Satz 1 Nr. 2 (Anteile, die ein nicht durch Abs. 2 Begünstigter eingebracht hat) führt. Beide Fälle werden erfasst (vgl. auch M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 461; weitergehend demgegenüber PUNG in DPM, § 8b Rn. 329; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 182; krit. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 (1640)).

2. Vorgang nach Abs. 2 und weiterer Anteilstausch

174

Die Rückausnahme des Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 (Siebenjahresfrist) stellt auf den in Abs. 2 bezeichneten Vorgang ab. Erfasst werden alle Vorgänge, die zu einem stfreien Veräußerungsgewinn führen. Ein wesentlicher Anwendungsfall ist die Veräußerung von Anteilen ebenso wie die verdeckte Einlage, aber auch die Liquidation der anteilhaltenden Gesellschaft.

Veräußerung erfordert wirtschaftlichen Übergang: Es gelten die allgemeinen Grundsätze für Anteilsübertragungen, denn Abs. 4 stellt für die stfreie Veräußerung einbringungsgeborener oder durch einen Nichtbegünstigten unter Teilwert eingebrachter Anteile nach Abs. 2 nur besondere (zusätzliche) Voraussetzungen auf, ohne allgemeine Grundsätze zu ändern.

Anteilstausch als „Veräußerungssurrogat“? Fraglich ist, welche Auswirkungen steuerneutrale Reorganisationen hinsichtlich der Siebenjahresfrist zeitigen, insbes., ob eine weitere siebenjährige Haltefrist ausgelöst wird, wenn die bereits von einer siebenjährigen Frist erfassten einbringungsgeborenen Anteile Gegenstand einer solchen Reorganisation sind:

► *Anteilstausch (Ketteneinbringung)*: Die Siebenjahresfrist ist uE für die eingebrachten und die im Gegenzug erhaltenen Anteile zwar unabhängig voneinander zu ermitteln. Hinsichtlich einbringungsgeborener Anteile, die Gegenstand einer weiteren Einbringung sind, tritt neben die ursprüngliche Siebenjahresfrist keine weitere, neu beginnende Siebenjahresfrist, sondern es wird die bisherige fortgeführt. Sie ist der Auslöser für die Veräußerungsschädlichkeit der Anteile (vgl. BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 41 v. 11.11.2011 – IV C 2 - S - 1978 - 6/08/10001, DOK 2011, 0903665 – Rn. 2704 ff.). Eine andere Auslegung des Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 würde seinem Zweck widersprechen, nur die sachliche oder persönliche Ausweitung des Anwendungsbereichs des Abs. 2 zu verhindern. Die ursprüngl. Einbringung bleibt für die Siebenjahresfrist auch in den Fällen maßgebend, in denen stille Reserven auf andere Anteile übergehen (im Wege der Wertabsplattung, vgl. BFH v. 25.7.2012 – I R 88/10, BStBl. II 2013, 94; PUNG in DPM, § 8b Rn. 339). Eine neue Siebenjahresfrist kann für die eingebrachten Anteile aber zB in Gang gesetzt werden, wenn einbringungsgeborene von einem nicht durch Abs. 2 Begünstigten zu einem Wert unter dem Teilwert in eine KapGes. eingebracht werden; dadurch wird ein weiterer schädlicher Tatbestand mit eigener Siebenjahresfrist verwirklicht (glA wohl auch BFH v. 25.7.2012 – I R 88/10, BStBl. II 2013, 94; BINNEWIES in STRECK VIII. § 8b Rn. 134 f.; PUNG in DPM, § 8b Rn. 339 f.; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 194; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 373). Zur konkurrierenden Sperrfrist des § 26 Abs. 2 UmwStG vgl. EILERS/TESKE, DStR 2003, 1195 (1196). Bei der Weitereinbringung der dt. einbringungsgeborenen Anteile iSd. § 21 UmwStG (1995) nach dem 12.12.2006 (Anwendbarkeit des SEStEG, s. § 27 Abs. 1 u. 2 UmwStG) setzt sich die Einbringungsgeborenheit insoweit an den neuen Anteilen aufgrund § 20 Abs. 3 Satz 4, § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG fort und Abs. 4 aF bleibt aufgrund § 27 Abs. 4 UmwStG anwendbar (vgl. dazu BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S - 1978 - 6/08/10001, DOK 2011, 0903665 – Rz. 27.04 ff.; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VON LISHAUT, UmwStG II, § 20 Rn. 197 ff.; MUTSCHER in F/M, § 27 UmwStG Rn. 35 ff.). Fraglich ist, ob das auch in Fällen gilt, in denen Anteile iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 nach dem 12.12.2006 weiter eingebracht werden (vgl. dazu OLKUS/STEGMAIER, DB 2011, 2290 [2292]; PUNG in DPM, § 27 UmwStG Rn. 20).

► *Verschmelzung und Spaltung*: Auch durch Verschmelzung und Spaltung wird keine neue Siebenjahresfrist für solche Anteile ausgelöst, die im zu übertragenden Vermögen enthalten sind. Der Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge (§§ 4 Abs. 2, 12 Abs. 3 Satz 1 [iVm. § 15 Abs. 1] UmwStG) erfasst auch eine bereits laufende Sperrfrist (vgl. BMF v. 28.4.2003 – IV A2 - 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 45).

175 3. Kritik an der siebenjährigen Behaltefrist

Die Behaltefrist von sieben Jahren entspricht der Umgehungsregelung des § 8b Abs. 3 idF bis StSenkG und des § 26 Abs. 2 UmwStG (1995). Bereits in diesem Zusammenhang wurde die Behaltefrist von sieben Jahren vielfach als nicht EU-

richtlinienkonform angesehen (vgl. EILERS, DB 1993, 1156 [1157]; WASSERMEYER, DStR 1992, 57 [61]). Aufgrund von Art. 11 Abs. 1 Buchst. a der Fusionsrichtlinie (90/434/EWG v. 23.7.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 1) kann die Steuerneutralität einer Einbringung versagt werden, wenn sie sich als rechtsmissbräuchlich darstellt. Das ist nach der Richtlinie dann nicht der Fall, wenn sie auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen wie insbes. der Umstrukturierung oder Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften beruht. Ein Zeitraum von sieben Jahren erscheint zu lang, um typisierend für eine Veräußerung einen Missbrauch anzunehmen. Der Gesetzgeber hat demgegenüber an der Siebenjahresfrist auch im aktuellen UmwStG festgehalten (s. § 22 UmwStG).

Gestaltungsmöglichkeiten während der Sperrfrist: Sollte während der Siebenjahresfrist eine Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile erfolgen, gab es verschiedene Gestaltungen zur Steueroptimierung; s. Anm. 181.

4. Rechtsfolge: Nichtgreifen der Sperrwirkung

176

Als Rechtsfolge lässt Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 zu, dass die Sperrwirkung einer streifen Veräußerung nach Ablauf der Siebenjahresfrist nicht eingreift und dadurch die streife Veräußerung aufgrund zeitlicher Rückausnahmen wiederhergestellt ist:

- Veräußerung einbringungsgeborener Anteile, durch eine Körperschaft, wenn sie diese durch die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils erworben hatte (Fall des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1);
- Veräußerung von Anteilen durch eine KapGes., die ein nicht durch Abs. 2 Begünstigter zu einem Wert unter dem Teilwert in diese eingebracht hatte (Fall des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 – unmittelbar) oder durch eine KapGes., in die eine KapGes. solche, von einem nicht durch Abs. 2 Begünstigten zu einem Wert unter dem Teilwert eingebrachte Anteile ihrerseits eingebracht hatte (Fall des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 – mittelbar);
- Veräußerung von Anteilen durch eine Mitunternehmerschaft, an der eine begünstigte KapGes. beteiligt ist und die ein nicht durch Abs. 2 Begünstigter in diese zu einem Wert unter dem Teilwert eingebracht hatte oder die Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch die beteiligte KapGes. selbst (Fall des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 – unmittelbar über Mitunternehmerschaft).

Einstweilen frei.

177

V. Rückausnahme – keine Einbringungsgeborenenheit durch unmittelbare oder mittelbare Sacheinlage aufgrund von §§ 20 Abs. 1 Satz 1, 23 Abs. 1–3 UmwStG und keine Einbringung von Anteilen unter Teilwert durch einen Nichtbegünstigten innerhalb Siebenjahresfrist (Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 aF)

1. Rückausnahme 1: Kein Beruhen auf einer Einbringung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1 bis 3 UmwStG (Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 1 aF)

178

Die Rückausnahme, die voraussetzt, dass keine Einbringungsgeborenenheit durch unmittelbare oder mittelbare Sacheinlage aufgrund von § 20 Abs. 1 Satz 1, § 23 Abs. 1–3 UmwStG (1995) vorliegt, soll die StFreiheit für aufgrund von Abs. 2

stfreien einmaligen Beteiligungserträge erhalten, in denen eine Veräußerung oder ein dieser gleich gestellter Vorgang (zB verdeckte Einlage) statt der Einbringung zu einem stfreien einmaligen Beteiligungsertrag führen würde. Erfolgt nämlich die Einbringung durch eine durch Abs. 2 begünstigte Person, hätte sie die Anteile stfr. veräußern können. Es besteht kein Grund, in diesen Fällen die Steuerfreiheit zu versagen, weder für die eingebrachten Anteile noch für die erhaltenen Anteile. Die Rückausnahme war bereits im StSenkG enthalten, wurde aber durch das UntStFG redaktionell überarbeitet. Nach der ursprünglichen Fassung (des StSenkG v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433) sollte die StFreiheit auch im Fall einbringungsgeborener Anteile erhalten bleiben,

„soweit die in Satz 1 bezeichneten Anteile aufgrund eines Einbringungs Vorgangs nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG erworben worden sind, es sei denn, die Anteile sind unmittelbar oder mittelbar auf eine Einbringung im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 1 oder des § 23 Abs. 1 bis 3 UmwStG innerhalb der in Nr. 1 bezeichneten Frist zurückzuführen.“

Diese ursprüngliche Regelung verdeutlicht ihren Zweck besser als die nur schwer verständliche Fassung durch das UntStFG, die allerdings entgegen der ursprünglichen Version auch Einbringungen aufgrund von § 23 Abs. 4 UmwStG einbezieht (vgl. auch PUNG in DPM, § 8b Rn. 334; KESSLER/SCHMALZ/SCHMIDT, DStR 2001, 1865; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634).

Auf einer Einbringung beruhen: Unklar ist bereits, wann Anteile auf einer Einbringung beruhen. Nach dem Gesetzeszweck, keinen Steuervorteil durch die Befreiung einmaliger Beteiligungserträge aufgrund Einbringungen in eine KapGes. entstehen zu lassen, erfasst „beruhen“ zwei Seiten der Einbringung. Zum einen werden die Anteile erfasst, die die aufnehmende KapGes. erhält, und zum anderen die Anteile, die der durch Abs. 2 begünstigte Einbringende im Gegenzug für die Einbringung erhält (glA PUNG in DPM, § 8b Rn. 354; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 481; BEHRENS, BB 2009, 2238). Bei der aufnehmenden Gesellschaft kann es sich uE aber nur um solche Anteile handeln, die selbst einbringungsgeboren sind; anderenfalls liegt bereits kein Versagungsfall aufgrund von Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 vor. Beim Einbringenden handelt es sich dann um entsprechend mittelbar einbringungsgeborene Anteile.

Hinweis: Insoweit ist auch die RegBegr. zum UntStFG (BTDrucks. 14/6882, 36) unklar. Die im Verhältnis zum StSenkG geänderte Rückausnahme soll auch klarstellen, dass der Erwerb einer Kapitalbeteiligung von einer KapGes. durch eine KapGes. aufgrund von § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG (im Rahmen einer Betriebs-, Teilbetriebs- oder Mitunternehmeranteileinbringung) bei der aufnehmenden KapGes. keine Sperrfrist auslöst. Diese Anteile werden jedoch nicht von der Restriktion des Abs. 4 Satz 1 erfasst, so dass sie auch bereits vor der Ergänzung durch das UntStFG stfrei veräußert werden konnten (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1640]). Eine Ausnahme besteht nur insoweit, wie diese Anteile – unmittelbar oder mittelbar – selbst wieder auf eine schädliche Einbringung zurückzuführen sind.

Einbringung iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1–3 UmwStG: Erfasst werden Einbringungsfälle, die einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil (§ 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) oder im Fall der EU-Einbringung einen Betrieb oder Teilbetrieb (§ 23 Abs. 1–3 UmwStG) zum Gegenstand haben. Das gilt auch für Mehrfacheinbringungen. Sobald einem Anteilstausch in einer Kette von Einbringungen eine (schädliche) Einbringung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1–3 UmwStG vorgeschaltet ist, ist der Tatbestand der (unschädlichen) Rückausnahme nicht erfüllt. Da eine Veräußerung von Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil für die veräußernde KapGes. nicht zu einem nach Abs. 2 begünstigten Gewinn führt, soll auch die Veräußerung nach Voreinbringung in

eine KapGes. mit nachfolgender Veräußerung der dadurch „geborenen Anteile“ an KapGes. nicht begünstigt sein.

Unmittelbare Einbringung: Es handelt sich um Fälle, in denen die veräußernde KapGes. selbst einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in eine Tochter-KapGes. steuerneutral oder zumindest unter dem Teilwert nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG gegen Gewährung neuer Anteile einbringt. Diese neuen Anteile sind Gegenstand des nachfolgenden Veräußerungsgeschäfts, für das die StFreiheit zu versagen ist.

Mittelbare Einbringung: Erfasst werden Fälle, in denen ein Dritter einen Betrieb oder Teilbetrieb unter dem Teilwert nach § 23 Abs. 1–3 UmwStG oder einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG in eine KapGes. gegen Gewährung von neuen Anteilen einbringt und diese Anteile sodann in die veräußernde KapGes. weiter einbringt. Sowohl die Veräußerung der ursprünglich für die Einbringung nach §§ 20 Abs. 1 Satz 1, 23 Abs. 1–3 UmwStG gewährten Anteile (unmittelbar) als auch die zur Weitereinbringung gewährten Anteile (mittelbar) unterfallen der Sperrwirkung des Abs. 4.

Innerhalb der in Nr. 1 bezeichneten Frist: Das am Ende des Halbs. 2 genannte Merkmal „innerhalb der in Nummer 1 bezeichneten Frist“ ist missverständlich, bezieht sich aber wohl auch auf Halbs. 1 (BFH v. 18.3.2009 – I R 37/08, BStBl. II 2011, 894; v. 25.7.2012 – I R 88/10, BStBl. II 2013, 94). Anderenfalls könnte die Rückausnahme des Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 nie eingreifen, wenn die veräußerten Anteile auf einer Einbringung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 bzw. § 23 Abs. 1–3 UmwStG beruhen. Inhaltlich ist die Bezugnahme in Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 auf die „in Nummer 1 bezeichnete Frist“ als eine Bezugnahme auf sieben Jahre anzusehen.

Beispiel: Die X-GmbH hatte im Jahr 1998 einen Teilbetrieb zu einem unter dem Teilwert liegenden Buchwert von 400 in die Y-GmbH eingebracht. Im Jahr 2000 übertrug sie die Anteile an der Y-GmbH zu Buchwerten im Wege der Sachgründung auf die Z-GmbH. Im Jahr 2003 veräußert die X-GmbH die Anteile an der Z-GmbH für 750 (aus BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 48).

Der Veräußerungsgewinn von 350 fällt nicht unter die Rückausnahme des Abs. 4 Satz 2 Nr. 2. Die Anteile an der Z-GmbH beruhen zwar auf einem Einbringungsvorgang iSd. § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG, sind aber mittelbar durch eine (schädliche) Einbringung eines Teilbetriebs gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG entstanden, die noch nicht länger als sieben Jahre zurückliegt.

Hinweis: Der Gesetzeswortlaut schließt die StBefreiung allgemein bei einer Einbringung aufgrund von §§ 20 Abs. 1 Satz 1, 23 Abs. 1–3 UmwStG aus. Das aber würde dem Zweck der Ausnahmeregelung des Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 nicht gerecht, denn die „mittelbare“ Einbringung kann nur dann schädlich sein, wenn sie unter dem Teilwert erfolgte; das sieht offenbar auch die FinVerw. so, wenn sie im vorangegangenen Beispiel auf eine Einbringung zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert abstellt. Hätte die X-GmbH die Einbringung zum Teilwert vorgenommen, wäre nach Sinn und Zweck (teleologische Reduktion) des Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 die StBefreiung für die Veräußerung der Anteile an der Z-GmbH zu gewähren (vgl. PUNG in DPM, § 8b Rn. 360; FÜGER/RIEGER, FR 2003, 589 [594]).

Begünstigung durch Rückausnahme: Im Umkehrschluss zur doppelten Negation in der Rückausnahme des Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 sind einmalige Erträge aus einbringungsgeborenen Anteilen trotz Abs. 4 Satz 1 stfrei, wenn sie – wie bereits idF des StSenkG – auf einem nationalen Anteilstausch aufgrund von § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG beruhen. Durch die Änderung der ursprünglichen Fassung des StSenkG durch das UntStFG wird indes nunmehr auch der EU-Anteilstausch aufgrund von § 23 Abs. 4 UmwStG (von Beginn des Systemwechsels an) be-

günstigt, dessen Nichtaufführung im StSenkG offenbar auf einem gesetzgeberischen Versehen beruhte und dessen danach vom Wortlaut gedeckte Einbeziehung vom Zweck der Regelung des Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 geboten war (vgl. auch PUNG in DPM, § 8b Rn. 356).

Hinweis: Die Rückausnahme greift indes trotz begünstigenden Anteilstauschs nicht, wenn ein Fall des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 vorliegt.

Zu Abs. 4 unterfallenden Fallgestaltungen im Einzelnen vgl. HARITZ/WISNIEWSKI, GmbHR 2000, 789 (794); EILERS/WIENANDS, GmbHR 2000, 1229 (1236 ff.); DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 (1022 ff.); FÜGER/RIEGER, FR 2003, 589 (591 ff.).

Abgrenzungsfragen: Durch die Erstreckung der Rückausnahme auf Fälle einer Einbringung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 und § 23 Abs. 4 UmwStG ergeben sich Abgrenzungsfragen zur Identifizierung begünstigter und nicht begünstigter Anteile. Diese treten insbes. auf, wenn die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils aufgrund von § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG erfolgt und zum BV Anteile an KapGes. gehören. Die Beurteilungsgrundsätze der FinVerw. sind in BMF v. 5.1.2004 (IV A 2 - S 2750a - 35/03, BStBl. I 2004, 44) enthalten; s. Anm. 142.

179 2. Rückausnahme 2: Kein Beruhen auf einer Einbringung durch einen Nichtbegünstigten

Der zweite Fall des Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 ist in engem Zusammenhang mit der Restriktion des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, dem Erwerb von einem nicht durch Abs. 2 begünstigten Stpfl. unter dem Teilwert, zu sehen. Ohne die ergänzende Regelung im Rahmen der Rückausnahmen wäre die Restriktion wirkungslos. Deshalb wurde sie durch das UntStFG eingeführt, und zwar für Veräußerungen durch die aufnehmende KapGes. ab dem 15.8.2001 (§ 34 Abs. 4 Satz 7; nach BFH v. 19.10.2010 – I R 82/09, BFH/NV 2011, 363, kommt es entgegen in der Voraufgabe [mwN] vetretener Ansicht auch insoweit nicht auf den schuldrechtl. Vertrag, sondern den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an). Die Änderung soll die aufgrund des StSenkG noch mögliche Gestaltung verhindern, durch die die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen durch natürliche Personen im Halbeinkünfte-/Teileinkünfteverfahren hinausgeschoben werden konnte.

Beispiel (aus der inoffiziellen Begründung des StSenkG durch den Vermittlungsausschuss): Einzelunternehmer U hat eine Beteiligung an der X-GmbH, deren Veräußerung für U stpfl. wäre. U bringt seine Beteiligung zu Buchwerten gem. § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG in die Y-GmbH ein. Die Y-GmbH veräußert die Beteiligung an der X-GmbH an Dritte stfrei gem. Abs. 2 weiter.

Hätte U die Beteiligung unmittelbar veräußert, wäre der Gewinn unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG) besteuert worden. Auf der Ebene des einbringenden U entstand somit ein Steuerstundungseffekt bis zur Ausschüttung des Veräußerungsgewinns an U, den die Y-GmbH wegen der ersten Rückausnahme – nicht schädliche Anteilseinbringung aufgrund von § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG – stfrei realisieren konnte. Die Rückausnahme in Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 2 ist – wie die gesamte Regelung – ungenau formuliert, obwohl sie durch das UntStFG und wiederum durch das ProtErklG redaktionell überarbeitet wurde. Sie wirft nach wie vor zahlreiche Auslegungs- und Anwendungsfragen auf (vgl. M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 473; FÜGER/RIEGER, FR 2003, 589 [595]; EILERS/SCHMIDT, GmbHR 2003, 613 [631]).

Einbringung durch einen Nichtbegünstigten unter Teilwert: Erfasst werden Einbringungsvorgänge, soweit ein nicht durch Abs. 2 begünstigter Einbringender ist. Betroffen sind Einbringungen aufgrund von § 20 Abs. 1 Satz 2, § 23 Abs. 4 UmwStG, die zu einem Wert unter dem Teilwert erfolgen. Dasselbe gilt im Grunde genommen auch für Einbringungen aufgrund von § 20 Abs. 1 Satz 1 und § 23 Abs. 1–3 UmwStG, die aber ebenso bereits durch Nr. 2 Halbs. 1 schädlich für Abs. 2 bleiben. Im Wesentlichen sind Einbringungen durch natürliche Personen betroffen.

Auf der Einbringung beruhende Anteile: Streitig ist insbes., welcher Vorgang mit „Einbringung“ gemeint ist, auf der die Anteile beruhen; uE können nur die eingebrachten Anteile als nicht begünstigte Veräußerungsobjekte gemeint sein (ebenso BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 49). Der Wortlaut ließe auch eine andere Auslegung zu. So wird argumentiert, es käme nicht auf den Einbringungsvorgang durch einen Nichtbegünstigten an, sondern auf die eingebrachten Anteile. Gingen sie aus einer Bargründung hervor, beruhten die Anteile nicht auf einer Einbringung durch einen Nichtbegünstigten (HAUN/WINKLER, GmbHR 2002, 192 [197]). Teilweise wird auch vertreten, mit der in Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 2 angesprochenen Einbringung durch einen Nichtbegünstigten sei eine andere Einbringung gemeint als die von Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 erfasste Auf Grundlage dieser Auslegung würde Abs. 4 eine Gesetzeslücke enthalten (vgl. FÜGER/RIEGER, FR 2003, 589 [595]). Vertreten wird insoweit, dass die eingebrachte Beteiligung selbst einbringungsgeboren sein müsse; Bargründung und Erwerb durch den Einbringenden seien ausgeschlossen (insbes. HAUN/WINKLER, GmbHR 2002, 192 [197]). Der Wortlaut lässt diese Auslegung uE zwar zu, sie entspricht aber nicht dem Gesetzeszweck der Regelung; sie erfasst auch solche Anteile, die vor der Einbringung nicht selbst einbringungsgeboren waren (BFH v. 18.3.2009 – I R 37/08, BStBl. II 2011, 894; GOSCH, BFH/PR 2009, 432 [433]).

Insoweit ist jedoch der Wortlaut der Rückausnahme des Halbs. 2 aus anderem Grund unklar. Zwar erfasst er nach wie vor Einbringungen durch eine nichtbegünstigte Person, nimmt aber nur „Einbringung“ in Bezug. Im Gegensatz zu Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 1 bleibt offen, ob die den Veräußerungsgegenstand bildenden Anteile nur für eine stfreie Veräußerung gesperrt sind, wenn sie auf einer unmittelbaren Einbringung beruhen, oder ob das auch in Fällen der mittelbaren oder mittelbar über eine Mitunternehmerschaft erfolgten Einbringung der Fall ist. Vom Gesetzeszweck geleitet muss „Einbringung“ insoweit im Kontext mit Satz 1 Nr. 2 als auch mittelbare Einbringungen umfassend ausgelegt werden.

Innerhalb der in Nr. 1 bezeichneten Frist: Siehe Anm. 173.

Überschießender Regelungsinhalt: Die Steuerverhaftung von Anteilen nach Einbringung durch einen Nichtbegünstigten ist zu weitgehend. Sie geht über den beabsichtigten Gesetzeszweck, die Halbeinkünfte-/Teileinkünftebesteuerung wirksam werden zu lassen, weit hinaus, denn die Veräußerung durch die aufnehmende KapGes. ist vollständig kst- und gewstpfl. Wird der bereits besteuerte Veräußerungsgewinn an den nicht durch Abs. 2 Begünstigten ausgeschüttet, kommt es zusätzlich zur Halbeinkünfte-/Teileinkünftebesteuerung; auf eine tatsächliche Umgehungsabsicht durch die ursprüngliche Einbringung kommt es nicht an (GRÖBL/ADRIAN in ERLE/SAUTER, § 8b Rn. 205; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1640]; KESSLER/SCHMALZ/SCHMIDT, DStR 2001, 1865 [1868 f.]; BEINERT/VAN LISHAUT, FR 2001, 1137 [1152]; WATERMEYER, GmbH-StB 2001, 347 [348]; WATERMEYER, GmbH-StB 2002, 108 [111]). Bei einer Weitereinbringung der Anteile durch die aufnehmende KapGes. bleibt die Sperrwirkung

nach der Fassung durch das ProtErklG nicht nur bestehen, sondern wird vervielfacht, denn auch die die Anteile aufnehmende KapGes. ist an die Siebenjahresfrist der ursprünglichen Einbringung gebunden (vgl. BEHRENS, BB 2012, 2238). Diese überzogene Rechtsfolge wird noch dadurch verstärkt, dass auch Einbringungen betroffen sind, die vor dem StSenkG/UntStFG erfolgten.

Hinweis: Die mögliche Steuerverhaftung von Anteilen, die ein Nichtbegünstigter in eine KapGes. eingebracht hatte, ist wie im Fall schädlicher einbringungsgeborener Anteile genau zu prüfen. Vor allem durch die Einbeziehung mittelbar eingebrachter Anteile muss die gesamte Historie der letzten sieben Jahre der zu veräußernden Anteile geprüft werden. Wegen der Anwendbarkeit des Abs. 4 im Fall einer Weitereinbringung von Anteilen iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 nach dem 12.12.2006 s. Anm. 174.

180 3. Anteilsbezogene Abgrenzungsfragen

Bei der Veräußerung von Anteilen an KapGes. durch KapGes. ergeben sich Abgrenzungsfragen mit Blick auf eine StBefreiung nach Abs. 2 und einen möglichen Ausschluss durch Abs. 4, denn insoweit spielt die Qualität der Anteile (zB einbringungsgeboren oder durch einen nicht durch Abs. 2 Begünstigten unter dem Teilwert eingebracht) eine entscheidende Rolle. Im Wesentlichen sind entsprechend Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 zwei Ebenen zu unterscheiden: Anteile an einer Gesellschaft, die veräußert werden, und Anteile in einer Gesellschaft, die diese Anteile veräußert.

Anteile an einer Gesellschaft: Eine Abgrenzung ist erforderlich, soweit Anteile verschiedener Qualität (nicht einbringungsgeboren, einbringungsgeboren, begünstigt einbringungsgeboren) innerhalb und außerhalb der Siebenjahresfrist des Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 veräußert werden.

Die Qualifikation als „einbringungsgeboren“ oder als „nicht begünstigt einbringungsgeboren“ führt im Regelfall nicht zur Infektion auch aller anderen Anteile einer Beteiligung (zu Ausnahmen im Wege der Wertabspaltung vgl. BFH v. 25.7.2012 – I R 88/10, BStBl. II 2013, 94; s. Anm. 168). Obwohl es sich bei mehreren Anteilen nach wohl hM für bilanzielle und bewertungsrechtl. Zwecke um ein WG handelt, sind Veräußerungsgegenstand die einzelnen Anteile selbst. Die Anteile behalten für Zwecke der Veräußerung grds. ihre Selbständigkeit (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXIII. § 17 EStG Rn. 162). Daraus leitet sich die Notwendigkeit ab, Anteile hinsichtlich ihrer Entstehung und Herkunft genau zu trennen; aufgrund dessen wird es dem Veräußerer möglich, die Verkaufsanteile eindeutig zu bestimmen und damit die StBefreiung des Abs. 2 uU zu erreichen. Da eine Identifikation der verschiedenen Anteile schwierig sein kann, insbes. im Fall von Aktienbesitz, sollte der Veräußerer durch entsprechende Dokumentation oder Verwahrung (Einzelverwahrung) Vorsorge treffen (vgl. zur Problematik insbes. BFH v. 24.11.1993 – X R 49/90, BStBl. II 1994, 591; EILERS/WIENANDS, GmbHR 2000, 1229 [1237]; EISOLT/WICKINGER, BB 2001, 229).

Sonderproblem der Anteilseinbringung im Rahmen des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG: Problematisch ist der Fall einbringungsgeborener Anteile, die auf der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils beruhen und bei denen das eingebrachte BV (begünstigte) mehrheitsvermittelnde oder mehrheitsverstärkende Anteile an KapGes. mit umfasst. Handelt es sich um einen einheitlichen Einbringungsvorgang, richtet sich dieser nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG. Das gilt nicht nur in den Fällen, in denen die Anteile eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, sondern auch, wenn eine nicht mehrheitsvermittelnde Beteiligung im Rahmen des § 20 Abs. 1 Satz 1 miteingebracht

wird. In beiden Fällen entstehen sog. schädliche einbringungsgeborene Anteile. Nach dem Zweck des Abs. 4, missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern, dürfen dagegen keine schädlichen einbringungsgeborenen Anteile entstehen, soweit sie anteilig auf die mitgebrachten Anteile an KapGes. entfallen. Systematisch zutreffend wäre es, die für die Einbringung gewährten neuen Anteile für Zwecke des § 8b Abs. 2 und 4 aufzuteilen, denn die eingebrachten Anteile selbst hätten im Vorgriff der Einbringung stfrei veräußert werden können (vgl. insbes. FG Münster v. 25.7.2012 – 10 K 3388/08 K, G, F, EFG 2012, 2057, Rev. BFH I R 62/12; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 356; ROSENBACH/MÜLLER-GATERMANN, WPg-Sonderheft 2003, 3 [11 f.]; Hinweise auch bei FÜGER/RIEGER, FR 2003, 589 [596]; EILERS/SCHMIDT, GmbHR 2003, 613 [631]).

► *Beurteilungsgrundsätze der Finanzverwaltung:* Die FinVerw. hatte die Problematik in Entwürfen zu BMF v. 28.4.2003 (IV A 2 - 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292) aufgegriffen, im endgültigen BMF-Schreiben aber nicht geregelt. Dies ist in einem eigenständigen Schreiben (BMF v. 5.1.2004 – IV A 2 - 2750a - 35/03, BStBl. I 2004, 44; ohne Rechtsgrundlage nach FG Münster v. 25.7.2012 10 K 3388/08 K, G, F, EFG 2012, 2057; vgl. auch HARITZ/WISNIEWSKI, GmbHR 2004, 207) erfolgt. Sie knüpft die Aufteilung in schädliche und stfrei veräußerbare Anteile an folgende kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen:

- mit dem BV wurde eine mehrheitsvermittelnde Beteiligung übertragen;
- diese Beteiligung ist keine wesentliche Betriebsgrundlage des übertragenden Betriebs oder Teilbetriebs;
- die für die Übertragung gewährten Anteile sind genau identifizierbar (zB aufgrund des Vertrags über die Einbringung);
- die für die Beteiligungseinbringung gewährten Anteile sind – bezogen auf den Verkehrswert der Beteiligung zum genannten BV des Betriebs oder Teilbetriebs – verhältnismäßig.

Hinweis: Nach Ansicht der FinVerw. greift bei Vorliegen der vorgenannten Voraussetzungen die Rückausnahme des Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 ein, da die Veräußerung neuer, für die eingebrachte Beteiligung gewährter Anteile, unter § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG falle.

► *Stellungnahme:* Grundsätzlich ist die Billigkeitsmaßnahme der FinVerw. zu begrüßen, da sie Defizite der gesetzlichen Regelung zumindest mildert. Zu eng ist aber, dass sich diese Billigkeitsmaßnahme nur auf solche mehrheitsvermittelnden Anteile erstreckt, die keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, denn Regelungsgrund für die Versagung der Stfreiheit von Gewinnen aus Anteilen aus einer Einbringung aufgrund von § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ist, dass die Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils stets stpfl. ist. Würden grds. Abs. 2 unterfallende Anteile im Rahmen einer Einbringung aufgrund von § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG mitgebracht, besteht vor diesem Hintergrund kein Unterschied im Hinblick auf wesentliches oder nichtwesentliches BV. In beiden Fällen entsteht kein ungerechtfertigter Steuervorteil. Letztlich ist die Frage der wesentlichen oder nichtwesentlichen Betriebsgrundlage keine Frage des § 8b, sondern eine vorgeschaltete Frage des § 20 UmwStG, also der Einbringung selbst. Dies zeigt sich auch deutlich an den weiteren Feststellungen der FinVerw., nach denen die mitgebrachten Anteile nach der Einbringung stfrei veräußert werden können. Warum dies für die im Rahmen der Einbringung gewährten Anteile nicht (anteilig) möglich sein soll, ist auch vor dem Hintergrund des Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 1 systematisch nicht nachzuvollziehen. Das FG Münster (v. 25.7.2012 – 10 K 3388/08 K, G, F, EFG 2012, 2057 nrkr., Az. BFH I R 68/12) nimmt insoweit eine teleologische Reduktion des Abs. 4

Satz 2 Nr. 2 vor (Aufteilungsnotwendigkeit abl. auch RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 356; krit. GOSCH/BAUSCHATZ in GOSCH II. § 8b Rn. 405; HARITZ/WISNIEWSKI, GmbHR 2004, 267 [268]). Im Übrigen nimmt der Gesetzgeber im aktuellen § 22 Abs. 2 UmwStG eine genaue Aufteilung der Steuerfolgen danach vor, ob neue Anteile auf die Einbringung von Anteilen an einer KapGes. entfallen. Für Abs. 4 kann nichts anderes gelten.

► *Gestaltungshinweis:* Zur Vermeidung der vorgenannten, auf einer zu engen und dem Gesetzeszweck nicht Rechnung tragenden Auslegung beruhenden Problematik konnte der Einbringungsvorgang zweigeteilt durchgeführt werden, indem die Beteiligung an der KapGes. vorweg (steuerneutral) nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG (1995) eingebracht oder stfrei aufgrund von Abs. 2 veräußert wurde. Dies war jedenfalls angezeigt, wenn die Anteile nicht wesentliches BV darstellten. Nach Rspr. (vgl. BFH v. 11.12.2003 – IV R 19/02, BStBl. II 2004, 280 [281], mwN) und FinVerw. (BMF v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1253) ist die funktionelle Zuordnung entscheidend. Beteiligungen an KapGes. sind funktional dem wesentlichen BV zuzuordnen, wenn sie die geschäftlichen Beziehungen des Unternehmens zur Beteiligungsgesellschaft fördern oder zumindest sichern. Handelt es sich um eine wesentliche Betriebsgrundlage, ist fraglich, ob durch eine Zweiteilung des Einbringungsvorgangs im Einzelfall die Teilbetriebsgesellschaft verlorengeht. Im Regelfall sollte das zu verneinen sein, selbst wenn es sich bei der Finanzbeteiligung um wesentliches BV handelt (BEINERT/VAN LISHAUT, FR 2001, 1137 [1153]; FÜGER/RIEGER, FR 2003, 589 [597]; krit. indes DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1023 f.]). Die in BMF v. 11.11.2011 (IV C 2 - Sb1978 - b/08/10001, DOK 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 20.06) vorgenommene Zuordnung funktional wesentlicher Beteiligungen zum Teilbetrieb erfolgte nach SESTEG, weil dies nach Meinung der FinVerw. der europäische Teilbetriebsbegriff erfordert und kann auf Fälle vor SESTEG wohl nicht übertragen werden. Zur Vermeidung der Teilbetriebsproblematik wird vorgeschlagen, eine Einbringung des gesamten Teilbetriebs vorzunehmen und die Anteile an KapGes. an den Einbringenden im Wege der Sachdividende zurückzugewähren (DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1024]). Eine missbräuchliche Gestaltung ist uE in diesen Maßnahmen nicht zu sehen, weil die Anteile bereits vor oder ohne Einbringung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils stfrei veräußert werden konnten. Auch nach der Einbringung bleiben diese Anteile stfrei veräußerbar; nach dem Zweck des Abs. 4 Satz 1, die „Umwandlung“ von anderem BV als Finanzbeteiligungen in stfrei veräußerbare Vermögen zu verhindern, kann für die als Gegenleistung gewährten neuen Anteile kein (typisierter) Missbrauch vorliegen (aA PATT, FR 2004, 561 [564 f.]).

► *„Übergangsregelung“ der Finanzverwaltung:* Ist keine Identifizierung der Anteile aufgrund Übertragungsvertrags oder vergleichbarer Unterlagen möglich, wendet die FinVerw. aus Billigkeitsgründen eine quotale Betrachtung an, wenn die Einbringung bis zum 31.1.2004 erfolgte (BMF v. 5.1.2004 – IV A 2 - 2750a - 35/03, BStBl. I 2004, 44). Die veräußerten einbringungsgeborenen Anteile sollen quotallstpf. sein. Die Steuerverhaftung eines jeden Anteils richtet sich nach den Wertverhältnissen im Zeitpunkt der Einbringung.

► *Anwendung auf vergleichbare Fälle:* Das BMF-Schreiben (BMF v. 5.1.2004 – IV A 2 - 2750a - 35/03, BStBl. I 2004, 44) gilt ausdrücklich auch für die Einbringung einer Beteiligung bei Formwechsel einer PersGes. in eine KapGes. Nicht erwähnt sind Fälle des § 23 Abs. 1 UmwStG (1995); uE sind die Grundsätze der FinVerw. auch hierauf anzuwenden, weil Interessenlage und Problematik identisch sind.

Hinweis: Offenbar orientiert sich die FinVerw. insoweit an den von ihr vertretenen Grundsätzen der quotalen Infektion von Anteilen in Fällen des Überspringens stiller Reserven (Wertabspaltung). Das ist uE nicht zwingend. Da sich die partielle StPflcht für jeden Anteil nach den Wertverhältnissen im Zeitpunkt der Einbringung richten soll, kann statt der partiellen StPflcht auch die Quote der unschädlichen Anteile ermittelt werden, die insgesamt auf die Einbringung von KapGes-Anteilen entfällt.

Anteile an einer Gesellschaft: Eine genaue Identifikation ist in nahezu allen Einbringungsfällen angezeigt. Eine Abgrenzung hat insbes. zu solchen Anteilen zu erfolgen, die nicht mittelbar auf der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils und nicht auf der Einbringung durch einen Nichtbegünstigten zu einem Wert unter dem Teilwert beruhen und uneingeschränkt stfrei veräußerbar sind.

Hinweis: Der Prüfung des Charakters und der Identifizierbarkeit von Anteilen kommt in Fällen des Unternehmenskaufs erhebliche Bedeutung zu, um nachfolgende innerkonzernliche Umstrukturierungen durch Veräußerung, Sachdividende oder verdeckte Einlage und die stfreie Veräußerung nicht benötigter Beteiligungen vornehmen zu können.

4. Gestaltungshinweise zur Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile

181

Sowohl im Fall von durch einen nicht durch Abs. 2 Begünstigten unter dem Teilwert eingebrachten Anteil als auch im Fall einbringungsgeborener Anteile war die Gestaltungsberatung auf Steueroptimierungsstrukturen angewiesen, wenn eine Veräußerung vor Ablauf der siebenjährigen Sperrfrist beabsichtigt war. Insbesondere bestanden folgende Möglichkeiten:

Abschluss eines schuldrechtlichen Vertrags mit späterer dinglicher Übertragung (Terminverkauf): Dadurch erlangt der Erwerber noch keine rechtl. gesicherte Position, die eine wirtschaftliche Eigentumsübertragung begründet. Der Veräußerer bleibt Gesellschafter mit allen Rechten und Pflichten aus der Beteiligung. Dies gilt uE insbes., wenn eine Kaufpreisanpassung für den Zeitpunkt der Anteilsübertragung vorgesehen ist. Selbst das Hinzutreten der dinglichen Übertragung unter aufschiebender zeitlicher Bedingung ist unschädlich, wenn dem Veräußerer bis zum Bedingungseintritt die wesentlichen Gesellschafterrechte und das Wertrisiko verbleiben (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640; PUNG in DPM, § 8b Rn. 348; vgl. auch WATERMEYER; GmbH-StB 2001, 166 [168]; aA BFH v. 10.3.1988 – IV R 266/85, BStBl. II 1988, 832).

Vereinbarung einer Kauf- oder Verkaufsoption: Durch die Vereinbarung einer Kauf- oder Verkaufsoption allein geht im Regelfall das rechtl. oder wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen nicht über. Eine Ausnahme kann bestehen, wenn sich der bisherige Gesellschafter aufgrund ergänzender Vereinbarungen wesentlicher Rechte aus seiner Gesellschafterstellung begibt, wie zB Stimmrechtsbindung oder Verfügungsbeschränkungen. Ohne derartige ergänzende Vereinbarungen führt die Einräumung einer Kauf- oder Verkaufsoption weder zum Übergang des rechtl. noch des wirtschaftlichen Eigentums, weil die Ausübung der Option zum Zeitpunkt der Einräumung noch unsicher ist (vgl. auch FG Hamburg v. 24.9.1987 – II 133/84, EFG 1988, 475 [476], rkr.; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 2000, 239; BENZ in OPPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 243 f.; JAKOBS/WITTMANN, GmbHR 2000, 910 [921]; SEIBT, DStR 2000, 2061 [2065]; differenzierend BLUMERS, DB 1988, 2317 [2318]).

Wechselseitige Optionen: Durch die Einräumung einer wechselseitigen Käufer- und Verkaufsoption sollte es uE ebenfalls nicht zur Übertragung des rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums kommen, sofern die Gesellschaftsrechte des Veräußerers nicht durch ergänzende Vereinbarungen eingeschränkt werden (vgl. BFH v. 18.12.2001 – VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640, zum Kaufvertrag). Dies gilt selbst dann, wenn die Optionen denselben Kaufpreis enthalten und zeitlich ab demselben Zeitpunkt ausübbar sind. Erst ab dem Ausübungszeitpunkt beider Optionen kann es zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums kommen, weil je nach wirtschaftlicher Entwicklung des Werts des zu veräußernden Anteils damit zu rechnen ist, dass eine der beiden Optionen ausgeübt wird (vgl. auch FG Hamb. v. 24.9.1987 – II 133/84, EFG 1988, 475 [476], rkr.). Die Doppeloption entspricht wirtschaftlich einem Terminverkauf (vgl. SEIBT, DStR 2000, 2061 [2065]; JAKOBS/WITTMANN, GmbHR 2000, 910 [921]; einschränkend HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 2000, 239; BENZ in OPPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 244; VAN LISHAUT/KÖSTER, GmbHR 2000, 1121 [1126]).

Gemeinschaftsunternehmen: Die Vereinbarung nur einer Option oder eines schuldrechtl. Vertrags führt dazu, dass der potentielle Erwerber keine Informations- und Stimmrechte in der Gesellschaft hat. Oftmals besteht jedoch das Interesse, dem (potentiellen) Erwerber Gesellschaftsrechte einzuräumen, ohne dass für den (die) bisherigen Gesellschafter eine Veräußerung vorliegt. Dazu muss eine Kapitalerhöhung mit ausschließender Zulassung des Erwerbers zur Übernahme des aus der Kapitalerhöhung entstehenden neuen Geschäftsanteils erfolgen. Sofern der oder die bisherigen Gesellschafter für den Verzicht auf ihr Bezugsrecht aus der Kapitalerhöhung keine Entschädigung erhalten, liegt keine Veräußerung vor. Etwas anderes gilt, wenn ein mit der Kapitalerhöhung zu leistendes Aufgeld von der zu veräußernden Gesellschaft im engen zeitlichen Zusammenhang an die Altgesellschafter ausgezahlt wird (BFH v. 13.10.1992 – VIII R 3/89, BStBl. II 1993, 477 [478 f.]; SEIBT, DStR 2000, 2061 [2066]). Im Regelfall wird eine Gestaltung gewählt, durch die der Erwerber die Mehrheit der Anteile und damit die Mehrheit der Stimmrechte an der zu veräußernden Gesellschaft erhält. Die Übernahme nur einer Minderheitsbeteiligung mit Umwandlung der Gesellschaftsrechte des/der bisherigen Gesellschafter(s) in stimmrechtlose Anteile (jedenfalls wenn diese nicht vorzugsberechtigt sind) birgt das Risiko, dass sich der/die bisherigen Gesellschafter wesentlicher Gesellschaftsrechte begeben (zT weitergehend BENZ in OPPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 243 f.: Abschluss eines Beherrschungsvertrages/GAV). Dies gilt insbes. dann, wenn hinsichtlich dieser Anteile bereits der Kaufvertrag oder eine Kauf- oder Verkaufsoption vereinbart wird. Die Kauf- oder Verkaufsoption kann zwischen dem potentiellen Erwerber und dem Veräußerer oder je nach Ausgestaltung der Option auch mit der Gesellschaft selbst vereinbart werden, die dann eigene Anteile oder Anteile zur Einziehung erwirbt. In diesen Fällen ist zu bedenken, dass es zu einer vGA (5 %-BA-Fiktion, KapErtrSt) kommen kann, wenn die Gesellschaft die Anteile zu einem höheren Preis als dem dann bestehenden Fremdvergleichspreis erwirbt.

Wird die Kapitalerhöhung nur zum Nennwert und unter Ausschluss der Pflicht, ein Agio zu zahlen, vereinbart, wird der potentielle Veräußerer im Regelfall eine Sicherheit für die auf die neuen Anteile überspringenden stillen Reserven verlangen. Je weiter die Sicherung des Veräußerers geht, desto größer wird das Risiko der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (vgl. SEIBT, DStR 2000, 2061 [2066]). Alternativ zur Beteiligung an der zu veräußernden Gesellschaft können Erwerber und Veräußerer auch ein Gemeinschaftsunternehmen in der Form

einer KapGes. gründen, in die der Veräußerer die zukünftig zu übertragenden Anteile gegen Gewährung von neuen Anteilen steuerneutral einbringt (§ 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) und der Erwerber mehrheitsvermittelnde neue Anteile gegen Einbringung einer Bareinlage oder einer Sacheinlage erhält. Im Fall der Einbringung von Anteilen durch einen nicht durch Abs. 2 Begünstigten unter dem Teilwert und im Fall einer Sacheinlage zu einem Wert unter dem Teilwert (zB Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils) sind die Restriktionen des Abs. 4 für den Fall einer Weiterveräußerung zu beachten. Gemeinhin wird dabei für die Anteile des Veräußerers eine Kauf- oder Verkaufsoption vereinbart. Im Übrigen ergeben sich dieselben Konsequenzen wie bei einer unmittelbaren Beteiligung durch Kapitalerhöhung an der zu veräußernden Gesellschaft selbst.

Wandelschuldverschreibungen, Wertpapierleihe: Werden Wertpapiere im Rahmen eines Darlehens übertragen, kommt es nicht zur Aufdeckung stiller Reserven (BMF v. 3.4.1990, DB 1990, 683; ausführl. § 17 EStG Anm. 70 „Wertpapierleihe“). Die für die Leihe vereinbarten Zahlungen führen nicht zu Bezügen iSd. § 8b Abs. 1.

Umwandlung von Veräußerungsgewinn in Dividenden: Da die Sperrwirkungen des Abs. 4 für Veräußerungsgewinne, nicht aber für laufende Beteiligungserträge gelten, können entsprechende stille Reserven vor Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile ohne StBelastung realisiert und stfrei ausgeschüttet werden. Dazu wird der Betrieb von der KapGes., an der die sperrfristbehafteten Anteile bestehen, in eine Tochter-PersGes. handelsrechtl. unter Aufdeckung der stillen Reserven und strechtl. zu Buchwerten aufgrund von § 24 UmwStG eingebracht. Die einbringende KapGes. kann den handelsrechtl. Gewinn, uU unter Darlehensfinanzierung, an ihren Gesellschafter zu 60 % (hälftig)/zu 95 % stfrei ausschütten (vgl. im Einzelnen ROMSWINKEL, DB 2002, 1679 [1683]). Ebenfalls der Inanspruchnahme der (hälftigen/60 %igen) StBefreiung für laufende Beteiligungserträge liegt die Strukturierung vor Veräußerung durch eine Vorzugsdividende zugrunde, mit der im Vorfeld der durch eine Option abgesicherten Veräußerung der Kaufpreis und damit Veräußerungsgewinn gemindert wird. Hierzu und zu weiteren Gestaltungsmöglichkeiten vgl. BOGENSCHÜTZ/HIERL, DStR 2003, 1147.

Verschmelzung zum Zweck des Wegfalls schädlicher Anteile: Da die Befreiung von Veräußerungsgewinnen für Anteile iSd. Abs. 4 versagt wird, könnten diese durch im Rahmen einer Verschmelzung neu auszubehende Anteile ersetzt werden. Wird zB die KapGes., an der sperrfristbehaftete Anteile bestehen, auf eine Schwestergesellschaft verschmolzen, gehen die sperrfristbehafteten Anteile unter. Aufgrund von § 13 Abs. 1 UmwStG treten die neuen Anteile an deren Stelle, soweit die Beteiligung im BV gehalten wird. Es ist str., ob sich aufgrund von § 13 Abs. 3 UmwStG die Einbringungsgeborenen der untergehenden Anteile an den neuen Anteilen fortsetzt; die FinVerw. wendet § 13 Abs. 3 UmwStG (1995) auf alle Anteile an (BMF v. 16.12.2003 – IV A 2 - S - 1978 - 16/03, BStBl. I 2003, 786 – Tz. 18). Es liegt uE jedenfalls kein Fall des § 13 Abs. 3 UmwStG (1995) vor, wenn aufgrund der Verschmelzung keine einbringungsgeborenen, sondern durch einen nicht durch Abs. 2 Begünstigten eingebrachte Anteile ersetzt werden. Insgesamt kein Fall des Abs. 13 Abs. 3 UmwStG (1995) liegt uE auch dann vor, wenn im Rahmen eines upstream mergers keine neuen Anteile ausgegeben werden (ausführl. PUNG in DPM, § 8b Rn. 366; SCHMITT, BB 2002, 435); anders aber § 13 Abs. 3 des aktuellen UmwStG.

Einstweilen frei.

182

5. Gewinnminderungen in Fällen nicht steuerfreier Veräußerung (Abs. 4 Satz 3 aF)

183 a) Rechtsentwicklung

Die Regelung wurde durch das ProtErklG an Abs. 4 angefügt. Damit wurde die Verwaltungsmeinung gesetzlich festgeschrieben (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 27). Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich um eine Klarstellung. Das indes ist zumindest zweifelhaft; uE gebot die StPfl. von Abs. 4 unterfallenden Anteilen eine entsprechende Berücksichtigung von Gewinnminderungen. Die Frage war str. Da Abs. 4 Satz 1 für bestimmte Anteile die Anwendung des Abs. 2, nicht aber des Abs. 3 ausschloss, wurde hieraus geschlossen, dass Abs. 3 auch anzuwenden war, wenn solche Anteile mit Verlust veräußert wurden (so insbes. BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 27; FÜGER/RIEGER, FR 2003, 589 [592]; zum Streitstand ausführl. DESENS, FR 2002, 247 [255], mwN). Anderer Ansicht nach bezog sich Abs. 3 nur auf Anteile, die auch der Rechtsfolge des Abs. 2 unterlagen und demnach stfrei veräußert werden konnten (CREZELIUS, DB 2000, 1631 [1632]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 1453 [1456]; HARITZ, DStR 2000, 1537 [1544]; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 499).

184 b) Tatbestandsvoraussetzungen

Abs. 4 Satz 3 aF regelt, dass in Fällen nicht stfreier Veräußerung aufgrund von Abs. 4 Sätze 1 und 2 aF Gewinnminderungen nicht zu berücksichtigen sind, die im Zusammenhang mit den dort genannten Anteilen stehen. Folglich sind Gewinnminderungen während der siebenjährigen Sperrfrist auch dann nicht abziehbar, wenn eine Anteilsveräußerung vor Ablauf dieser Frist stpfl. wäre.

Satz 3 nennt selbst keine eigenen konkreten Tatbestände, sondern verweist auf Fälle des Satzes 1 und 2 sowie auf Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit den Anteilen entstehen.

Fälle des Satzes 1 und 2: Nach der Gesetzesintention sollen einbringungsgeborene Anteile und Anteile, die ein nicht durch Abs. 2 Begünstigter zu einem Wert unter dem Teilwert in eine KapGes. eingebracht hat (Satz 1) und für die keine Rückausnahme eingreift (Satz 2) betroffen sein. Der Wortlaut des Satzes 3 ist zwar ungenau formuliert, lässt aber die vom Gesetzgeber beabsichtigte Rechtsfolge zu. Der Verweis auf „Fälle des Satzes 1 und 2“ bezieht sich uE nicht nur auf die Nr. 1 und 2 des Satzes, sondern auch dessen Einleitung „Absatz 2 ist nur anzuwenden, soweit die Anteile nicht ...“. Es handelt sich um eine Rechtsgrundverweisung. Dadurch erfasst Satz 3 solche Fälle, die zwar grds. zu einem stfreien Veräußerungsgewinn führen, aber durch Satz 1 und die fehlende Rückausnahme in Satz 2 ausnahmsweise stpfl. sind.

Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit den Anteilen entstehen: Auch diese Formulierung ist ungenau; ihre Bedeutung erschließt sich erst durch die Anordnung der Rechtsfolge, dass Abs. 3 Satz 3 gelten soll. Gemeint sind die Gewinnminderungen, die Abs. 3 Satz 3 ausschließt, insbes. Veräußerungsverluste und Teilwertabschreibungen. Sie müssen im Zusammenhang mit Anteilen entstehen, deren Veräußerung im Gewinnfall nicht zur StFreiheit nach Abs. 2 führt.

c) Rechtsfolge

Satz 3 formuliert keine eigenständige Rechtsfolge, sondern bedient sich ebenso wie bereits im Tatbestand eines Verweises. Abs. 3 Satz 3 ist anzuwenden. Gewinnminderungen bleiben dadurch stl. unberücksichtigt.

Überschießende Rechtsfolge: Die Anwendung des Abs. 3 Satz 3 in den Fällen des Abs. 4 Sätze 1 und 2 aF kann zu systemwidrigen Ergebnissen führen. Ist der Teilwert einer Beteiligung während der Siebenjahresfrist gesunken, wirkt sich die gebotene Teilwertabschreibung wegen Abs. 3 Satz 3 nicht aus. Dagegen würde ein Gewinn aus der Veräußerung der Anteile nachfolgend innerhalb der Siebenjahresfrist besteuert, selbst wenn sich unter Einbeziehung der Steuerwirksamkeit der Abschreibung kein Gewinn ergäbe. Zumindest in Fällen wie dem Vorgenannten ist Abs. 4 Satz 3 dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass steuerunwirksame Teilwertabschreibungen iSd. Abs. 3 den stpfl. Veräußerungsgewinn mindern (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 46; FÜGER/RIEGER, FR 2003, 543 [547]; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 502; DESENS, FR 2002, 247 [257]).

Stellungnahme: Der Wortlaut von Abs. 4 Satz 3 aF lässt es zwar zu, mit „Anteilen im Sinne des Absatzes 2“ sowohl einen abstrakten Verweis auf alle generell begünstigten Anteile zu fassen als aber auch einen Verweis auf den konkreten Anteil, der nicht unter Abs. 4 fällt. Da der Vorschrift aber systematisch der Gedanke zugrunde liegt, Gewinne und Verluste im Rahmen der Gewinnermittlung korrespondierend zu behandeln, erschien es angezeigt, auf konkret stfrei veräußerbare Anteile abzustellen (vgl. auch SPENGLER/SCHADEN, DStR 2003, 2192 [2200]; glA M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 499 f.).

Fraglich ist, ob die Regelung in Satz 3 die Gesetzesintention, eine Berücksichtigung von Verlusten auszuschließen, trägt. Daran bestehen Zweifel, weil sich der Gesetzgeber auch in Satz 3 Verweisungen bedient, die bereits in den Sätzen 1 und 2 zu Auslegungsproblemen führen; wenngleich BFH v. 18.3.2008 (I R 37/08, BStBl. II 2011, 894) nur den Gewinnfall behandelt, dürfte auch der Verlustfall noch verfassungsrechtl. bestimmt genug gefasst sein.

Einstweilen frei.

186–188

**G. Erläuterungen zu Abs. 5:
Pauschalisiertes Betriebsausgabenabzugsverbot**

Schrifttum: UTESCHER/BLAUFUS, Unternehmenssteuerreform 2001: Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs bei Beteiligungserträgen, DStR 2000, 1581; FROTSCHER, Die Abzugsbeschränkungen nach § 3c EStG und ihre Auswirkung auf Finanzierungsentscheidungen, DStR 2001, 2045; GROTHERR, Gewerbesteuerliche Auswirkungen der mit steuerfreien Dividenden im Zusammenhang stehenden nichtabziehbaren Betriebsausgaben, BB 2001, 597; HUNSDOERFER, Beteiligungsaufwendungen im Halbeinkünfteverfahren, BB 2001, 2242; NEU/ROHDE, Finanzierung von Beteiligungskäufen, GmbH-StB 2001, 110; STRAHL, Einbringungsgeborene Anteile: Probleme und Gestaltungsmöglichkeiten, KÖSDI 2001, 12728; SCHMIDT/HAGEBÖKE, Die erneute Änderung von § 8b Abs. 5 KStG durch das UntStFG, IStR 2002, 150; GRAF KERSENBRÖCK, § 8b Abs. 5 KStG nach der „Lankhorst-Hohorst“-Entscheidung des EuGH, BB 2003, 2148; HERZIG, Aktuelle Entwicklungen bei § 8b KStG und § 3c EStG, DB 2003, 1459; HILL/KAVAZIDIS, Geplante Fortsetzung des StVergAbG (Korb II) – Darstellung und erste Analyse, DB 2003, 2028; KESSLER/REITSAM, § 3c Abs. 1 EStG und Vorteilsgewährung im Konzern, DB 2003, 2139; MAYER/FRISCH-

MUTH, EU-Widrigkeit nationaler Abzugsbeschränkungen von Kosten im Zusammenhang mit Beteiligungen an EU-Tochtergesellschaften, *StuB* 2003, 1034; ROSENBACH, Organshaft und Holding – Zweifelsfragen zu § 8b KStG und § 3c EStG –, *WPg-Sonderheft* 2003, 3; SCHNITGER, Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei steuerfreien ausländischen Einkünften unter besonderer Beachtung des § 8b Abs. 5 KStG, *IStR* 2003, 298; GOCKSCH/BUGE, Pauschalierung von nicht abzugsfähigen BA gem. § 8b KStG und *GewSt*, *DStR* 2004, 1549; KAMINSKI/STRUNK, Die steuerliche Behandlung von Aufwand im Zusammenhang mit Kapitalgesellschafts-Beteiligungen nach Änderung des § 8b KStG zum 1.1.2004, *BB* 2004, 689; WAGNER, Das „Bosal“-Urteil des EuGH und die Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten bei grenzüberschreitenden Konzernstrukturen, *DStZ* 2004, 185; THÖMMES, Abzugsbeschränkungen nach § 8b KStG und dem Halbeinkünfteverfahren, *IStR* 2005, 685; BINNEWIES, Verfahrensfragen bei der Besteuerung der GmbH, *GmbH-StB* 2006, 302; FRIEDRICH/NAGLER, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache C-471/04/Keller Holding v. 23.02.2006 und seine Auswirkungen auf die Abzugsbeschränkungen des § 8b KStG, *IStR* 2006, 217; KOLLRUSS, Kein pauschales Abzugsverbot nach § 8b Abs. 5 KStG für Gewerbesteuerzwecke bei Bezug von Schachteldividenden über eine Organgesellschaft, *DStR* 2006, 2293; U. PRINZ/HICK, Halbeinkünftebesteuerung und Gewerbesteuer (§ 7 Satz 4 GewStG): Die mittelständische Holding-Personengesellschaft mit gemischem Mitunternehmerkreis im Veräußerungsfall, *GmbHR* 2006, 24; U. PRINZ/HICK, Neues aus der Finanzverwaltung: Veräußerter Mitunternehmeranteil und Halbeinkünftebesteuerung, *FR* 2006, 168; SCHILLER, Erfassung von Schachteldividenden im Gewerbeertrag von Mitunternehmenschaften, *DB* 2006, 1127; RICHTER, Kritische Beurteilung der gewerbesteuerlichen Auswirkung von § 8b Abs. 5 KStG durch das *JStG* 2007, *BB* 2007, 751; KOHLHEPP, § 8b Abs. 5 KStG und Überlegungen zu einem geänderten dogmatischen Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttung bei Konzernstrukturen, *DStR* 2008, 1859; OLDIGES, Wirkungen und Rechtfertigung des pauschalen Abzugsverbots gemäß § 8b Abs. 5 KStG, *DStR* 2008, 533; INTEMANN; Beteiligungsaufwendungen trotz gesetzlichen Abzugsverbots berücksichtigungsfähig, *Auslandsbeteiligungen europarechtlich geschützt*, *NWB* 2009, 2889.

I. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1

189 1. Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben (Abs. 5 Satz 1)

Das Tatbestandsmerkmal „Bezüge im Sinne des Abs. 1“ stellt die Verbindung zu allen stbefeierten laufenden Erträgen aus Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen her. Es handelt sich um solche Bezüge, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben.

Bezüge iSd. Abs. 1: Erfasst werden alle laufenden Beteiligungserträge, die den Tatbestand des Abs. 1 erfüllen. Wegen dieses umfassenden Verweises gehören im Rahmen der Bezüge nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch vGA (PUNG in *DPM*, § 8b Rn. 383; KESSLER/SCHMALZ/SCHMIDT, *DStR* 2001, 1865 [1872]; KRAWITZ/BÜTTGEN/HICK, *WPg* 2002, 85 [88]; SCHMIDT/HAGEBÖKE, *IStR* 2002, 150 [151]; WATERMEYER, *GmbH-StB* 2002, 108 [112]). Da Abs. 5 idF des *StSenkG* nicht auf die vorgenannten Bezüge, sondern auf „Dividenden aus Anteilen“ verweist, war die Einbeziehung von vGA str. Nach wohl hM war der nationale Dividendenbegriff maßgebend, weil Abs. 5 nicht – wie noch Abs. 7 aF – auf den abkommensrechtl. Begriff verwies. Dadurch wendete die hM Abs. 5 nicht auf vGA an (UTESCHER/BLAUFUS, *DStR* 2000, 1581 [1583]; KÖHLER, *DStR* 2000, 1849 [1850]; GAIL/DÜLL/FUHRMANN/GRUPP/EBERHARD, *DB* 2000, Beilage 15, 13; WERRA, *FR* 2000, 645 [649]; aA GROTHERR, *IWB* Fach 3 Gr. 1, 1697 [1719]). Durch den rückwirkenden Wechsel von „Dividenden aus Anteilen“ in „Bezüge im Sinne des Abs. 1“ durch das *UntStFG* können sich verfassungsrechtl. zweifelhafte Rückwirkungen ergeben (hierzu vgl. SCHMIDT/HAGEBÖKE, *IStR* 2002, 150).

Bezüge von in- und ausländischer Kapitalgesellschaft: Abs. 5 enthält keine Einschränkung hinsichtlich der die Bezüge vermittelnden Gesellschaft. Erfasst werden alle Abs. 1 unterfallenden Bezüge unabhängig von der Domizilierung der ausschüttenden Gesellschaft. Maßgebend für die Frage ist wie bei Abs. 1 inländ. Recht. Bei einer Auslandsgesellschaft ist der Rechtstypenvergleich vorzunehmen.

Hinweis: Die Anwendung des Abs. 5 S. 1 auf Bezüge aus in- und ausländischen Kapitalgesellschaften gilt seit dem VZ 2003. Bis zu seiner Änderung durch das ProtErklG war Abs. 5 eine im Verhältnis zu Gewinnausschüttungen inländ. KapGes. und ausl. Kapitalgesellschaften unterschiedlich ausgestaltete Abzugsbeschränkung: Auf Gewinnausschüttungen unbeschränkt kstpfl. KapGes. war § 3c Abs. 1 EStG anwendbar, während im Auslandsfall stets die Pauschalierung von 5 % galt, die bei Beteiligungserträgen zu beachten war (FROTSCHER, DStR 2001, 2045; HUNDSDOERFER, BB 2001, 2242; SCHÖN, FR 2001, 381; UTESCHER/BLAUFUS, DStR 2000, 1581; BEINERT/MIKUS, DB 2002, 1467; ausführlich HERZIG, DB 2003, 1459). Die Regelung entfaltete jedoch keine Wirkung mehr, nachdem der EuGH sie als EU-rechtswidrig beurteilt hat (s. Anm. 8). Durch das ProtErklG und dadurch mit Wirkung ab 1.1.2004 erfuh Abs. 5 eine erhebliche Erweiterung, da auch der Gesetzgeber die EU-Problematik erkannt hatte. Die Fiktion nichtabziehbarer BA erfasst auch Bezüge inländ. KapGes. Ausdrücklich schließt Satz 2 die Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG aus.

Kein Ansatz bei der Ermittlung des Einkommens: Das Gesetz spricht nur davon, dass die Bezüge bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben.

Freistellung nach Doppelbesteuerungsabkommen?: Fraglich ist, ob die Regelung allein auf Bezüge anwendbar ist, die aufgrund von Abs. 1 S. 1 freigestellt sind, oder auf alle Bezüge unabhängig von der Rechtsgrundlage ihrer Freistellung, insbes. aufgrund eines DBA. Die Frage stellt sich insbes. vor dem Hintergrund des Verhältnisses der Freistellung aufgrund von Abs. 1 und einer DBA-Freistellung. Käme Abs. 5 bei einer DBA-Freistellung nicht zur Anwendung, ergäbe sich ein Vorteil, wenn § 3c Abs. 1 EStG ebenfalls nicht anwendbar ist (so KESSLER/DIETRICH/QUILITSCH, FR 2011, 593) oder im Falle seiner Anwendung die tatsächlichen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung stehenden Aufwendungen niedriger als 5 % der Dividende sind. Der BFH (v. 12.2.2006 – I R 30/05, BFH/NV 2006, 1659) hat eine Nichtanwendung bei DBA-Freistellung vertreten, die Frage indes in BFH v. 9.8.2006 (I R 50/05, BStBl. II 2008, 823 – Tz. 16) ausdrücklich mangels Entscheidungserheblichkeit offengelassen. BFH v. 29.8.2012 (I R 7/12, BStBl. II 2012, 89) wendet die 5 %-Fiktion des § 8b Abs. 7 KStG 1999 auch bei einer DBA-Freistellung an; unklar gbleiben ist, ob das auch für Abs. 5 gilt (bej. RENGERS in BLÜMICH; § 8b Rn. 168; STANGL, DStR 2013, Beih. 4, 8 [13]). Nach GOSCH (DStR 2013, Beihefter 4, 3; FS Herzig, 63 [70 f.]) kommt demgegenüber Abs. 5 bei einer DBA-Freistellung nicht zum Tragen. Nach wohl hM ist Abs. 5 auch auf andere, insbes. DBA-Befreiungen anwendbar, weil der Wortlaut keine Einschränkung enthalte (vgl. M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 527 ff.; PUNG in DPM, § 8b Rn. 384; GOSCH II, § 8b Rn. 483; RENGERS in BLÜMICH; § 8b Rn. 168; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 78; STANGL, DStR 2013, Beih. 4, 8 [13]).

Stellungnahme: Die Unklarheit in der Anwendung des Abs. 5 auf DBA-Befreiungen ist in dem ungeklärten Verhältnis der Freistellung aufgrund von Abs. 1 und einer Freistellung aufgrund DBA begründet. Grundsätzlich sprechen Wortlaut und Zweck des Abs. 5 für eine Anwendung auf stfreie Bezüge iSd. Abs. 1 unabhängig vom Rechtsgrund der Befreiung. Der Wortlaut enthält keinerlei Ein-

schränkung. Der Grund für die Pauschalierung waren Schwierigkeiten bei der Zuordnung von unmittelbar wirtschaftlich in Zusammenhang mit Gewinnausschüttungen stehenden Aufwand. Da die DBA regelmäßig die Bruttoerträge freistellen (Ausnahme: DBA Frankreich), und die Ermittlung von Beteiligungsaufwand nicht regeln, spricht dies für eine Anwendung des Abs. 5 auch im DBA-Fall. Insbesondere unterscheidet Abs. 5 nicht danach, aus welchem Rechtsgrund die Befreiung eintritt, sondern verweist nur auf Bezüge iSd Abs. 1, die stfrei sind. Etwas anderes könnte gelten, wenn die Anwendung von Abs. 5 zu einem treaty override führt. Auf der Grundlage des BFH (v. 29.8.2012 – I R 7/12, BStBl. II 2013, 89 – Tz. 16) ist das nicht der Fall.

Keine Zinsen aus typisch stiller Gesellschaft: Kapitaleinkünfte aufgrund von § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG unterfallen nicht den laufenden Bezügen iSd. Abs. 1; auch insoweit spielt der DBA-Dividendenbegriff für § 8b keine Rolle.

2. Rechtsfolge: 5 %-Fiktion

190 a) Auswirkung auf die Körperschaftsteuer

Abs. 5 bestimmt, dass 5 % der laufenden Erträge aus Anteilen an KapGes. als nichtabziehbare BA gelten. Insoweit unterliegen die laufenden Beteiligungserträge der Besteuerung, so dass effektiv nur eine StBefreiung von 95 % gewährt wird. Dies gilt für unbeschränkt stpfl. und beschränkt stpfl. Anteilseigner mit inländ. BV. Bei beschränkt stpfl. Anteilseignern ohne inländ. BV wird die KSt durch den definitiven KapErtrStAbzug abgegolten (s. Anm. 26).

Bruttodividende als Bemessungsgrundlage: Grundlage der Ermittlung der nichtabziehbaren BA bilden die ausgeschütteten Bruttodividenden. Tatsächlich entstandene BA werden zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Abs. 5 nicht berücksichtigt. Dasselbe gilt für etwaige Abzugssteuern des Quellenstaats (vgl. BMF v. 10.1.2000 – IV D 3 - S 1300-217/99, BStBl. I 2000, 71 – Tz. 2).

Zeitpunkt: Da Abs. 5 BA in Zusammenhang mit laufenden Beteiligungserträgen iSd. Abs. 1 fingiert, greift die Regelung ein, sobald der stl. Gewinn um die stfreien Bezüge iSd. Abs. 1 gekürzt wird. Bei ordentlichen Gewinnausschüttungen ist das regelmäßig der Zeitpunkt, in dem der Dividendenanspruch entstanden ist, bei vGA und Gewinnermittlung aufgrund von § 4 Abs. 3 EStG der Zeitpunkt des Zuflusses bei der inländ. KapGes.

Keine tatsächlichen Betriebsausgaben erforderlich: Die Fiktion des Abs. 5 greift unabhängig davon ein, ob und in welcher Höhe tatsächlich BA entstanden sind (grundlegend HERZIG, DB 2003, 1459 [1467]). Soweit diskutiert wurde, ob bei nicht vorhandenen oder tatsächlich niedrigeren BA die Fiktion nicht anwendbar sein sollte (vgl. SCHMIDT/HAGEBÖKE, IStR 2002, 150 [152]), entspricht das nicht dem Wortlaut des Satzes 1. Er knüpft an die Bezüge iSd. Abs. 1 an. Die Fiktion des Abs. 5 greift unabhängig davon ein, ob und in welcher Höhe tatsächlich BA entstanden sind. Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 7.

Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben: Die Fiktion nichtabziehbarer BA führt zwar einerseits dazu, dass im Ergebnis nur 95 % der Dividenden freigestellt sind. Andererseits sind aber höhere tatsächliche BA, die ohne Abs. 5 nach § 3c Abs. 1 EStG nichtabziehbar wären, in vollem Umfang abziehbar (Abs. 5 Satz 2).

Kaskadeneffekt: Die Fiktion nichtabziehbarer BA von 5 % der laufenden Beteiligungserträge greift auf jeder Beteiligungsstufe ein. Damit kommt es in Hol-

dingstrukturen oder anderweitigen mehrstufigen KapGes-Verbindungen zu einem Kaskadeneffekt, ohne dass der Nachweis tatsächlich niedrigerer BA zugelassen wäre. Das bleibt auch nach der Entscheidung des BVerfG (v. 12.10.2010, BVerfGE 127, 224) verfassungsrechtl. weiterhin zweifelhaft, s. Anm. 7.

Anwendung des Abs. 5 in Organschaftsfällen: Nach § 15 Nr. 2 ist Abs. 5 in Organschaftsfällen nicht bei der Ermittlung des Einkommens der OG, sondern bei der Einkommensermittlung des OT anzuwenden; s. Anm. 23; zur GewSt s. Anm. 191.

Auswirkung des Abs. 5 auf die Anrechnung ausländischer Quellensteuern: Eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die nicht abzehbaren Betriebsausgaben erfolgt nicht, weil es sich nicht um Divideneinkünfte, sondern um nicht abzehbare Betriebsausgaben handelt (vgl. BFH v. 29.8.2012 – I R 7/12, BStBl. II 2013, 89). Ausführliche Diskussion bei SCHNITGER, IStR 2003, 298 (301 ff.).

b) Auswirkung auf die Gewerbesteuer

191

Die Regelungen des § 8b sind über § 7 Satz 1 GewStG auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu beachten, das gilt auch für Abs. 5. Hinsichtlich der Auswirkung des Abs. 5 Satz 1 auf die GewSt ist zwischen stfreien Dividenden, die der gewstl. Hinzurechnung (§ 8 Nr. 5 GewStG) unterfallen, und nicht hinzuzurechnenden Dividenden zu unterscheiden:

Nicht hinzuzurechnende Dividenden: Werden Dividenden nicht aufgrund von § 8 Nr. 5 GewStG dem Gewerbeertrag hinzugerechnet, weil die Kürzungsvoraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG erfüllt sind, unterliegen die aufgrund von Abs. 5 fingierten nichtabziehbaren BA der GewSt. Auf die BA selbst ist die Kürzung aufgrund von § 9 Nr. 2a und 7 GewStG nicht anwendbar, weil die nichtabziehbaren BA keine Gewinnanteile im Sinne der Regelungen darstellen (§ 9 Nr. 2a Satz 4, Nr. 7 Satz 3 GewStG). Die Regelung zur Hinzurechnung des Nettobetrags erfolgte durch das JStG 2007 (v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878) klarstellend (vgl. nur Gosch II. § 8b Rn. 516).

Hinweis: Soweit Aufwendungen als Finanzierungsanteile dem Gewerbeertrag aufgrund von § 8 Nr. 1 GewStG hinzugerechnet werden, kommt es durch Abs. 5 Satz 1 zu einer Doppelbelastung. In solchen Fällen sollte Abs. 5 uE aufgrund von § 163 AO nicht angewendet werden (GROTHERR, BB 2001, 597 [602f.], schlägt de lege ferenda eine Kürzung der nach Abs. 5 iVm. § 7 GewStG anzusetzenden Beträge vor).

Hinzuzurechnende Dividenden: Werden stbefreite Dividenden aufgrund von § 8 Nr. 5 GewStG hinzugerechnet, fallen die kstl. und gewstl. Behandlung auseinander. Gewerbesteuerlich werden die aufgrund von Abs. 1 stfreien Dividenden dem Gewerbeertrag hinzugerechnet. Hinzugerechnet wird der Nettobetrag der Dividende. Das folgt aus § 8 Nr. 5 GewStG, der die Hinzurechnung nach Abzug von wirtschaftlich mit den Leistungen im Zusammenhang stehenden BA, soweit sie aufgrund von Abs. 5 unberücksichtigt bleiben, regelt. Da die Hinzurechnung um nicht berücksichtigte BA (Abs. 5) zu mindern ist (GOSCH II. § 8b Rn. 516; SCHIFFERS, GmbHR 2004, 69 [76]), sind sie zu 95% gewstpfl. Tatsächliche BA bleiben abzehbar.

Organschaft: Aufgrund § 15 S. 1 Nr. 2 ist § 8b Abs. 5 nicht bei der Organgesellschaft anzuwenden. Dadurch greifen die Kürzungsregelungen des § 9 Nr. 2a, 7 GewStG unmittelbar bei ihr ein; und zwar seit EZ 2006 als Nettobetrag, dh nach Abzug entsprechenden unmittelbarer mit dem Gewinnanteil in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Beteiligungsertrags. Eine gegenläufige Korrektur erfolgt für die GewSt auf der Ebene des Organträgers, bei dem die Finanz-

KStG § 8b Anm. 191–201 G. Abs. 5: Pauschalisiertes BA-Abzugsverbot

verwaltung dann auch § 8b Abs. 5 anwendet und dies mit § 15 Satz 1 Nr. 2 begründet, der auch bei der GewSt anwendbar sein soll (vgl. BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2770 - 18/03, BStBl. I 2003, 437 – Tz. 28, BStBl. I 2003, 437; PUNG in DPM, § 8b Rn. 379; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 77; aA STANGL, DStR 2013, Beih. 4, 8 [11] mwN).

192 3. Gestaltungsansätze

Organschaft: Da Gewinnabführungen nicht zu den laufenden Beteiligungserträgen iSd. Abs. 1 zählen, ist Abs. 5 Satz 1 auf sie nicht anwendbar. In doppel- und mehrstöckigen KapGes-Strukturen lässt sich die Fiktion nichtabziehbarer BA und insbes. in tiefer gestaffelten Strukturen der Kaskadeneffekt durch Organschaften vermeiden (vgl. auch SCHIFFERS, GmbHR 2004, 69 [77]).

Ballooning und spätere Ausschüttung: Solange die Gesellschaft keine Gewinnausschüttungen vornimmt (sog. Ballooning), läuft Abs. 5 Satz 1 leer. Insofern bleibt es bei den durch den BFH (v. 29.5.1996 – I R 1594, BStBl. II 1997, 57; v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60; v. 29.5.1996 – I R 21/95, BStBl. II 1997, 63) bestätigten Regeln zur Anwendung des § 3c EStG. Danach greift das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG nur ein, soweit der Anteilseigner in dem Wj., dem die BA zuzuordnen sind, stfreie Gewinnanteile bezogen hat. Bezogen auf Abs. 5 Satz 1 bedeutet dies, dass die Fiktion nicht abziehbarer BA durch entsprechendes Ausschüttungsverhalten vermieden werden kann. Anders als bei § 3c Abs. 1 EStG kann allerdings die zeitliche Trennung von BA in einem VZ und Gewinnausschüttung in einem anderen VZ nicht verhindern, dass im Zeitpunkt der Dividendenausschüttung 5 % der Einnahmen als nichtabziehbare BA fingiert werden. Durch die „Steuerstundung“ ergibt sich jedoch zumindest ein Zinsvorteil. Da die Fiktion von 5 % aufgrund von Abs. 3 Satz 1 auch bei einem Veräußerungsgewinn greift, kann die Pauschalierung nicht durch einen nachfolgenden Veräußerungsgewinn vermieden werden.

193 II. Nichtanwendung des § 3c Abs. 1 EStG (Abs. 5 Satz 2)

Aufgrund von Abs. 5 Satz 2 ist § 3c Abs. 1 EStG nicht anwendbar. Tatsächlicher Aufwand ist abziehbar. Im Zusammenspiel mit Abs. 3 Satz 2 ist § 3c Abs. 1 EStG in KapGes-Strukturen überhaupt nicht mehr anwendbar, wenn man – wie hier vertreten – Abs. 5 auch auf eine DBA-Freistellung anwendet. Zur Anwendung in Auslandsfällen für VZ bis einschl. 2003 s. Anm. 8.

Hinweis: Wie im Fall des Abs. 3 Sätze 1 und 2 erübrigt es sich trotz der Vereinheitlichung des BA-Abzugs nicht, BA genau zuzuordnen, wenn die Körperschaft (ganz oder teilweise) andere als Abs. 1 unterfallende stfreie Einnahmen erzielt. Die Abzugsrestriktionen des § 3c Abs. 2 EStG für insbes. natürliche Personen als Anteilseigner bestehen unverändert fort. In Einzelfällen kann es vorteilhaft sein, eine KapGes. als Finanzierungsempfänger zwischenzuschalten.

194–201 Einstweilen frei.

**H. Erläuterungen zu Abs. 6:
Anwendung der Abs. 1 bis 5 bei zwischengeschalteter
Mitunternehmerschaft oder bei Betrieben gewerblicher
Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Schrifttum: BECHLER/SCHRÖDER, Gewerbesteuer bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen – § 7 Satz 2 GewStG idF des UntStFG, DB 2002, 2238; FÜGER/RIEGER, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Gewerbesteuer, DStR 2002, 933; STRUNK/KAMPHAUS, Aktuelle Steuerrechtsänderungen und ihre Auswirkungen auf die Personengesellschaft, BB 2002, 2153; TÖBEN, Keine Gewerbesteuer auf Dividenden und auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft, FR 2002, 361; REINHARDT, Das BMF-Schreiben zur Anwendung des § 8b KStG und Auswirkungen auf die Gewerbesteuer, BB 2003, 1148; SEITZ, Die Berücksichtigung der St-Befreiungen nach § 8b Abs. 2 und 6 KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft, GmbHR 2004, 476; WAGNER, Das „Bosal“-Urteil des EuGH und die Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten bei grenzüberschreitenden Konzernstrukturen, DStZ 2004, 185; WELKE, Gewerbesteuerliche Aspekte beim Bezug von Dividenden über eine zwischengeschaltete Personengesellschaft, GmbHR 2004, 1146; GRIEMLA, Halbeinkünfteverfahren bei Personengesellschaft – Zuständigkeit des Feststellungs- oder des Veranlagungs-Finanzamt?, FR 2005, 719; HELM/KRINNINGER, Steuerrechtliche Folgen des Gesellschafterverzichts auf Forderungen gegenüber einer Kapitalgesellschaft, DB 2005, 1989; LANG, Personengesellschaften als Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, DK 2005, 491; U. PRINZ/HICK, Neues aus der Finanzverwaltung: Veräußerter Mitunternehmeranteil und Halbeinkünftebesteuerung, FR 2006, 168; ROHRER/ORTH, Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Ebene einer KGaA, BB 2007, 1594; KUSTERER, Überlegungen zur Besteuerung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA, DStR 2008, 484; FORST, Vermeidung der Beschränkungen gem. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG und § 15a EStG bei Personengesellschaft, Ubg 2010, 194; SCHOLTEN/GRIEMLA/KINALZIK, Zuständigkeit beim Halbeinkünfte- bzw. Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaften, FR 2010, 259; APTZ, Anmerkung zu BFH v. 18.7.2012 – X R 28/10, EStB 2013, 10.

I. Zwischengeschaltete Mitunternehmerschaft (Abs. 6 Satz 1)

1. Notwendige Regelung bei zwischengeschalteter Mitunternehmerschaft 202

Aufgrund von Abs. 6 Satz 1 gelten die Regelungen der Abs. 1 bis 5 auch, soweit einer dem persönlichen Anwendungsbereich des Abs. 1 mittelbar unterfallenden Körperschaft Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen über eine PersGes. zugerechnet werden.

Abs. 6 Satz 1 unterscheidet zwei Tatbestände, die bei zwischengeschalteter Mitunternehmerschaft von Bedeutung sind. Zum einen handelt es sich um die Anwendung der Regelungen der Abs. 1–5, wenn der als Körperschaft strukturierte Mitunternehmer im Rahmen seiner Beteiligung an der Mitunternehmerschaft begünstigte Beteiligungserträge erzielt. Diese im Halbs. 1 enthaltene Grundregel wird zum anderen in Halbs. 2 um den Tatbestand der Veräußerung des Mitunternehmeranteils ergänzt, der die begünstigten Beteiligungserträge vermittelt.

Hinweis: Abs. 6 wurde durch das UntStFG neu gefasst. Dadurch regelt Abs. 6 Satz 1 ausdrücklich, dass alle in Abs. 1–5 genannten Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen, die im Rahmen des Gewinnanteils einer Mitunternehmerschaft zugerechnet werden, außer Ansatz bleiben. Das StSenkG ordnete in Abs. 6 Satz 1 noch an, dass die Abs. 1–3 im Rahmen eines Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft iSd. §§ 13

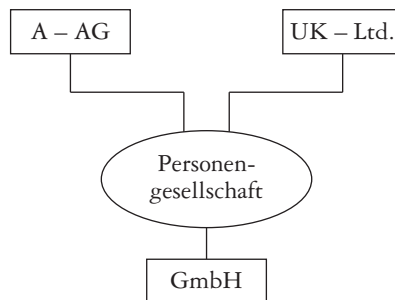
Abs. 7, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 und des § 18 Abs. 4 EStG zugerechnet werden. Der Wortlaut ließ offen, ob bei einer zwischengeschalteten Mitunternehmerschaft die Abs. 1–5 oder nur die Abs. 1–3 anwendbar waren. Es handelt sich uE bei der Fassung durch das UntStFG um eine klarstellende Regelung, weil Abs. 6 bereits in der Altfassung sinntypisch die umfassende Geltung der Abs. 1–5 anordnete (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1640 f.]). Darüber hinaus ist nun gesetzlich entschieden, dass jede Mitunternehmerschaft, auch die gewerblich geprägte (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), die Anwendung der Abs. 1–5 vermittelt.

Erst durch die Neufassung erfuhr Abs. 6 Satz 1 darüber hinaus auch die vorgenannte Ergänzung, dass auch Gewinne und Verluste von Abs. 1–5 erfasst werden, soweit sie bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils auf Anteile iSd. Abs. 2 entfallen. Es war uE auch bislang schon eine Erstreckung des Abs. 6 (direkt oder analog) geboten, um dem Zweck einer umfassenden Freistellung von Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen an KapGes. zu entsprechen. Auch diese Fassung enthält jedoch nach wie vor keine ausdrückliche Regelung zur Geltung bei der GewSt. Ganz im Gegenteil wird diese Problematik dadurch verschärft, dass eine Erweiterung des § 7 GewStG durch Anfügen eines Satzes 2 erfolgte. Soweit eine nicht eine natürliche Person unmittelbar, folglich insbes. eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft veräußert oder aufgibt oder diese ihren Betrieb veräußert oder aufgibt, tritt GewStPflcht ein.

Abs. 6 Satz 1 Halbs. 1 ist notwendig, um nach Wegfall des Anrechnungsverfahrens die Besteuerung von Beteiligungserträgen aus KapGes. nur auf der Ebene der KapGes. selbst zu bewirken. Da eine Mitunternehmerschaft selbständiges Subjekt der Gewinnerzielung und -ermittlung ist, ist der dem Mitunternehmer zuzurechnende Gewinnanteil kein Bezug iSd. Abs. 1 oder Gewinn iSd. Abs. 2 und 3. Die Mitunternehmerschaft, die die begünstigten Bezüge und Gewinne erzielt, wiederum gehört nicht zu dem durch Abs. 1 und 2 begünstigten Personenkreis. Abs. 6 Satz 1 Halbs. 1 stellt sicher, dass die Kette zwischen begünstigtem Empfänger von Beteiligungserträgen und der Beteiligungsgesellschaft auch bei zwischengeschalteter Mitunternehmerschaft erhalten bleibt.

Hinweis: Streitig ist, ob es sich bei Abs. 6 Satz 1 um eine deklaratorische oder konstitutive Regelung handelt. Insbesondere § 3 Nr. 40 EStG enthält keine entsprechende Überleitungsvorschrift auf Mitunternehmerschaften. Der Gesetzgeber geht offenbar davon aus, dass § 3 Nr. 40 EStG als allgemeine, bei der Gewinnermittlung zu beachtende Regelung unmittelbar bei der Mitunternehmerschaft anwendbar ist. Es wird zT vertreten, dass dies auch für § 8b gelte und Abs. 6 deklaratorischer Natur sei (vgl. TÖBEN, FR 2002, 361 [365]). Versteht man § 8b indes – wie offenbar vom Gesetzgeber beabsichtigt – als spezielle Regelung für KapGes. (s. Anm. 24), können PersGes. in den persönlichen Anwendungsbereich nur durch Abs. 6 gelangen (vgl. auch SERRZ, GmbHR 2004, 476, mwN).

Typischer Anwendungsfall ist die Beteiligung einer durch § 8b begünstigten KapGes. an einer Personenhandelsgesellschaft. Diese wiederum hält eine oder mehrere Beteiligungen an in- oder ausländ. KapGes. in ihrem Gesamthandsvermögen.



Regelungsbedürfnis: Ohne die Regelung des Abs. 6 Satz 1 wären Ausschüttungen der GmbH oder ein Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an dieser GmbH (vorbehaltlich § 7 Satz 2 GewStG) im Inland stpfl.; für die AG ergäbe sich eine StPflcht, weil sie einen Gewinnanteil iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG statt Bezügen nach Abs. 1 erhält; für die englische Limited, wenn sie Betriebsstätteneinkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG, Art. 5 und ggf. 7 Abs. 1 OECD-MA statt Bezüge nach Abs. 1 erhält.

2. Tatbestand des Abs. 6 Satz 1 Halbs. 1

203

Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 6 Satz 1 Halbs. 1 im Überblick: Die in Abs. 6 Satz 1 Halbs. 1 angeordnete Geltung der Abs. 1–5 setzt voraus:

- eine Mitunternehmerschaft sowie
- die Zurechnung von in Abs. 1–5 genannten Bezügen, Gewinnen und Gewinnminderungen im Rahmen des Gewinnanteils
- an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse.

Mitunternehmerschaft: Nicht jede zwischengeschaltete PersGes. vermittelt die Anwendung der § 8b-Regelungen. Es muss sich vielmehr um eine qualifizierte Mitunternehmerschaft handeln. Erforderlich ist, dass im Einzelfall der Typusbegriff des Mitunternehmers mit Mitunternehmerrisiko und -initiative erfüllt wird. Neben den Personenhandelsgesellschaften OHG und KG trifft das grds. insbes. auch auf die atypisch stille Gesellschaft und die Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu. Auf die Art der mitunternehmerischen Betätigung kommt es nicht an. Doppelstöckige oder mehrstöckige PersGes. (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) werden ebenfalls erfasst, weil Abs. 6 Satz 1 Mitunternehmerschaft in Bezug nimmt und keine Einschränkung enthält (ebenso BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 54).

► *Gewerbliche Prägung ausreichend:* Hinsichtlich der gewerblichen Mitunternehmerschaft werden sowohl originär tätige gewerbliche Mitunternehmerschaften erfasst als auch gewerblich geprägte (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), da diese ebenfalls zu entsprechenden Gewinnanteilen führen und der Gesetzgeber des UntStFG in Abs. 6 S. 1 nur auf eine Mitunternehmerschaft ohne weitere Voraussetzungen abstellt und nicht mehr auf solche iSd. § 13 Abs. 7, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und 3 und § 18 Abs. 4 EStG; nach dem Sinn des Abs. 6 uE klarstellend (vgl. auch Gosch II. § 8b Rn. 522; PUNG in DPM, § 8b Rn. 404; WATERMEYER, GmbH-StB 2002, 108 [112]). Erfasst wird auch der Gewinnanteil des Komplementärs einer KGaA (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG); betroffen sind die Fälle, in denen eine KapGes. (AG, GmbH) den durch § 8b Abs. 1 und Abs. 2 begünstigten Komplementär der KGaA bildet. Zwar bezieht Abs. 6 Satz 1 wortlautmäßig nur die Mitunternehmerschaft ein, die in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG geregelt ist; uE gilt Abs. 6 Satz 1 für die KGaA im Bereich des § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG entsprechend (vgl. M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 546a; PUNG in DPM, § 8b Rn. 405; im Einzelnen str., vgl. DRÜEN/VAN HECK, DStR 2012, 541 [546]; KOLLRUSS, BB 2012, 3178 [3183]; KUSTERER, DStR 2008, 484; WASSERMEYER, Ubg 2011, 47 [50]).

► *Doppelstöckige Personengesellschaften:* Mitunternehmerschaft iSd. Abs. 6 ist ebenfalls die doppelstöckige PersGes. (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG), da der Wortlaut des Abs. 6 allgemein von „Mitunternehmerschaft“ spricht und insoweit keine Einschränkung erlaubt (ebenso BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 54).

► *Keine Beschränkung auf inländische Mitunternehmensformen:* Weiterhin werden in- und ausländ. PersGes. erfasst. Ob es sich im Fall einer ausländ. Gesellschaft um eine PersGes. handelt, richtet sich nach den Wertungen des deutschen StRechts. Sie erfolgt durch einen Rechtstypenvergleich. Es ergibt sich dieselbe Prüfung wie im Rahmen der Abs. 1 und 2, dort bezogen auf eine KapGes.

► *Vermögensverwaltende Personengesellschaft als Ausnahme (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO):* Nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 6 fallen vermögensverwaltende PersGes.; es gilt die Bruchteilsbetrachtung (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Beteiligungen an KapGes. werden den Personengeschaftern unmittelbar zugerechnet (vgl. BFH v. 13.7.1999 – VIII R 72/98, BStBl. II 1999, 820; v. 9.5.2000 – VIII R 41/99, BStBl. II 2000, 686; ebenso BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a – 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 56; EILERS/SCHMIDT, GmbHR 2003, 613 [637 f.]; aA BERGEMANN, DStR 2000, 1410 [1413]). Dieser von der Rspr. für Veräußerungsgewinne entschiedene Fall gilt uE gleichermaßen für laufende Beteiligungserträge iSd. Abs. 1 und entsprechende Abzugsrestriktionen (glA BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a – 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 56; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 556). Der Grund besteht darin, dass die Zurechnung der Erträge der Zurechnung der Beteiligung selbst folgt (§ 20 Abs. 5 EStG).

Zurechnung von Bezügen, Gewinnen und Gewinnminderungen im Rahmen eines Gewinnanteils: Gewinnanteil ist wegen des Verweises auf den strechtl. Begriff „Mitunternehmerschaft“ ebenfalls strechtl. zu interpretieren und bedeutet den Anteil eines Mitunternehmers am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft. Dieser setzt sich aus dem Gewinn einer aus der HBil. abgeleiteten StBil. sowie dem Ergebnis eventueller Ergänzungs- und Sonderbilanzen zusammen. Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen sind im Gesamtgewinn enthalten und werden dem Mitunternehmer zugerechnet, soweit dies der Gewinnverteilungsabrede entspricht; auf eine vermögensmäßige Beteiligung der KapGes. (Komplementär) kommt es nicht an, sondern allein maßgebend ist die stl. wirksame Zurechnung von Bezügen, Gewinnen und Gewinnminderungen (zutr. M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 548; aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 411; DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1025]). Soweit die begünstigte Beteiligungsgesellschaft zum SonderBV des nach § 8b Begünstigten zählt, erfolgt eine Zurechnung entsprechender Gewinne, Bezüge und Gewinnminderungen allein ihm gegenüber. Erfasst werden damit auch die Komplementäreinkünfte einer GmbH & Co. KG (glA M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 548). Eine vermögensmäßige Beteiligung der Kompl. GmbH ist uE. nicht erforderlich, wenn ihr aufgrund einer steuerlich anerkannten Gewinnverteilungsabrede Einkünfte iSd. Abs. 1–5 zugerechnet werden (aA DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1025 f.]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 405; SCHNITGER in S/F, § 8b Rn. 647). Sondervergütungen an die Kompl.GmbH (Geschäftsführung, Haftung) führen jedoch nicht zu begünstigten zuzurechnenden Einkünften, weil sie aus einer eigenen Tätigkeit der Kompl. GmbH und nicht originär aus der KapGes. als Finanzbeteiligung aus der Mitunternehmerschaft stammen (ebenso wohl M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 548). UE kann jedoch ein Gewinn vorab zu entsprechenden Abs. 1–5 unterfallenden Einkünften führen (aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 411). Zu Gewinnanteilen bei *venture capital* und *private equity fonds* vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40.

Steuerpflichtiger: Das Gesetz ist insoweit ungenau. Durch den Verweis auf Abs. 1–5 folgt, dass Abs. 6 Satz 1 inkorporierte Unternehmen als Mitunternehmer betrifft, die dem subjektiven Anwendungsbereich des Abs. 1 unterfallen (s. Anm. 16). Hervorzuheben ist, dass die mittelbare Anwendung der Abs. 1–5

auch gilt, wenn der Mitunternehmer eine beschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist.

3. Rechtsfolgen des Abs. 6 Satz 1

a) Grundsatz

204

Abs. 6 Satz 1 ordnet die Geltung der Abs. 1–5 auch bei zwischengeschalteter Mitunternehmerschaft an. Dadurch kommt es zur umfassenden Anwendung der Rechtsfolgen des § 8b. Es gelten nicht nur die begünstigenden StBefreiungen der Abs. 1 und 2, sondern auch die Abzugsbeschränkungen des Abs. 3, die Versagung der StBefreiung bei einbringungsgeborenen und unter dem Teilwert von einem Nichtbegünstigten erworbenen Anteilen iSd. Abs. 4 aF und die Einschränkung des BA-Abzugs nach Abs. 5.

b) Anwendung der Abs. 1 bis 4

205

Soweit in dem Gewinnanteil des Mitunternehmers, der als Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse organisiert ist, laufende Beteiligungserträge nach Abs. 1, einmalige Erträge nach Abs. 2 oder Substanzverluste nach Abs. 3 enthalten sind, gilt:

Körperschaftsteuer: Laufende Bezüge und einmalige Gewinne sind nicht in das Einkommen des Mitunternehmers einzubeziehen, sondern aufgrund von Abs. 1 und 2 wie im Fall einer unmittelbaren Beteiligung des begünstigten Mitunternehmers stbefreit. 5 % eines stfreien Veräußerungsgewinns gelten als nichtabziehbare BA, Verluste dürfen sich aufgrund von Abs. 3 Satz 3 nicht auswirken. Dies gilt insbes. auch für Teilwertabschreibungen durch die Mitunternehmerschaft selbst oder in einer Ergänzungs-/Sonderbilanz des Mitunternehmers.

Verhältnis zu den Regelungen der Mitunternehmerschaft: Die Anwendung der Abs. 1–3 lässt die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft selbst unberührt; da die Mitunternehmerschaft selbständiges Subjekt der Gewinnermittlung ist, sind die Rechtsfolgen der Abs. 1–3 jedoch auf dieser Ebene zu berücksichtigen. Für den einzelnen Mitunternehmer sind jedoch entsprechende Feststellungen zu treffen wie zB in dem Gewinnanteil enthaltene laufende Bezüge aus ausländ. Beteiligungen, aus inländ. Beteiligungen und nichtabziehbare Verluste wie auch Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils selbst und darin enthaltene einmalige Beteiligungserträge. Zum Verfahren s. Anm. 215. Wegen der StFreiheit laufender und einmaliger Beteiligungserträge sowie der Nichtberücksichtigung von Verlusten dürfen sich diese auch nicht im Rahmen des § 15a EStG auswirken. Steuerfreie Beteiligungserträge vermindern einen Verlustvortrag nach § 15a EStG nicht, nichtabziehbare Verluste erhöhen ihn nicht. Dasselbe gilt, wenn im Rahmen einer Mitunternehmerschaft in der Form einer atypisch stillen Beteiligung die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG statt oder neben § 15a EStG eingreift. Durch die Streubesitzregelung in Abs. 4 kann es entgegen Abs. 1 zum Ausschluss der KSt-Freistellung kommen, wenn die quotal auf den Mitunternehmer durchgerechnete Beteiligung nicht mindestens 10 % zu Beginn des Kj. beträgt. Auf der anderen Seite gilt die quotal über eine Mitunternehmerschaft gehaltenen Beteiligung für Zwecke des Abs. 4 als unmittelbare Beteiligung. Hierzu s. Anm. 136.

206 c) **Anwendung des Abs. 4 aF**

Durch den umfassenden Verweis auf die Anwendung der Abs. 1–5 ist die StBefreiung für laufende und einmalige Beteiligungserträge für einen inkorporierten Mitunternehmer ausgeschlossen, soweit die Restriktionen des Abs. 4 eingreifen. Dies ist der Fall, wenn es sich bei den Anteilen an KapGes., die sich im BV einer Mitunternehmerschaft befinden, um einbringungsgeborene Anteile handelt oder um Anteile, die die Beteiligungsgesellschaft unter dem Teilwert von einem nicht durch Abs. 2 begünstigten Stpfl. erworben hat.

In gleicher Weise gelten auch die Rückausnahmen des Abs. 4 Satz 2. Im Rahmen der Berechnung der siebenjährigen Behaltefrist in Nr. 1 dieser Rückausnahmegesetzvorschrift indes ist fraglich, ob sie durch die Mitunternehmerschaft oder den Mitunternehmer selbst erfüllt sein muss. Da es auf die Zurechnung des Gewinnanteils auf den (inkorporierten) Mitunternehmer ankommt, ist uE für die Siebenjahresfrist auch auf den Mitunternehmer selbst abzustellen.

207 d) **Anwendung des Abs. 5**

Soweit in dem auf den durch § 8b begünstigten Mitunternehmer entfallenden Gewinnanteil Dividenden aus Beteiligungen an KapGes. enthalten sind, gelten 5 % der Dividende als nicht abziehbare BA. Effektiv werden damit 95 % der anteiligen Dividende von der KSt befreit. Tatsächliche Aufwendungen sind im Rahmen der Gewinnermittlung vollständig abziehbar, weil § 3c Abs. 1 EStG nicht anwendbar ist (Abs. 5 Satz 2). Eine Ausnahme gilt im Fall steuerpflichtigen Streubesitzes aufgrund Abs. 4 Satz 7.

Sachliche Anwendung des Abs. 5 bei Mitunternehmern oder Mitunternehmerschaft: Das Gesetz enthält keine explizite Aussage dazu, ob die Abzugsbeschränkungen auf der Ebene des Mitunternehmers oder der Mitunternehmerschaft anzuwenden sind. Da die Mitunternehmerschaft Subjekt der Gewinnermittlung ist, sind uE auch auf dieser Ebene die Abzugsbeschränkungen zu berücksichtigen. Ein Unterschied hinsichtlich der Abziehbarkeit von Aufwendungen sollte nicht eintreten, weil bei einer unmittelbaren Finanzierung/Refinanzierung durch den Mitunternehmer das SonderBV für ein entsprechendes Korrektiv sorgt. In Einzelfällen des Auseinanderfallens – insbes. bei KapGes. und natürlichen Personen als Mitunternehmer – ist uE die gesellschaftsrechtliche Gewinnverteilungsabrede maßgebend.

Beispiel: Inlandsfall

Beteiligungserwerb durch die KG

- a) durch Bankdarlehen, das die KG aufnimmt
- b) durch Bankdarlehen, das die Gesellschafter-GmbH aufnimmt.

Im Fall a) richtet sich die Abzugsbeschränkung auf der Ebene der KG nach Abs. 5. Im Fall einer Ausschüttung durch die KapGes. gelten 5 % als nichtabziehbare BA, die tatsächlichen Finanzierungsaufwendungen sind abziehbar.

Sollte (zusätzlich) eine natürliche Person Gesellschafter sein, ist der wirtschaftliche Zusammenhang (§ 3c Abs. 2 EStG) anteilig entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel bei der KG zu prüfen.

Im Fall b) wird der Gesellschafter die Darlehensmittel entweder als Darlehen oder Einlage weitergeben. In beiden Fällen zählen die aufgenommenen Darlehensverbindlichkeiten zum negativen SonderBV. Im Darlehensfall greifen die Abzugsbeschränkungen bei der Gewinnermittlung erster Stufe, in der sich die Beteiligungserträge auswirken; im Einlagefall entsteht bei der Gewinnermittlung erster Stufe erst gar kein berücksichtigungsfähiger Beteiligungsaufwand; im SonderBV bestehen keine Abzugsrestriktionen, weil Abs. 5 Satz 2 den § 3c Abs. 1 EStG suspendiert. Soweit eine natürliche Person

Mitunternehmer ist, sind die strengeren Abzugsrestriktionen im SonderBV durch § 3c Abs. 2 EStG zu beachten.

► **Gewerbesteuer:** Die Rechtsfolgen der Abs. 1 bis 5 gelten auch für die GewSt (BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279; FG Düss. v. 2.1.2004 – 17 V 5799/03 AG, EFG 2004, 849; BMF v. 21.3.2007 – IV B 7 - G 1421/02). § 7 Satz 4 GmbHG ist insoweit klarstellender Natur (s. Anm. 25). Auch bei einer Streubesitzbeteiligung besteht insoweit keine Besonderheit, weil Abs. 4 Satz 4 nur für die KSt gilt und auf die GewSt nicht anwendbar ist. Für § 8 Nr. 5 iVm. § 9 Nr. 2a und 7 GewStG ist die Beteiligungsquote auf der Ebene der Mitunternehmerschaft (Geamthandvermögen und SonderBV maßgebend (R. 9.3 Satz 4 GewStR)).

Hinweis: Die FinVerw. wendete die Sätze 1 bis 5 nicht bei zwischengeschalteter Mitunternehmerschaft für die GewSt an (BMF v. 28.4.2013 – IV A 2 - S 2750n - 7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 58 und 67). Dadurch wirkten sich Gewinnminderungen aus Anteilen gewstl. aus. BMF (v. 21.3.2007 – IV B 7 - G 1421/0, 2007/0100766, BStBl. I 2007, 302) enthält eine Billigkeitsregel, nach der Verluste für EZ vor 2004, die bei der GewSt angesetzt wurden, abziehbar bleiben.

e) Ausländische Kapitalertragsteuer im Rahmen des Abs. 6 Satz 1

208

Abs. 6 verhindert nicht die Erhebung ausländ. KapErtrSt auf Beteiligungserträge nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats der Beteiligungsgesellschaft.

Abs. 6 ist eine allein nationale Vorschrift ohne Einfluss auf die Regelungen zur Ermäßigung von KapErtrSt nach der Mutter-Tochter-Richtlinie oder nach den Regelungen von DBA. Üblicherweise kommt die Nichterhebung von KapErtrSt nach den Vorschriften der EU-Mitgliedsstaaten nur dann zum Tragen, wenn die ausländ. Beteiligung unmittelbar von einer KapGes. gehalten wird. Dasselbe gilt im Regelfall für DBA, soweit eine besondere Absenkung für den Fall vorgesehen ist, dass eine im Inland ansässige KapGes. die Auslandsdividende bezieht.

Einstweilen frei.

209–211

4. Tatbestand des Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2

212

Der Tatbestand des Halbs. 2 ergänzt Abs. 6 Satz 1 um den speziellen Fall der Erzielung eines einmaligen Beteiligungsertrags durch Veräußerung des Mitunternehmeranteils selbst. Während Satz 1 Halbs. 1 die unmittelbare Veräußerung einer begünstigten Beteiligung durch die Mitunternehmerschaft selbst regelt, erfasst Halbs. 2 die mittelbare Veräußerung, dh. die Veräußerung des Mitunternehmeranteils einschl. der KapGes.-Beteiligung.

Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2 im Überblick: Die Regelung setzt voraus

- Gewinne und Verluste, die auf Anteile iSd. Abs. 2 entfallen
- bei Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils.

Gewinne und Verluste, die auf Anteile iSd. Abs. 2 entfallen: Betroffen sind Gewinne und Verluste aus Anteilen an Körperschaften oder Personenvereinigungen, die in Abs. 2 genannt sind. Ebenso wie im Fall des Halbs. 1 werden diese Gewinne oder Verluste nicht unmittelbar durch den Mitunternehmer erzielt, sondern mittelbar über die zwischengeschaltete Mitunternehmerschaft. Anders als in Halbs. 1 erzielt die Mitunternehmerschaft nicht den Beteiligungsertrag, weil sie selbst nicht die Anteile veräußert. Vielmehr entsteht der Gewinn oder

Verlust als Folge der Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils selbst.

► *Verlust statt Gewinnminderung*: Anders als in Halbs. 1 ist in Halbs. 2 nicht von Gewinnminderungen, sondern von Verlusten die Rede. Offenbar bezieht sich der Gesetzgeber damit nur auf einen Teil der in Abs. 3 Satz 3 genannten Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils entstehen können. Eine darüber hinausgehende Abgrenzung zu Abs. 3 ist nicht erkennbar.

► *Bewertungsnotwendigkeit*: Soweit die Mitunternehmerschaft neben den begünstigten Anteilen iSd. Abs. 2 über weiteres BV verfügt, muss der Gewinn oder Verlust den durch Abs. 2 begünstigten Anteilen und dem übrigen BV der Mitunternehmerschaft zugeordnet werden. Dasselbe gilt im Rahmen von SonderBV. Hierzu vgl. BMF v. 20.12.2005 – IV B 2 - S 2242 - 18/05, FR 2006, 192; U. PRINZ/HICK, FR 2006, 168.

Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils: Die Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils ist tatbestandlich in § 16 EStG geregelt. Für Zwecke des Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2 kann uE hierauf zurückgegriffen werden, auch wenn die Regelung insoweit keinen ausdrücklichen Rechtsgrundverweis enthält.

213 5. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2: Geltung der Absätze 1–5

Als Rechtsfolge ordnet Satz 1 Halbs. 2 an, dass die Abs. 1–5 auch für vorgenannte Gewinne und Verluste gelten. Der Verweis auf Abs. 1–5 ist ungenau, denn es können solche Regelungen nicht einschlägig seien, die laufende Beteiligungserträge betreffen, also insbes. Abs. 1 und Abs. 5. Auf der anderen Seite kommt damit die StBefreiung des Abs. 2 – mit den Einschränkungen des Abs. 4 – zur Anwendung; entsprechend werden Veräußerungs- und Aufgabeverluste als Gewinnminderungen iSd. Abs. 3 Satz 3 stl. nicht berücksichtigt.

Gewerbesteuer: Auch nachdem der Gesetzgeber klargestellt hat, dass Abs. 1 bis 5 auch für die GewSt bei zwischengeschalteter Mitunternehmerschaft gelten, bleiben Abgrenzungsfragen. Diese haben weder das UntStFG noch das Prot-ErklG gelöst, weil der Gesetzgeber insoweit keine Klarstellung vorgenommen hat. Vielmehr ergeben sich neue Zweifelsfragen und Ungereimtheiten aufgrund der Änderungen durch das Unternehmensteuerfortentwicklungsg. Auf der einen Seite stellt § 8b Abs. 6 Satz 1 nun klar, dass die Regelungen der Abs. 1 bis 5 auch eingreifen, wenn die zwischengeschaltete Mitunternehmerschaft eine Finanzbeteiligung veräußert; auf der anderen Seite soll jedoch jede Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gewstpfl. sein, soweit sie nicht unmittelbar durch eine natürliche Person, also insbes. eine KapGes., erfolgt (§ 7 Satz 2 GewSt). Abs. 6 geht uE der Vorschrift des § 7 Satz 2 GewStG vor. Da § 7 Satz 2 GewStG nur den Gewerbeertrag dahingehend definiert, dass auch Veräußerungsgewinne dazugehören, können das systematisch nur solche sein, die nach den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG/KStG anzusetzen sind, folglich nach Anwendung der § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 2 und 6 KStG (vgl. OFD Koblenz v. 22.12.2005 – Kurzinformation 137/05 – G 1421 A, DB 2006, 18; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 554; U. PRINZ/HICK, FR 2006, 168 [169 f.]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 401; KESSLER/SCHMALZ/SCHMIDT, DStR 2001, 1865 [1873 f.]; BEINERT/VAN LISHAUT, FR 2001, 1137 [1147]; NEU/WATERMEYER, DStR 2002, 2102 [2103]; im Ergebnis ebenso [teleologische Reduktion] BEHRENS/

SCHMITT, BB 2002, 860 [863 f.]; TÖBEN, FR 2002, 361 [371 f.]; BENZ, DB 2002, Beilage 1, 23; FÜGER/RIEGER, DStR 2002, 933 [936]). Mit anderen Worten: § 7 Satz 2 GewStG kann keine Erträge erfassen, die bereits aufgrund Gewinnermittlungsvorschriften befreit sind, wie dies durch die Anwendung der Abs. 2 und 3 aufgrund von § 7 Satz 4 GewStG der Fall ist.

Konkurrenz zu § 18 Abs. 3 UmwStG: Ebenso wie im Fall des § 7 Satz 2 GewStG geht uE auch hier Abs. 6 vor, wenn die Mitunternehmerschaft Anteile an KapGes. hält. Bereits vor dem Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes. konnten diese Beteiligungen (im Rahmen des Abs. 4 aF) stfrei veräußert werden. Bei einer Veräußerung nach Umwandlung greift der Missbrauchsgedanke des § 18 Abs. 3 UmwStG nicht (NEU/WATERMEYER, DStR 2002, 2101 [2103]; FÜGER/RIEGER, DStR 2002, 933 [936]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 400).

Einstweilen frei.

214

6. Verfahrensfragen

215

Unklar ist, wie die StBefreiung des § 8b in der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen ist. Insoweit besteht die Frage, ob die Befreiung bereits bei der Feststellung der Einkünfte selbst zu berücksichtigen ist (Nettomethode), oder ob sie als andere, mit diesen Einkünften zu berücksichtigende Besteuerungsgrundlage iSd. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO festgestellt werden muss (Bruttomethode) oder nur nachrichtlich dem WohnsitzFA mitzuteilen ist (vgl. Übersicht bei SEITZ, GmbHR 2004, 476).

Aufgrund von §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist uE der auf den einzelnen Mitunternehmer entfallende stpfl. Gewinnanteil verbindlich im Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung im Sinne der Nettomethode festzustellen. Zwar ist problematisch, ob die an die Personen des Mitunternehmers geknüpfte StBefreiung bestimmter, auf der Ebene der Mitunternehmerschaft erzielter Einkünfte im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung oder erst beim letzten Anteilseigner in der Beteiligungskette zu treffen ist. Dieser Gedanke kann indes bei Abs. 6 nicht greifen, weil es sich nicht um eine persönliche, sondern um eine durch das KStSystem technisch gebotene Befreiung handelt. Für die GewSt folgt dies bereits aus § 7 Satz 4 GewStG, weil § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG und § 8b bei der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen ist (vgl. auch LANG, DK 2005, 491 [493]; SEITZ, GmbHR 2004, 476 [478]; s. § 3 Nr. 40 EStG Anm. 45 f. mwN). Die FinVerw. wendet dagegen für die KSt wohl die Bruttomethode an (vgl. PUNG in DPM, § 8b Rn. 414), die auch der BFH (v. 18.7.2012 – X R 28/10, BStBl. II 2013, 444, zu § 3 Nr. 40 EStG) zulässt, aber gleichwohl verlangt, dass die durch § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG sowie § 8b begünstigten Einkünfte bereits bei der PersGes. festgestellt und beim Gesellschafter nach dessen Rechtspersönlichkeit angesetzt werden (vgl. auch SCHOLTEN/GRIEMLA/KINALZIK, FR 2010, 259; APITZ, GmbH-StB 2013, 72).

Erforderliche Mitwirkungsbereitschaft der Personengesellschaft: Die zuständigen FinBeh. sind in erheblicher Weise auf die Mitwirkungspflicht der Mitunternehmerschaft angewiesen, denn die Feststellungen werden vor allem in mehrstöckigen Gesellschaftsstrukturen, uU mit zwischengeschalteter Zebraugesellschaft, komplex.

Einstweilen frei.

216–217

II. Mittelbare Beteiligung eines Betriebs gewerblicher Art (Abs. 6 Satz 2)

218 1. Tatbestandsvoraussetzungen

Überblick: Ähnlich wie im Fall der Zwischenschaltung einer PersGes. soll die StFreistellung von Bezügen und Gewinnen für einen Betrieb gewerblicher Art erhalten bleiben, wenn eine (nicht stpfl.) juristische Person des öffentlichen Rechts zwischengeschaltet ist. Die in Abs. 6 Satz 2 beschriebene entsprechende Anwendung der Abs. 1–5 setzt voraus, dass

- einem Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts
- Bezüge und Gewinne von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zufließen
- über eine juristische Person des öffentlichen Rechts, bei der die Leistungen nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erfasst werden.

Typischer Anwendungsfall: Der typische Fall ist die Beteiligung eines durch § 8b begünstigten Betriebs gewerblicher Art an einem Verband. Der Verband selbst ist an dem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts beteiligt, wobei dieser im Regelfall selbst rechtsfähig ist (§ 4 Abs. 2). Es handelt sich insbes. um Strukturen im Rahmen öffentlich-rechtl. Kredit- und Versicherungsanstalten (vgl. THIEME, FR 2000, 1074 [1078 Fn. 35]; zur entsprechenden Anwendung des Abs. 6 Satz 2, wenn die Bezüge und Gewinne nicht einem Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, sondern einem KStpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1, 4 und 5 zufließen [zB private Sparkasse], vgl. BMF v. 6.8.2002 – IV A 2 - S 1910 - 197/02, DStR 2002, 1575; OFD Kiel v. 19.9.2002 – S 2750a A St 261, FR 2002, 1255; OFD Frankfurt v. 11.11.2002 – S 2750a A – 7-St II 11, DB 2002, 2625; OFD Magdeburg v. 28.8.2007 - S 2706a-4-St 217 V, S 2750a-24-St 217 V, juris).

Regelungsbedürfnis: Ohne die Regelung des Abs. 6 Satz 2 wären Bezüge von der Landesbank bei der öffentlich-rechtl. Sparkasse kstpfl. Für die Sparkasse ergäbe sich eine StPflcht, weil Abführungen des Verbands nicht zu Bezügen nach Abs. 1 führen.

Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts: Der (mittelbare) Empfänger begünstigter laufender und einmaliger Beteiligungserträge muss ein Betrieb gewerblicher Art sein. Eine gesetzliche Regelung derartiger Betriebe enthält § 4. Da Abs. 6 Satz 2 keine Einschränkung hinsichtlich seines subjektiven Anwendungsbereichs enthält, werden Eigenbetriebe (§ 4 Abs. 1) und Betriebe gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit erfasst (§ 4 Abs. 2).

Bezüge und Gewinne: Es handelt sich um Bezüge und Gewinne iSd. Abs. 1 und 2. Da die Vorschrift umfassend auf Abs. 1–5 verweist, werden Gewinnminderungen ebenfalls erfasst.

Beteiligung an Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse: Die Regelung folgt der Aufzählung der in § 1 und § 2 genannten KStpfl. Begünstigt sind damit Leistungen aus Gewinnen, die auf dieser Ebene bereits der KStBelastung unterlegen haben. Es kann sich zB um Gewinnausschüttungen einer KapGes. handeln oder um Gewinnabführungen eines Betriebs gewerblicher Art selbst.

Juristische Person des öffentlichen Rechts, bei der die Leistungen nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erfasst werden: Es handelt sich um juristische Personen öffentlichen Rechts, die selbst keinen Betrieb gewerblicher Art darstellen (§ 4 Abs. 2) oder über einen solchen Betrieb verfügen und damit kstpfl. werden (§ 4 Abs. 1). Die Beteiligung an einer KapGes. führt für die juristische Person des öffentlichen Rechts im Regelfall nicht zu einem Betrieb gewerblicher Art. Ausnahmsweise ist das indes der Fall, wenn die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung oder Betriebsverpachtung erfüllt sind oder wenn die öffentlich-rechtl. Körperschaft auf die Geschäftsführung der KapGes. unmittelbar und tatsächlich Einfluss nehmen kann und diesen Einfluss auch ausübt (vgl. THIEME, FR 2000, 1074 [1075]).

2. Rechtsfolge

219

Körperschaftsteuer: Die entsprechende Anwendung der Abs. 1–5 führt dazu, dass laufende Beteiligungserträge iSd. Abs. 1 trotz zwischengeschalteter Körperschaft des öffentlichen Rechts bei dem beteiligten Betrieb gewerblicher Art steuerfrei sind. Entsprechendes gilt für Gewinne (Abs. 2) und Verluste (Abs. 3) aus der Veräußerung der (mittelbaren) Beteiligung selbst. Im Rahmen der Veräußerungsgewinnbefreiung greifen die Restriktionen des Abs. 2 Satz 2 (vorangegangene steuerwirksame Teilwertabschreibung) und des Abs. 4 aF ein. Einbringungsgeborene Anteile konnten im Rahmen des Abs. 6 Satz 2 zB dadurch entstehen, dass eine Person des öffentlichen Rechts ihren Eigenbetrieb in eine KapGes. steuerneutral ausgliedert. Zu Ausschüttungen aus dem stl. Einlagekonto vgl. OFD Münster v. 11.7.2012, DB 2012, 2194.

Gewerbsteuer: Die Befreiung gilt auch für die GewSt. Wie im Fall unmittelbarer Beteiligungen ist auch von einer Geltung für die GewSt im Rahmen des Abs. 6 Satz 2 auszugehen (DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1026]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 421; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 253).

Einstweilen frei.

220–223

**I. Erläuterungen zu Abs. 7:
Keine Anwendung der Abs. 1 bis 6 auf Anteile, die bei
Banken und Finanzdienstleistern zum Handelsbuch
gehören oder für den kurzfristigen Eigenhandel
vorgesehen sind**

Schrifttum: BERG, Finanzierungsgesellschaften im Sinne von § 8b Abs. 7 KStG n.F., JbFfSt 2001/2002, 606; BOGENSCHÜTZ/TIBO, Erneute Änderung des § 8b KStG und weiterer Vorschriften betreffend den Eigenhandel von Banken und Finanzdienstleistern – Auswirkungen auf Unternehmen außerhalb der Kreditwirtschaft, DB 2001, 8; MILATZ, Steuerfreiheit von Anteilsveräußerungen durch vermögensverwaltende Beteiligungsgesellschaften, BB 2001, 1066; TIBO, die Besteuerung von Termingeschäften im Betriebsvermögen gemäß § 15 Abs. 4 EStG, DB 2001, 2369; BRAUER/PYSZKA, Veräußerung von Anteilen an Projekt- und Objektgesellschaften nach § 8b Abs. 7 KStG steuerpflichtig?, GmbHR 2002, 1116; DREYER/HERRMANN, Besteuerung des Eigenhandels nach § 8b Abs. 7 KStG, DStR 2002, 1837; FÖRSTER, Kauf und Verkauf von Unternehmen nach dem UntStFG, DB 2002, 1400; HARDECKER, Anteilsveräußerungen von Holding-Gesellschaften – Steuerliche Wahlmög-

lichkeiten bei Einstufung als Finanzunternehmen, DB 2002, 2127; MENSCHING, Holdinggesellschaft als Finanzunternehmen im Sinne des § 1 Abs. 3 KWG? – Zur Auslegung des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG durch die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 25.7.2002, DB 2002, 234 PYSZKA, Einschränkung der Freistellung von Dividenden- und Veräußerungsgewinnen gemäß § 8b Abs. 7 KStG bei Zwischenschaltung von Personengesellschaften, BB 2002, 2049; PYSZKA/BRAUER, Einschränkung der Steuerbefreiung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen bei Holdinggesellschaften, BB 2002, 1669; ROSER, Mögliche Steuerisiken einer Familienholding, EStB 2002, 333; STERNER/BALMES, Vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften und Holdingkapitalgesellschaften – Chance oder Steuerfalle?, FR 2002, 993; WAGNER, Probleme bei der Umsetzung der Sonderregelung des § 8b Abs. 7 KStG für „Finanzdienstleister“ – Kritische Auseinandersetzung mit dem BMF-Schreiben vom 25.7.2002, StBp 2002, 361; WIESE, Gewerblicher Handel mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, GmbHR 2002, 293; BÜNNING/SLABON, Die Erzielung „kurzfristiger Eigenhandelserfolge“ iSd § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG durch Holdinggesellschaften und vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften, FR 2003, 174; KNEBEL/SELTENREICH, Ende der vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft?, Stbg 2003, 63; MÜLLER, Industrielle Holdinggesellschaften – Behandlung des Eigenhandels von Anteilen an Kapitalgesellschaften entsprechend § 8b Abs. 7 KStG, BB 2003, 1309; PYSZKA/BRAUER, Besteuerung des Eigenhandels nach § 8b Abs. 7 KStG: „Umwidmung“ von Anteilen als Gestaltungschance für Finanzunternehmen?, DStR 2003, 277; STOSCHEK/LAUERMANN/PETER, Anwendbarkeit von § 8b Abs. 7 KStG auf Holding- und Beteiligungsgesellschaften, NWB Fach 4, 4647; BINDL, Zur Steuerpflicht von Beteiligungserträgen nach § 8b Abs. 7 KStG bei Industrieholdinggesellschaften, DStR 2006, 1817; ROGALL, Zur Anwendung von § 8b Abs. 7 KStG nach § 15 Nr. 2 KStG bei Organschaften, DB 2006, 2310; WAGNER, Die Ausnahmetatbestände des § 8b Abs. 7 und 8 KStG für „Finanzdienstleister“ und „Versicherer“ – ihre Berechtigung und ihre Wirkung –, DK 2006, 609; BINDL, Zur Anwendung von § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG auf GmbH-Anteile, DStR 2007, 888; DIETERLEN/DIETERLEN, § 8b Abs. 7 KStG und Übertragungsvorgänge bei Mitunternehmerschaften, GmbHR 2007, 741; GRUBE/BEHRENDT, GmbH-Anteile sind nicht von § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG betroffen, DStR 2007, 886; JENSEN-NISSEN, Droht Holding- und Beteiligungskapitalgesellschaften der Verlust der Steuerfreistellung nach § 8b KStG?, DB 2008, 2273; STOLLENWERK, Die vermögensverwaltende GmbH im Vergleich mit Direktanlage und Fondsanlage – eine Standortbestimmung nach dem UntStRefG, GmbH-StB 2008, 48; BAUSCHATZ, Finanzunternehmen nach § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG, DStZ 2009, 502; EBNER/HELIOS, Zur Anwendung des § 8b Abs. 7 KStG bei Publikums- und Spezialfonds, FR 2009, 977; FÜLLBIER/BECKERT, Übernahmegewinne und -verluste bei der Verschmelzung unter Beteiligungen von Banken und Versicherungen – Steuerliche Hindernisse bei der Konsolidierung des Finanzdienstleistungssektors?, Ubg 2009, 774; HEURUNG/SEIDEL, Steuerplanung bei Finanzunternehmen mit ausländischen GmbH-Anteilen, GmbHR 2009, 1084; HAISCH/BINDL, Anteilsbesitz von Finanzunternehmen – Geklärte und offene Anwendungsfragen bei § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG-, Ubg 2009, 680; HAGEDORN/MATZKE, Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen bei Anteilsverkäufen durch eine Holding GmbHR 2009, 970; LÖFFLER/HANSEN, Zur Reichweite von § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG nach dem BFH-Urteil vom 14.1.2009, I R 36/08, DStR 2009, 635, DStR 2009, 1135; LOHMANN/WINDHÖFEL, Das Signal bei Holdings steht auf langfristiges Halten – der BFH zu § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG, DB 2009, 1043; JACOB/SCHEIFELE, § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG auf dem Prüfstand des BFH: Welche Auswirkungen ergeben sich für ausländische Holdinggesellschaften mit Beteiligung an inländischen (Grundstücks-) Kapitalgesellschaften?, IStR 2009, 304; ROSER, Anmerkung zu BFH v. 3.5.2006 – I R 100/05, GmbHR 2009, 495; SCHMITT/KRAUSE/RENGIER, Steuerisiken/-chancen für Holdinggesellschaften, NWB 2009, 1993; STOLLENWERK/KÜHNEMUND, Geglückte oder verunglückte Verwaltung von Finanzvermögen in der GmbH, Teil 1 GmbH-StB 2009, 336; Teil 2, GmbH-StB 2010, 11; STRUNK/MEYER-SANDBERG, Keine Steuerfreistellung nach § 8b KStG für Holding- und Beteiligungsgesellschaften, GStB 2009, 193; LÖFFLER/TIEJEN, Veräußerung von Anteilen an Immobilien-Objektgesellschaften – schädlicher „Eigenhandel“ i.S. von § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG?, DStR 2010, 586; WAGNER, Das „übermäßig“ weite Verständnis des Begriffs der Finanzunternehmen i.S. des § 8b Abs. 7 KStG durch den BFH, DK 2010, 45; BREUNINGER/WINKLER, Die Anwendung des § 8b Abs. 7 KStG im Rahmen von Kapitalerhöhungen und Sacheinlagen – Chancen und Risiken?, Ubg. 2011, 13; HAGEN/BECKERT, Finanzunternehmen und beschränkte Ver-

rechnung von Verlusten aus Termingeschäften – Auswirkungen der jüngeren Finanzrechtsprechung, Ubg 2011, 520; LÖFFLER/HANSEN, Veräußerung zuvor gekaufter Anteile an einer Vorratsgesellschaft als „Eigenhandel“ im Sinne von § 8b Abs. 7 KStG, DStR 2011, 558; RIEGEL, Die Ausnahme von Beteiligungsprivileg für Finanzunternehmen, Ubg 2011, 121; RIEGEL/USKENBAYEVA, Besteuerung von Dividenden und Gewinnen aus Anteilsveräußerungen bei Finanzunternehmen, NWB 2011, 2375; SEIDEL/ENGEL, Eigenhandelsverluste bei Finanzunternehmen, GmbHR 2011, 358; EGNER/KOHL, Finanzunternehmen im Sinne des § 1 Abs. 3 KWG und (gewerbliche) PE/VC-Fonds, Ubg 2012, 516; HAI SCH/BINDL, Rechtsprechungs-Update zur Besteuerung von Finanzunternehmen, Ubg 2012, 667; JANSEN/LÜBBEHÜSEN, Ausnahme von Beteiligungsprivileg für Finanzunternehmen, BB 2012, 2595; KESSLER/GIRLICH/OHILIPP, Streichung des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG – Korrektur eines gesetzgeberischen Kunstfehlers?, DStR 2012, 2524; JANSEN/LÜBBEHÜSEN, Ausnahme vom Beteiligungsprivileg für Finanzunternehmen, BB 2012, 2595; SEIP, Eigenhandelsabsicht von Finanzunternehmen und Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen, NWB 2012, 2309; KIRCHARTZ, Europäisches bankenaufsichtsrecht 1.0: Das CRD IV-Paket und seine Auswirkungen auf das Kreditwesengesetz, GWR 2013, 395; MOHR/GEHARDT, Zum Verhältnis von § 8b Abs. 7 KStG und § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG im Kontext beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, IStR 2013, 401; EBEL, Anteilsbesitz und -handel gem. § 8b Abs. 7 KStG, FR 2004, 500.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7

224

Zwei unterschiedliche Fallgruppen: Die Vorschrift enthält zwei Fallgruppen, auf die Abs. 1–6 nicht anzuwenden sind. Die erste Gruppe erfasst Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsunternehmen, die nach § 1 Abs. 1a KWG ein Handelsbuch führen. Bei ihnen sind die Abs. 1–6 nicht auf Handelsbuchanteile anzuwenden. Die zweite Fallgruppe betrifft Finanzunternehmen iSd. KWG, für die keine Verpflichtung besteht, ein Handelsbuch zu führen. Bei ihnen sind die Abs. 1–6 nicht auf Anteile anzuwenden, die mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben werden. Satz 3 erweitert den Anwendungsbereich der zweiten Gruppe auf Institute mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder in einem EWR-Staat.

Hinweis: Für entsprechende Unternehmen in der Rechtsform eines Personenernehmens, insbes. einer PersGes., enthält § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG die entsprechende Suspendierung des Teileinkünfteverfahrens.

Der Grund der Regelung besteht in den besonderen Erfordernissen finanzwirtschaftlicher Unternehmen. Gemeinhin sichern Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen iSd. KWG Risikopositionen aus Aktien durch gegenläufige Risikopositionen aus Aktienderivaten. Durch die jeweils gegenläufige Entwicklung von Hauptgeschäft und Sicherungsgeschäft erfolgt wirtschaftlich eine Risikokompensierung. Ohne die besondere Regelung des Abs. 7 mit korrespondierenden Regelungen in § 15 Abs. 4 EStG wäre dies nicht möglich.

Bedeutung: Durch die ursprünglich in § 8b Abs. 2 idF des StSenkG vorgesehene Haltefrist von einem Jahr wären Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen, die innerhalb der Haltefrist erworben oder veräußert wurden, zwar stpfl. Auf der anderen Seite führte diese StPflcht nicht zu einer korrespondierenden Geltendmachung von Veräußerungsverlusten und Teilwertabschreibungen während dieser Haltefrist. Zum einen sah Abs. 3 Satz 2 vor, dass Gewinnminderungen durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts selbst dann nicht geltend gemacht werden konnten, wenn sie innerhalb der einjährigen Haltefrist realisiert wurden. Zum anderen schränkte § 15 Abs. 4 EStG die Nutzung anderer, während der einjährigen Haltefrist realisierter Gewinnminderungen (insbes. Veräußerungsverluste)

erheblich ein. Derartige Verluste sollten stl. nur noch mit Gewinnen aus derartigen Geschäften verrechenbar sein und auch nur insoweit, wie sie während der Haltefrist von einem Jahr realisiert wurden. Allerdings sind auch laufende Erträge stpfl. Der Gesetzgeber befürchtet anderenfalls Besteuerungslücken (Gesetzesbegründung, BTDrucks. 14/4626; ausf. zum Hintergrund EBEL, FR 2014, 500). Durch Abs. 9 hat der Gesetzgeber eine partielle Rückausnahme zu Abs. 7 geschaffen, indem ausländ. EU-Dividenden stfrei bleiben. Die StPflicht würde gegen Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie [EWG] v. 23.7.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 255, 6; ber. ABl. EG 1990 Nr. L 226, 20) verstoßen.

Zielsetzung des Abs. 7: Die Änderung des § 8b noch vor seinem Inkrafttreten sollte die stl. Rahmenbedingungen für den Handel mit Aktien und anderen Beteiligungen durch institutionelle Anleger verbessern. Neben der Abschaffung der Haltefrist des Abs. 2 und der Einfügung des Abs. 7 durch das Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 wurde auch § 15 Abs. 4 EStG dahingehend geändert, dass Verluste weiterhin uneingeschränkt nutzbar sind, soweit sie aus Geschäften von Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen iSd. KWG herrühren und zu ihrem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören. Unter den Voraussetzungen des Abs. 7 können die genannten Institute Verluste aus Aktientermingeschäften und Absicherungsgeschäften stl. geltend machen (vgl. Gesetzesbegründung, BTDrucks. 14/4626, 3; eingehend BOGENSCHÜTZ/TIBO, DB 2001, 8; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2002, 1157 [1160]; DREYER/HERRMANN, DStR 2002, 1837; STERNER/BALMES, FR 2002, 993; BÜNNING/SLABON, FR 2003, 174; FÜLLBIER/BECKERT, Ubg 2009, 774 [775]; WAGNER, DK 2009, 23 [24]; EBEL, FR 2014, 500 [501 f.]). Im Gegenzug sind allerdings nicht nur Veräußerungsgewinne stpfl. Im Verhältnis zur ursprünglichen Haltefrist-Regelung enthält Abs. 7 eine Verschärfung, indem auch laufende Erträge stpfl. sind.

Bedeutung über die Finanzwirtschaft hinaus: Abs. 7, insbes. die in Satz 2 enthaltene Regelung für Finanzunternehmen, geht weit über den finanzwirtschaftlichen Bereich hinaus. Die Problematik liegt im Wortlaut der Regelung, die hinsichtlich Finanzunternehmen auf das KWG verweist. Dadurch wertet der BFH (vgl. insbes. BFH v. 14.1.2009 – I R 36/08, BStBl. II. 2009, 671) nahezu jede Holdinggesellschaft als ein Finanzunternehmen; zudem werden sämtliche Abs. 2 unterfallende Anteile und nicht nur Aktien erfasst. Auf der anderen Seite ergeben sich Vorteile im Abschreibungs- und Verlustfall. Wegen dieser weitreichenden Anwendung des Abs. 7 Satz 2 hatte der BR im Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2009 angeregt, Abs. 7 Satz 2 abzuschaffen (BRDrucks. 302/12, S. 9f; vgl. KESSLER/GIRLICH/PHILIPP, DStR 2012, 2524). Dazu ist es nicht gekommen.

II. Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, bei denen Anteile dem Handelsbuch zuzurechnen sind (Abs. 7 Satz 1)

225 1. Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen

Die Regelung betrifft nur bestimmte Körperschaften und nur bestimmte Anteile. Erfasst sind

- Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute iSd. KWG
- mit Anteilen, die dem Handelsbuch iSd. § 1a KWG zuzurechnen sind.

Das bisher im KWG im wesentlichen enthaltene Bankenaufsichtsrecht wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2014 EU-einheitlich geregelt. Dies erfolgte durch die EU-VO 575/2013 (v. 26.6.2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012 (Capital Requirements Regulation – CRR), die unmittelbar anwendbares Recht bildet (Art. 288 AEUV), und das CRD IV-Umsetzungsg (v. 3.9.2013, BGBl. I 2013, 3395) zur Umsetzung der EU-Richtlinie 2013/36/EU v. 26.6.2013 (sog. Capital Requirements Directive IV – CRD IV), vgl. KIRCHARTZ, GWR 2013, 395.

Kreditinstitute sind in § 1 Abs. 1 KWG legal definiert. Es handelt sich um Unternehmen, die die in § 1 Abs. 1 Nr. 1–12 KWG aufgezählten Bankgeschäfte gewerbsmäßig oder in einem Umfang betreiben, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.

Finanzdienstleistungsinstitute: Aufgrund der Legaldefinition in § 1 Abs. 1a KWG betreiben sie die in § 1 Abs. 1a Nr. 1–12 (bis 31.12.2013: § 1 Abs. 1a Nr. 1–7) genannten Finanzdienstleistungen für andere gewerbsmäßig oder in einem Umfang, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, ohne Kreditinstitut zu sein.

Hinweis: Nur Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute sind Institute iSd. KWG (§ 1 Abs. 1b KWG), nicht die in Abs. 7 Satz 2 genannten Finanzunternehmen. Unerheblich ist, ob die Institute über die erforderliche bankaufsichtsrechtl. Genehmigung verfügen (vgl. PUNG in DPM, § 8b Rn. 430; GOSCH, § 8b Rn. 564; DREYER/HERRMANN, DSrR 2002, 1837).

Anteile, die dem Handelsbuch zuzurechnen sind: Die dem Handelsbuch zuzurechnenden Positionen enthielt bis zum 31.12.2013 § 1a Abs. 1 Nr. 1–5 KWG. Durch die EU-VO 575/2013 und die Änderung des KWG durch das CRD IV-Umsetzungsg wurden auch die Regelungen über das Handelsbuch geändert. Sie sind in den Art. 102-106 der EU-VO 575/2013 enthalten. Aufgrund Art. 4 Abs. 1 der EU-VO 575/2013 gelten sie für alle Kreditinstitute, die das Einlagengeschäft betreiben, und Wertpapierfirmen (sog. CRR-Institute, s. auch § 1 Abs. 3 Buchst. b) KWG). Aufgrund des ab dem 1.1.2014 geltenden § 1a KWG sind die Regelungen der Art. 102 bis 106 der EU-VO 575/2013 auch auf Kreditinstitute (Abs. 1) und auf Finanzinstitute (Abs. 2), die keine CRR-Institute sind, so anzuwenden, als seien sie CRR-Institute. Durch das geplante Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (KroatienG, RegE v. 2.5.2014, BRDrucks. 184/14) soll Abs. 7 Satz 1 angepasst werden. Danach sollen die Abs. 1 bis 6 nicht auf Anteile anzuwenden sein, die entweder aufgrund § 1a KWG iVm. Art. 102-106 der EU-VO 575/2013 oder unmittelbar aufgrund Art. 102 bis 106 dem Handelsbuch zuzurechnen sind. Der letztgenannte Fall erfasst die unmittelbar der EU-VO unterfallenden CRR-Institute, der erstgenannte alle anderen Institute iSd. § 1 Abs. 2 Buchst. b KWG (Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute ohne CRR-Eigenschaft). Da Abs. 7 Satz 1 in der geänderten Form erst ab VZ 2015 gelten soll (§ 24 Abs. 1 RegE), besteht im VZ 2014 für unmittelbar der Richtlinie unterfallende CRR-Unternehmen uU eine Regelungslücke.

Aufgrund von § 1a Abs. 1 Satz 2 KWG durften Finanzinstrumente und Waren, die dem Handelsbuch zugerechnet werden, entweder keinerlei einschränkenden Bestimmungen in Bezug auf ihre Handelbarkeit unterliegen oder mussten ihrerseits absicherbar sein. Vergleichbare Regelungen enthält Art. 102 Abs. 1 der EU-VO 575/2013.

Da Abs. 7 eine Ausnahme zu Abs. 1–6 darstellt, ist Satz 1 tatbestandsmäßig nur erfüllt, wenn die vorgenannten Positionen des Handelsbuchs Anteile iSd. Abs. 2 enthalten; es handelt sich um solche Anteile, die beim Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut zu laufenden Beteiligungserträgen führen und die grds. aufgrund von Abs. 1 von der KSt befreit wären. Regelmäßig wird das bei den in Art. 4 Abs. 86 (§ 1a Abs. 3 KWG aF) genannten Finanzinstrumenten der Fall sein, soweit sie solche Anteile umfassen (vgl. Boos in Boos/FISCHER/SCHULTE-MATTLER IV. § 1a KWG Rn. 9; EBEL, FR 2014, 500).

Hinweis: Im Einzelnen ist streitig, welche Anteile „handelsbuchfähig“ sind. Teilweise wurde eine Beschränkung auf börsennotierte Aktien befürwortet, weil andere Anteile, insbes. auch Beteiligungen an GmbH, nicht marktgängig seien (MILATZ, BB 2001, 1066 [1073]; STOSCHEK/LAUERMANN/PETER, NWB Fach 4, 4647 [4651]; PYSZKA/BRAUER, BB 2002, 1669 [1670]; WAGNER, DK 2006, 609 [612]). Da § 1 Abs. 1 Satz 2 KWG regelte, dass bei einschränkenden Bestimmungen in Bezug auf die Handelbarkeit eine Zuordnung zum Handelsbuch nicht mehr zulässig sei, sei wegen § 15 Abs. 3 GmbHG der Ausweis von GmbH-Anteilen im Handelsbuch nicht auch zulässig (vgl. dazu BINDL, DSrR 2007, 888 [890]; GRUBE/BEHRENDT, DSrR 2007, 886 [888]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 696). Dagegen werden uE unabhängig von der Änderung des KWG nicht nur (börsengehandelte) Aktien, sondern auch andere Anteile erfasst, sofern nicht ein konkretes Handelshemmnis entgegensteht. Die aufgrund von § 15 Abs. 3 GmbHG erforderliche notarielle Beurkundung der Abtretung von Anteilen an einer GmbH ändert an der Handelbarkeit nichts, weil es sich nur um ein Formerfordernis handelt. Die Zirkulation ist uE nur dann ausgeschlossen, wenn die Abtretung gesetzlich oder durch Vereinbarung ausgeschlossen oder an Zustimmungserfordernisse geknüpft ist (GOSCH II. § 8b Rn. 577; PUNG in DPM, § 8b Rn. 431; FEYERABEND in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 350). Anderenfalls würde die uU formfreie Übertragung von Anteilen an ausländ. auch – doppelt ansässigen KapGes. – im Ausland nach dortigem Recht dazu führen, sie als Handelsbuchanteile im Gegensatz zu typenvergleichbaren GmbH – Anteilen zu qualifizieren (vgl. zu GmbH-Anteilen auch BaFin, Rundschreiben 17/99 – Tz. II 1.4, Anh. Tz. 1.1c, 4; zu Investmentanteilen vgl. EBNER/HELIOS, FR 2009, 977).

Ob durch Anwendung der Art. 102–106 der EU-VO 575/2013 eine Änderung eintritt, ist derzeit nicht bekannt. Da jedoch aufgrund Art. 4 Abs. 86 der EU-VO 575/2013 das Handelsbuch alle Positionen von Finanzinstrumenten und an Waren aufnimmt, die ein Institut entweder mit Handelsabsicht oder zur Absicherung anderer mit Handelsabsicht gehaltener Positionen des Handelsbuches aufnimmt, und aufgrund Art. 102 Abs. 1 die Positionen im Handelsbuch entweder keinen Beschränkungen in Bezug auf ihre Marktfähigkeit unterliegen dürfen oder die Möglichkeit einer Absicherung bestehen muss, hat sich uE nichts geändert (aA EBEL, FR 2014, 500 [503]). Eine Einschränkung der dem Handelsbuch zuzurechnenden Positionen kann sich uE aber daraus ergeben, dass die Anforderungen an eine Aufnahme ins Handelsbuch institutsintern genau festgelegt werden müssen (Art. 103 EU-VO 575/2013).

Zurechnung zum Handelsbuch: Abs. 7 Satz 1 verlangt eine Zurechnung zum Handelsbuch nach § 1a KWG. Allerdings lässt der Wortlaut „nach § 1a KWG ... zuzurechnen sind“ nach aktuellem Gesetzestext als auch aufgrund Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geänderten Wortlauts offen, ob der konkrete oder abstrakte Ausweis im Handelsbuch maßgebend ist. Es kommt uE auf den tatsächlichen Ausweis an, er entfaltet eine entsprechende – starke – Indizwirkung. Das ergibt sich aus dem Umstand, dass es sich bei § 1a KWG und seinem Verweis auf die EU-VO 575/2013 um eine aufsichtsrechtl. Regelung für die Finanzwirtschaft handelt mit engen, in § 1a KWG im Einzelnen dargestellten Voraussetzungen und Anforderungen wie dem Erfordernis in-

stitutsintern festgelegter, nachprüfbarer Kriterien (§ 1a Abs. 4 KWG aF), dem Erfordernis klar formulierter Konzepte und Vorgaben zur Führung und Verwaltung des Handelsbuchs (§ 1a Abs. 5 KWG aF), Nachweispflichten (§ 1a Abs. 6 KWG aF) und besonderen Anforderungen an die Bewertung (§ 1a Abs. 8 KWG aF). Da Art. 102 Abs. 1 sich auf „Positionen im Handelsbuch“ bezieht und weiterhin einen entsprechenden Handelsnachweis fordert (Art. 102 Abs. 2) sowie in Art 103 ff. die bisherigen Restriktionen hinsichtlich der Führung des Handelsbuchs und der Bewertung seiner Positionen fortführt, wird uE weiterhin dem Ausweis im Handelsbuch zu folgen sein (glA EBEL, FR 2014, 500 [503]). Eine Ausnahme besteht uE wie bisher nur in den Fällen grober Verstöße gegen die Ausweispflichten oder eines Irrtums (glA BOGENSCHÜTZ/TIBO, DB 2001, 8 [10]). Im Ergebnis ebenso BMF v. 25.7.2002 (IV A 2 - S 2750a - 6/02, BStBl. I 2002, 712, Gliederungspunkt B.I) wonach es zwar nicht auf den konkreten Ausweis im Handelsbuch ankomme, diesem aber regelmäßig zu folgen und eine falsche Zuordnung für stl. Zwecke zu korrigieren ist. Die Gegenmeinung (PUNG in DPM, § 8b Rn.432; FEYERABEND in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 353; GOSCH II. § 8b Rn. 578 f.; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 566; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 699) stellt auf eine abstrakte und nicht die tatsächliche Zuordnung von Anteilen zum Handelsbuch ab.

► *Umwidmungen* sowohl vom Anlagebuch zum Handelsbuch als auch umgekehrt waren aufgrund von § 1a Abs. 4 Satz 3 KWG aF zwingend vorzunehmen, wenn die Voraussetzungen für die Zurechnung entfallen waren und konnten vorgenommen werden, wenn für die Umwidmung ein schlüssiger Grund vorlag. Da solche Umwidmungen nur anhand der institutsintern festgelegten Kriterien vorgenommen werden durften und sie nachvollziehbar dokumentiert und begründet werden müssen, das Willkürverbot und der Grundsatz der Stetigkeit zu beachten sind sowie eine aufsichtsrechtl. Kontrolle besteht (vgl. BOOS in BOOS/SCHÄFER/SCHULTE-MATTLER IV. § 1a KWG Rn. 28 f.), sollte das auch für Abs. 7 Satz 1 gelten. BMF v. 25.7.2002 (IV A 2 - S 2750a - 6/02, BStBl. I 2002, 712, Gliederungspunkt B.II) will die Regelung eng ausgelegt wissen. Da Abs. 7 Satz 1 auf das Handelsbuch verweist, ist uE – wie bei der Zuordnung – auch die Umwidmung stl. maßgeblich. Auch insoweit ist noch nicht geklärt, ob ab 1.1.2014 durch Art. 102 ff. eine Änderung eingetreten ist. Es ist wohl davon auszugehen, dass das nicht der Fall ist. Art. 104 Abs. 2 Buchst. d) schreibt den Instituten vor, Regeln und Verfahren für eine Umbuchung von Risikopositionen aus dem Handelsbuch in das Anlagebuch und die Kriterien dafür festzulegen. Da es sich um eine „Zumindest“-Regelung handelt, sind wohl auch umgekehrte Umbuchungen möglich.

Satz 1 stellt auf die Zurechnung im Zeitpunkt der Veräußerung ab und anders als Satz 2 nicht auf den des Erwerbs (PUNG in DPM, § 8b Rn. 434; RIEGEL, Ubg 2011, 121 [125 f.]). Eine Überprüfung durch die FinVerw. kann sich uE nur darauf beziehen, ob die institutsintern festgelegten Kriterien eingehalten wurden, wie dies bereits aufsichtsrechtl. geschieht (glA wohl auch GOSCH II. § 8b Rn. 580; WAGNER, DK 2006, 609 [613]). Unklar erscheint der Zusammenhang mit § 340e Abs. 3 Satz 2 HGB. Danach ist eine Umwidmung in den Handelsbestand gänzlich ausgeschlossen. Gegen eine Anwendung im Bereich des Abs. 7 Satz 1 spricht dessen Wortlaut, der sich auf das Handelsbuch und nicht den in § 340e HGB in Bezug genommenen Handelsbestand bezieht (PUNG in DPM, § 8b Rn. 434).

► *Sonderfragen bei fehlendem Handelsbuch*: Ungeklärt ist, wie zu verfahren ist, wenn ein Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut kein Handelsbuch zu führen braucht. Nach Meinung der FinVerw. sollten die Vorschriften so gelten, als wäre ein Handelsbuch geführt worden (BMF v. 25.7.2002 – IV A 2 - S 2750a - 6/02,

BStBl. I 2002, 712 – Tz. A; ebenso BOGENSCHÜTZ/TIBO, DB 2001, 8 [10]; HAISCH/BINDL, Ubg 2009, 681 [682]; WAGNER, StBp. 2012, 361 [364]). Es ist uE zu differenzieren. Führt das Institut ein Handelsbuch, obwohl es dazu nicht verpflichtet ist, ist der konkrete Ausweis für die Anwendung des Abs. 7 entscheidend, denn in diesen Fällen besteht eine Anzeigepflicht gegenüber dem Bundesaufsichtsamt, dass ein Handelsbuch geführt wird, und es kommt zum Erfordernis der Bestätigung durch den Abschlussprüfer. Führt dagegen das Institut kein Handelsbuch, besteht uE eine Regelungslücke. UE ist in diesen Fällen Satz 2 anzuwenden. Dies gilt umso mehr, als es in diesen Fällen regelmäßig die von § 1a KWG/Art. 102 ff. EU-VO 575/2013 geforderten Kriterien, insbes. institutsinterne Richtlinien, nicht gibt, die Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute ohne obligatorisches oder freiwilliges Handelsbuch gleichwohl dasselbe Bedürfnis einer Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen aus kurzfristigen Geschäften haben (glA PUNG in DPM, § 8b Rn. 437; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 272; aA FEYERABEND in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 360; zu weiteren Fragestellungen vgl. HAISCH/BINDL, Ubg 2009, 681; WAGNER, StBp. 2012, 361). Nach den ab 1.1.2014 geltende KWG-Regelungen besteht für CRR-Institute aufgrund Art. 94 der EU-VO 575/2013 eine Ausnahme von der Pflicht, ein Handelsbuch zu führen, wenn die Tätigkeit den dort genannten Umfang nicht übersteigt. Dasselbe gilt für andere Bereichsausnahmen (§ 2 Abs. 1 und Abs. 6 KWG).

226 2. Rechtsfolge: Suspendierung der Anwendung der Abs. 1–6 bei Ausweis der Anteile im Handelsbuch

Werden Anteile iSd. Abs. 2 im Handelsbuch ausgewiesen, ist die Anwendung der Abs. 1–6 suspendiert. Es kommt zur Anwendung der allgemeinen Besteuerungsregeln. Dividendeneinkünfte sind nicht aufgrund von Abs. 1 von der KSt befreit. Dasselbe gilt für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes., deren Auflösung oder der Herabsetzung des Nennkapitals; auch die Wertaufholung nach einer Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert führt in allen Fällen zur StPflcht. Wesentlich ist auf der anderen Seite, dass Gewinnminderungen stl. abziehbar sind; weder Abs. 3 greift ein mit der 5 %-Fiktion noch der Restriktion, dass Gewinnminderungen aus Anteilen nicht berücksichtigt werden dürfen. Darlehensverluste iSd. Abs. 3 Sätze 4 ff. bleiben steuerwirksam. Dabei kommt es nicht darauf an, dass das Darlehen dem Handelsbuch unterfällt, sondern der Anteil selbst. Da die Darlehensfinanzierung gesellschaftsrechtl. veranlasst ist, ersetzt sie Eigenkapital und ist anteilsbezogen zu verstehen. Auch die Beschränkungen des § 15 Abs. 4 Satz 5 EStG greifen in diesen Fällen nicht ein, soweit es sich nicht um Abs. 9 unterfallende EU-/EWR-Dividenden handelt. Konsequenterweise bleibt es beim Abzug von Aufwendungen, da § 3c Abs. 1 EStG und Abs. 5 ebenfalls suspendiert sind. Aufgrund von § 7 GewStG treten diese Rechtsfolgen auch für Zwecke der GewSt ein; allerdings sind die gewstl. Schachtelprivilegien des § 9 Nr. 2a und 7 GewStG unmittelbar anwendbar. Zu offenen Fragestellungen im Bereich des UmwStG (Übernahmegewinn/-verlust) vgl. DÖTSCH/PUNG in DPM, § 12 UmwStG Rn. 12; FROTSCHER in F/M, § 12 UmwStG Rn. 41; FÜLLBIER/BECKERT, Ubg 2009, 774; KLINGBERG in BLÜMICH, § 12 UmwStG Rn. 33; LEY/BODDEN, FR 2007, 265 (273); MEINING, BB 2009, 1444; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2007, 369 (373).

Anwendung von DBA: Die StPflcht aufgrund von Abs. 7 lässt eine StBefreiung durch entsprechende Regelungen in DBA unberührt (s. Anm. 23; STOSCHEK/

LAUERMANN/PETER, NWB Fach 4, 4647 [4655 ff.]). Die Frage, ob in diesem Fall das pauschale BA-Abzugsverbot aufgrund von Abs. 5 eingreift (ebenso wie Abs. 3) oder stattdessen § 3c Abs. 1 EStG, stellt sich nicht, weil aufgrund ausdrücklicher Anordnung des Abs. 7 die Regelung des Abs. 5 nicht anwendbar ist. Es greift § 3c Abs. 1 EStG. Dasselbe gilt für eine Freistellung von Gewinnen und Abs. 3 Satz 1.

Einstweilen frei.

227–228

III. Anteilerwerb zur kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs (Abs. 7 Satz 2)

1. Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen

a) Finanzunternehmen iSd. KWG

229

Satz 2 verweist ausdrücklich auf Finanzunternehmen iSd. KWG. Die entsprechende Regelung enthält § 1 Abs. 3 KWG. Dabei handelt es sich – Negativabgrenzung – um Unternehmen, die kein Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut sind, und – Positivtatbestand – deren Haupttätigkeit in den in § 1 Abs. 3 KWG genannten Tätigkeiten besteht,

- Beteiligungen zu erwerben und zu halten (Nr. 1),
- Geldforderungen entgeltlich zu erwerben (Nr. 2),
- Leasing-Objektgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 17 zu sein (Nr. 3),
- mit Finanzinstrumenten für eigene Rechnung zu handeln (Nr. 5),
- andere bei der Anlage von Finanzinstrumenten zu beraten (Anlageberatung, Nr. 6),
- Unternehmen über die Kapitalstruktur, die industrielle Strategie und die damit verbundenen Fragen zu beraten sowie bei Zusammenschlüssen und bei Übernahme von Unternehmen diese zu beraten und ihnen Dienstleistungen anzubieten oder (Nr. 7),
- Darlehen zwischen Kreditinstituten zu vermitteln (Geldmaklergeschäfte, Nr. 8).

Durch Rechtsverordnung können durch das BMF nach Anhörung der Deutschen Bundesbank weitere Unternehmen als Finanzunternehmen bezeichnet werden.

Fraglich ist, ob der gesamte Katalog des § 1 Abs. 3 KWG maßgebend ist, um ein Finanzunternehmen zu bestimmen. Nach dem Wortlaut „im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen“ ist das der Fall; in Verbindung mit dem Zweck der Regelung, bestimmte Beteiligungserträge iSd. Abs. 2 (und nach der Regelung auch des Abs. 1) stpfl. zu belassen, um finanzwirtschaftlichen Erfordernissen Rechnung zu tragen, sollte stl. nur die Tätigkeit iSd. § 1 Abs. 3 Nr. 1 und allenfalls Nr. 5 KWG maßgebend sein. Der BFH stellt für die Definition des Finanzunternehmens wegen des in Abs. 7 Satz 2 enthaltenen Wortlauts mit entsprechendem Verweis allein auf das KWG ab mit der Folge, dass alle Katalogtätigkeiten zur Qualifikation als Finanzunternehmen führen können. Der Wortlaut des Satzes 2 sei eindeutig (wenn auch überschießend), wenn er allgemein auf Finanzunternehmen verweise, und ihm eine Einschränkung auf Unternehmen der Finanz-

wirtschaft nicht zu entnehmen sei. Eine uE notwendige teleologische Reduktion auf Unternehmen der Finanzwirtschaft lässt er angesichts des klaren Wortlauts des Satzes 2 nicht zu (BFH v. 14.1.2009 – I R 36/08, BStBl. II 2009, 671; v. 12.10.2010 – I B 82/10, BFH/NV 2011, 69 [70]; v. 12.10.2011 – I R 4/11, BFH/NV 2012, 453; ebenso BERG, GmbHR 2011, Heft 6 R 69; RIEGEL, Ubg 2011, 121; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b KStG Rn. 277; zutr. krit. DESENS, DStR 2013, Beihefter 4, 13 [22]; JANSEN/LÜBBEHÜSEN, BB 2012, 2595, mwN; auch EGNER/KAHL, Ubg 2012, 615; HAISCH/BINDL, Ubg 2012, 667; KESSLER/GIRLICH/PHILIPP, DStR 2012, 2524; RIEGEL/USKENBAYEVA, NWB 2011, 2375; EBEL, FR 2014, 500 [505]). Deshalb bilden nach Meinung des BFH auch Factoring, Leasing und Anlageberatungsunternehmen Finanzunternehmen, insbes. aber alle Holdinggesellschaften wie Industrie- und Versicherungsholdings sowie vermögensverwaltende Beteiligungsgesellschaften solche Finanzunternehmen iSd. 2 (BFH v. 12.10.2011 – I R 4/11, BFH/NV 2012, 453; FG Hamb. (Vorinst.) v. 14.12.2010 – 3 K 40/10, EFG 2011, 1186, rkr.; glA zB PUNG in DPM, § 8b Rn. 443; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 567 f.; Gosch II. § 8b Rn. 563). Eine Konkretisierung der Katalogtätigkeiten ist durch den BFH zu der Nr. 1 – Halten und Verwalten von Beteiligungen – und zu der Nr. 5 – Handeln mit Finanzinstrumenten auf eigene Rechnung – erfolgt:

► *Halten und Verwalten von Beteiligungen:* Der BFH folgt der wohl im KWG hM (vgl. SCHÄFER in Boos/SCHÄFER/SCHULTE-MATTLER IV. § 1 KWG Rn. 173; REISCHAUER/KLEINHAUS, § 1 KWG Rn. 250; JANSEN/LÜBBEHÜSEN, BB 2012, 2595 [2596], mwN), dass es trotz des Wortlauts „Beteiligungen“ ausreichend ist, wenn nur eine Beteiligung erworben und gehalten wird. Insbesondere erfordert § 1 Abs. 3 Nr. 1 KWG weder einen fortwährenden Umschlag des Beteiligungsbesitzes am Markt noch eine Dauerhaftigkeit der Beteiligung (BFH v. 14.1.2009 – I R 36/08, BStBl. II 2009, 671 [672]; v. 15.6.2009 – I B 46/09, BFH/NV 2009, 1843 [1844]; v. 12.10.2010 – I B 82/10, BFH/NV 2011, 69 [70]; v. 26.10.2011 – I R 17/11, BFH/NV 2010, 613 [615]).

► *Handel für eigene Rechnung mit Finanzinstrumenten:* Die KWG-Definition der Finanzinstrumente enthält Art. 4 Abs. 50 EU-VO 575/2013 (§ 1 Abs. 11 KWG aF). Zu ihnen gehören Wertpapiere, Geldmarktinstrumente, Devisen oder Rechnungseinheiten und Derivate. Im Bereich des Satz 2 gehören zu den Wertpapieren insbes. Aktien (vgl. SCHÄFER in Boos/FISCHER/SCHULTE-MATTLER IV. § 1 KWG Rn. 218). Entspricht diese Tätigkeit dem satzungsmäßigen Unternehmenszweck der Gesellschaft, wird sie bereits mit dem ersten Erwerb solcher Finanzinstrumente als Finanzunternehmen tätig (BFH v. 12.10.2011 – I R 4/11, BFH/NV 2012, 453 [455]).

Hinweis: Unklar ist, ob ein Finanzunternehmen über ein Mindestmaß an organisatorischer, personeller und sachlicher Ausstattung verfügen muss, um „Unternehmen“ zu sein; von einem Unternehmen wäre dann nicht auszugehen, wenn nur beabsichtigt ist, ein einzelnes Geschäft oder andere einzelne Geschäfte auszuführen (SCHÄFER in Boos/FISCHER/SCHULTE-MATTLER IV. § 1 KWG Rn. 14; EGNER/KOHL, Ubg 2012, 516 [517 Fn. 14]). Demgegenüber lässt es BFH v. 12.10.2011 (I R 4/11, BFH/NV 2012, 453) ausreichen, wenn die Gesellschaft durch Dritte (Vermögensverwaltungsvertrag mit einer Bank) handelt (vgl. auch HAISCH/BINDL, Ubg 2012, 667; einschränkender noch BFH v. 30.7.2003 – X R 7/99, BStBl. II 2004, 408).

Haupttätigkeit: Die in § 1 Abs. 3 KWG genannten Aktivitäten müssen die Haupttätigkeit der Gesellschaft bilden. Die Kriterien, wann eine finanzunternehmerische Tätigkeit die Haupttätigkeit bildet, sind ungeklärt und insbes. auch durch den BFH noch nicht entschieden (vgl. BFH v. 26.10.2011 – I R 17/11, BFH/NV 2012, 613; v. 16.10.2012 – I B 63/12, BFH/NV 2013, 255). Aller-

dings gibt es auch im Bereich der kreditwesenrechtl. Auslegung keine eindeutigen Abgrenzungskriterien. Folgende wesentliche Abgrenzungskriterien werden vertreten:

► *Auslegung der Finanzverwaltung*: Die FinVerw. legt den Begriff des Finanzunternehmens weit aus und fasst darunter alle Unternehmen des Finanzsektors außerhalb § 1 Abs. 1b KWG als „Restgröße“ (BMF v. 25.7.2002, BStBl. I 2002, 712 – Tz. C.I). Für die Entscheidung der Frage, ob die KWG-Tätigkeit die Haupttätigkeit darstellt, verweist die FinVerw. auf die Abgrenzungskriterien der Holdinggesellschaft in Tz. 81 und 82 des Anwendungsschreibens zu § 8a KStG aF v. 15.12.1994 (IV B 7 - S 2742a - 63/94, BStBl. I 1995, 25, 176). Danach muss das Halten von Beteiligungen und die Finanzierung der Beteiligungsgesellschaften den Schwerpunkt der Tätigkeit bilden; davon ist auszugehen, wenn in den vorausgegangenen drei Jahren mindestens 75 % der Bruttoerträge (Abschn. 76 VIII 1 KStR, 1995) durch die Holdingtätigkeit erzielt werden. Auf dieser Grundlage qualifizieren auch Holdinggesellschaften mit langfristigen Beteiligungsanlagen als Finanzunternehmen, selbst wenn sie keinen Beteiligungshandel betreiben; zur gebotenen Einschränkung auf 75 % der Bruttoerträge und nicht der Tätigkeiten vgl. BÜNNING/SLABON, FR 2003, 174 [177]; krit. DREYER/HERRMANN, DStR 2002, 1837 [1838]; MENSCHING, DB 2002, 2347 [2348]; MÜLLER, BB 2013, 1309 [1311]).

► *„KWG-Abgrenzung“*: Danach genügt es bereits, wenn mehr als die Hälfte des entsprechenden Aktivitätsunternehmens auf die entsprechende Tätigkeit entfällt und damit den Schwerpunkt der Tätigkeit bildet (SCHÄFER in BOOS/FISCHER/SCHULTE-MATTLER IV. § 1 KWG Rn. 169). Als Abgrenzungsgröße wird darauf abgestellt, ob die Hälfte der Bilanzsumme oder die Hälfte des Eigenkapitals auf Tochterunternehmen entfällt (SCHÄFER in BOOS/FISCHER/SCHULTE-MATTLER IV. § 1 KWG Rn. 183 unter Berufung auf die Gesetzesbegründung zur 5. KWG-Novelle, BTDrucks. 12/6957), zT wird zusätzlich auf den Anteil am Gesamtumsatz abgestellt (GOSCH II. § 8b Rn. 565 f.); z.T. soll bei aktiven Tätigkeiten auf die Erträge und bei anderen Tätigkeiten (Erwerb, Halten) auf das Vermögen abgestellt werden (HAISCH/BINDL, Ubg 2009, 680; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 443). Dabei sollen auch die Veräußerungsgewinne selbst in die Bruttoerträge einbezogen werden (BFH v. 26.10.2011 – I R 17/11, BFH/NV 2012, 613; Vorinstanz FG Hamb. v. 31.1.2011 – 2 K 6/10, EFG 2011, 1091, rkr.; PUNG in DPM, § 8b Rn. 442; aA GOSCH II. § 8b Rn. 566, Zirkelschluss). AA nach kommt es auf die Bruttoerträge an, die bei mehr als 50 % aus KWG-Tätigkeiten zu einem Finanzunternehmen führen (vgl. dazu EBEL, FR 2014, 500 [505] mwN.; HAGEDORN/MATZKE, GmbHR 2009, 970).

Stellungnahme: Die Schwierigkeiten zur Auslegung des Begriffs Finanzunternehmen folgen aus dem Verweis des Abs. 7 Satz 2 auf Regelungen aus dem KWG, die gänzlich anderen – aufsichtsrechtl. – Zwecken dienen. Insoweit geht die Anwendung des BFH durch eine Einbeziehung aller Holdingunternehmen, nicht nur derjenigen des Finanzsektors – zu weit und löst sich vom Zweck des Abs. 7. UE ist eine teleologische Reduktion auf Unternehmen der Finanzwirtschaft geboten; insbes. dürfen Industrieholdings und vermögensverwaltende Gesellschaften ebenso wie Projekt- und Projektentwicklungsgesellschaften nicht als Finanzunternehmen erfasst werden. Dasselbe gilt für Geschäftsleitungs- und Führungsholdings, weil sie ebenfalls einen gänzlich anderen Zweck als KWG-Holdings verfolgen (vgl. JACOB/SCHEIFELE, IStR 2009, 304 [306]; FEYERABEND in ERLE/SAUTER II. § 8b Rn. 266). Besonders deutlich wird das bei der Frage, wann eine Haupttätigkeit vorliegt, um ein Unternehmen als Finanzunternehmen zu

qualifizieren. In jedem Fall ist uE eine Einzelbetrachtung und eine normspezifisch einengende Auslegung des Begriffs des Finanzunternehmens für Zwecke des Abs. 7 Satz 2 geboten. Dabei können die quantitativen Kriterien durchaus eine Indizwirkung haben. Allerdings sind alle Umstände heranzuziehen, zB Organisation und Auftreten der Gesellschaft nach außen (vgl. auch JACOB/SCHEIFELE, IStR 2006, 609 [612]; JANSEN/LÜBBEHÜSEN, BB 2012, 2595 [2598 f.], mwN; RIEGEL, Ubg 2011, 121 [124]; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 443; STOLLENWERK/KÜHNEMUND, GmbH-StB 336 [339]; WAGNER, DK 2006, 609 [612]). Anderenfalls wird das Problem der Abgrenzung nur auf die Bestimmung der „Eigenhandelsanteile“ verlagert (vgl. zB HARDECKER, DB 2002, 2127 [2129]; PYSZKA/BRAUER, BB 2002, 1669 [1671]; zu Recht krit. MENSCHING, DB 2002, 2347 [2348 f.]).

Hinweis: Aufgrund der sehr weitgehenden Interpretation des Finanzunternehmens insbes. durch Rspr. und FinVerw. ergibt sich für den Stpfl. ein faktisches Wahlrecht zur StPfl. auf der einen Seite und zum uneingeschränkten Aufwandsabzug auf der anderen Seite, indem er eine entsprechende Holdinggesellschaft als Finanzunternehmen schafft, was nicht zuletzt zur Prüfbitte des BR führte, Abs. 7 Satz 2 abzuschaffen (BTDruks. 302/12, S. 9 f.; s. Anm. 224).

Zwischengeschaltete Personengesellschaft: Da § 1 Abs. 3 KWG für die Qualifikation als Finanzunternehmen keine bestimmte Rechtsform voraussetzt, kann auch eine PersGes. Finanzunternehmen sein, wenn ihre Haupttätigkeit in den in § 1 Abs. 3 KWG aufgeführten Aktivitäten besteht. Daraus folgt, dass es für die Frage der Anwendung des Abs. 7 Satz 2 auf die PersGes. selbst ankommt (M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 571; GOSCH II. § 8b Rn. 567; EGNER/KOHL, Ubg 2012, 516 [526]; PUNG in DPM, § 8b Rn. 425). Kein Tatbestand des Abs. 7 Satz 2 liegt allerdings in den Fällen vor, in denen die PersGes. nicht selbst das Finanzunternehmen ist, sondern der an ihr beteiligte Gesellschafter, weil die PersGes. als Unternehmen maßgebend ist. Abs. 7 Satz 2 ist in derartigen Fällen nur anwendbar, wenn der Gesellschafter selbst als Finanzunternehmen qualifiziert. Betroffen sind dann Anteile im eigenen Betriebsvermögen und Sonder-BV.

Organshaft: Ist die Organgesellschaft ein durch Abs. 7 erfasstes Unternehmen, ist Abs. 7 bei ihm direkt anwendbar (§ 15 Satz 1 Nr. 2). Unklar ist die Rechtslage für den Organträger. § 15 enthält dazu keine Regelung. Da beim Organträger die Anwendung der Abs. 1 bis 6 erfolgt, würde das stpfl. Einkommen der Organgesellschaft, die unter Abs. 7 fällt, aufgrund der allgemeinen Regeln stfrei bleiben. Gemeint ist wohl, dass das Organeinkommen bei dem Organträger insoweit stpfl. ist, als bei der Organgesellschaft Abs. 7 eingreift. Ist der Organträger selbst ein unter Abs. 7 fallendes Unternehmen, ist streitig, ob sein Einkommen stets stpfl. ist. Das ist uE nur der Fall, wenn die Voraussetzungen des Abs. 7 beim Organträger selbst erfüllt sind. Da § 15 zur Anwendung auf den Organträger selbst keine Aussage enthält, gelten die allgemeinen Regelungen. Soweit im Einkommen des Organträgers Eigenhandelsergebnisse enthalten sind, kommt bei ihm originär Abs. 7 zur Anwendung (vgl. RIEGEL, Ubg 2011, 121 [130]; ROGALL, DB 2006, 2310).

Keine Bindung durch § 4 KWG: Aufgrund von § 4 KWG entscheidet die BaFin. in Zweifelsfällen, ob ein Unternehmen Finanzinstitut ist. Es besteht uE keine Bindungswirkung für Abs. 7 Satz 2, weil die KWG Qualifikation nur die kreditwesenrechtl. Verwaltungsbehörden bindet (BMF v. 25.7.2002 – IV A 2 - S 2750a - 6/02, BStBl. I 2002, 712; GOSCH II. § 8b Rn. 564; PUNG in DPM, § 8b Rn. 441; JANSEN/LÜBBEHÜSEN, BB 2012, 2595 [2596] mwN).

Zeitpunkt der Qualifikation als Finanzunternehmen: Ungeklärt ist, wann ein Unternehmen die Qualifikation als Finanzunternehmen erfüllen muss. Der Gesetzeswortlaut bedingt uE, dass der Erwerbszeitpunkt der Anteile maßgebend ist, weil ein Finanzunternehmen in diesem Zeitpunkt in Eigenhandelsabsicht Anteile erwerben muss (auf das Wj. des Erwerbs bezogene Qualifikation, vgl. BFH v. 12.10.2011 – I R 4/11, BFH/NV 2012, 453; Vorinstanz FG Hamb. v. 14.12.2010 – 3 K 40/10, EFG 2011, 1196, rkr.; HAISSCH/BINDL, Ubg 2009, 680 [683]; STOLLENWERK/KÜHNEMUND, GmbH-StB 2009, 336 [338]).

b) Anteile, die zur kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben werden 230

Das Tatbestandsmerkmal setzt sich aus drei wesentlichen Elementen zusammen, nämlich Anteile, der Absicht, einen kurzfristigen Eigenhandelserfolg zu erzielen, und den Erwerb zu diesem Zweck. Immanent ist zudem die Frage, welcher Zeitpunkt für die Absicht maßgebend ist.

Anteile: Wie im Fall des Satzes 1 ist fraglich, welche Anteile der Regelung unterfallen. Hierzu gehören uE alle handelbaren Anteile iSd. Abs. 2. Das ist zwischenzeitlich durch den BFH bestätigt, der eine weite Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Anteile“ vertritt, weil Satz 2 zur Auslegung nicht auf KWG-Regelungen verweist und der Begriff strechtl. auszulegen sei. Danach komme es auf eine abstrakte Handelbarkeit an; das Erfordernis einer notariellen Beurkundung für die Abtretung von GmbH-Anteilen und – über die hier vertretene Ansicht hinausgehend – Einschränkungen durch z.B. Vorkaufsrechte und Zustimmungserfordernisse – seien kein Hindernis für die Qualifikation als handelbare Anteile (BFH v. 14.1.2009 – I R 36/09, BStBl. II 2009, 271; v. 30.11.2011 – I B 105/11, BFH/NV 2012, 456; v. 12.10.2011 – I R 4/11, BFH/NV 2012, 433; FG Hamb. v. 14.12.2010 – 3 K 40/10, EFG 2011, 1196, rkr.; zu Anteilen an ausländ. KapGes. BFH v. 15.6.2009 – I B 46/09, BFH/NV 2009, 1843).

Erwerbsabsicht: Äußerst unbestimmt ist das Tatbestandsmerkmal, unter welchen Voraussetzungen ein Erwerb zur Erzielung eines kurzfristigen Eigenhandelserfolgs anzunehmen ist. Ein Erwerb mit dem Ziel des Eigenhandelserfolgs ist anzunehmen, wenn die Anteile in Handelsabsicht mit dem Zweck des kurzfristigen Wiederverkaufs (Umschlags am Markt) unter Ausnutzung von Preis- und Kurssteigerungen erworben werden sollen (stRspr., BFH v. 14.1.2009 – I R 36/08, BStBl. II 2008, 671; v. 15.6.2009 – I B 46/09, BFH/NV 2009, 1843; v. 12.10.2010 – I B 82/10, BFH/NV 2010, 69, Rn. 15; v. 26.10.2011 – I R 17/11, BFH/NV 2012, 613). Da nur das Unternehmen selbst die Zweckbestimmung treffen kann, welche Anteile zur Erzielung eines derartigen kurzfristigen Erfolgs erworben werden, ist auf dessen subjektiven Willen abzustellen, der sich gemeinhin in der Zuordnung der Anteile zum AV oder UV manifestiert (BMF v. 25.7.2002 – IV A 2 - S 2750a - 6/02, BStBl. I 2002, 712 – Tz. C.II; vgl. auch BFH v. 18.12.1986 – I R 293/82, BStBl. II 1987, 446; v. 2.2.1990 – III R 165/85, BStBl. II 1990, 706; HERZIG, DB 2003, 1459 [1460]). Auch der BFH stellt auf den Ausweis als AV oder UV ab, sieht die Bilanzierung aber nicht absolut als maßgebend an, sondern – zutreffend – als ein gewichtiges Indiz. Ein weiteres Indiz – so der BFH – kann eine nur kurzfristige Zeitspanne zwischen Erwerb und Veräußerung sein. Maßgeblich sei, ob im Erwerbszeitpunkt eine zeitlich kurzfristige Anlage beabsichtigt sei und die Marktsituation jederzeit unmittelbar ausgenutzt werden solle (BFH v. 14.1.2009 – I R 36/08, BStBl. II 2009, 671; v. 15.6.2009 – I B 46/09, BFH/NV 2009, 1843; v. 12.10.2011 – I R 4/11, BFH/NV 2012, 453; FG Hamb. v. 31.1.2011 – 2 K 6/10, EFG 2011, 1091, rkr.; vgl.

auch Gosch II. § 8b Rn. 591; Pung in DPM, § 8b Rn. 446). Eine starre zeitliche Grenze von 12 Monaten (so Bogenschütz/Tibo, DB 2008, 8; Bünning/Slabon, FR 2003, 174 [179]; Dieterlen/Dieterlen, GmbHR 2007, 741 [742]; Feyrabend in Erle/Sauter III. § 8b Rn. 370) lässt sich Abs. 7 Satz 2 demgegenüber nicht entnehmen. Im Zweifelsfall ist § 271 HGB zu beachten, nach dem Beteiligungen von mehr als 20 % regelmäßig dem AV zuzuordnen sind. Der Stpfl. müsste in diesen Fällen also dokumentieren, dass es sich ausnahmsweise nicht um Anteile handelt, die er zur kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben hat. Auch bei geringeren Beteiligungen ist uE im Grundsatz nicht von Eigenhandelsabsicht auszugehen, wenn der Stpfl. die Anteile im AV ausgewiesen hat. Allerdings kommt dem Ausweis im AV aufgrund von BFH v. 26.10.2011 (I R 17/11, BFH/NV 2012, 613) zu Recht keine Indizwirkung zu, wenn die Verbuchung nicht zeitnah mit dem Erwerb, sondern erst erfolgt, nachdem auch die Veräußerung vollzogen war. Sind Anteile indes dem UV zugeordnet, obliegt dem Stpfl. die Feststellungslast dafür, dass damit kein kurzfristiger Eigenhandelserfolg beabsichtigt war (BFH v. 12.10.2011 – I R 4/11, BFH/NV 2012, 453; FG Hamb. v. 14.12.2010 – 3K 40/10, EFG 2011, 1186, rkr.). Dagegen soll es nach aA darauf ankommen, dass eine Zwölf-Monatsfrist zwischen Erwerb und Veräußerung nicht überschritten wird, um das Merkmal der Kurzfristigkeit zu bestimmen (Bogenschütz/Tibo, DB 2001, 8 [10]). Dies führt zwar zu einer genauen Tatbestandseingrenzung, entspricht aber nicht dem Gesetzeszweck. Die ursprünglich in Abs. 2 vorgesehene einjährige Behaltefrist würde über den Umweg des Abs. 7 wieder eingeführt. Demgegenüber bietet die Abgrenzung nach AV und UV ausreichend Flexibilität, damit ein Finanzunternehmen seine Unternehmensziele ausrichten kann. Es sollte uE jedoch eine Bezugnahme der Gesamtumstände erfolgen und im Einzelfall sollten Ausnahmen zugelassen werden. Zur Problematik vgl. Bindl, DStR 2006, 1817 [1820]; Bünning/Slabon, FR 2003, 174 [179]; Dreyer/Herrmann, DStR 2002, 1837 [1839]; Feyrabend in Erle/Sauter III. § 8b Rn. 371; Ebel, FR 2014, 500 [504]; Ebner/Helios, FR 2009, 977 [982]; Haisch/Bindl, Ubg 2009, 680 [687]; Hagedorn/Matzke, GmbHR 2009, 970 [976]; Hardecker, DB 2002, 2127 [2129]; Lohmann/Windhövel, DB 2009, 1043 [1044]; Pung in DPM, § 8b Rn. 446; Seip, NWB 2012, 2697 [2699]; Watermeyer, GmbH-StB 2009, 220 [223].

Notwendige Ausnahmen für Zuordnung zum Zweck des Eigenhandelserfolgs: Die Abgrenzung zwischen AV und UV führt im Grundsatz zur Abgrenzung auch hinsichtlich eines beabsichtigten Eigenhandels. Dem Zweck der Norm entsprechend, bankübliche Geschäfte zu erfassen, müssten Ausnahmen denkbar sein, zB bei Anteilen an Projektgesellschaften, die nur als Haftungsmantel dienen (vgl. Brauer/Pyszka, GmbHR 2002, 1116). Diese gesetzesentsprechend notwendige Einschränkung ist ein Problem des Abgrenzungskriteriums „Anlage- oder Umlaufvermögen“, weil der Begriff des Finanzunternehmens zu weitgehend auf alle Holdinggesellschaften auch außerhalb des Finanzsektors ausgedehnt wird. Der BFH lässt offenbar aber derartige Ausnahmen nicht zu, weil er auf die rechtliche und nicht die wirtschaftliche Identität der Anteile abstellt (BFH v. 12.10.2010 – I R 4/11, BFH/NV 2012, 453).

Hinweis: Gerade bei Projektgesellschaften wird die in der Rspr. des BFH liegende Problematik deutlich. Für sie „passt“ die Eigenhandelsklausel nicht. Regelmäßig werden durch Leistungen des Gesellschafters oder der Gesellschaft die Anteile derart verändert, dass nicht mehr von der Absicht gesprochen werden kann, die ursprünglich erworbenen Anteile zu veräußern. Das ist zT mit dem Gedanken des § 8 Abs. 4 aF vergleichbar, nach dem bei einer Verlustgesellschaft zwar bei einer Anteilsübertragung die rechtl. Identität der Anteile erhalten blieb, sich die wirtschaftliche Identität jedoch

unter bestimmten Umständen änderte. Dieser Rechtsgedanke wäre uE für solche Fälle zielführend, um eine Abgrenzung zum Eigenhandel zu bewirken (vgl. auch FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 11; LÖFFLER/HANSEN, DStR 2011, 558 [560]; LÖFFLER/TIEDJEN, DStR 2010, 586 [588]; aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 448).

Eigene Anteile: Eigene Anteile, die bis zur Änderung des HGB durch das BilMoG zwingend im Umlaufvermögen auszuweisen waren, bilden keine Eigenhandelsanteile (MÜLLER, BB 2003, 1309 [1313]). Sie können allenfalls Satz 2 unterfallen, wenn eine Eigenhandelsabsicht tatsächlich bestand (U. PRINZ/VON FREEDEN, FR 2005, 533; MAYER, Ubg 2008, 779 [780]). Nach der Einführung von § 271 Abs. 1a und Abs. 1b HGB durch das BilMoG und einer auch steuerlich durch die FinVerw. nachvollzogenen Behandlung wie eine Kapitalmaßnahme (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 – S 2742/07/10009 – DOK 2013/147768, BStBl. I 2013, 1615. Siehe dazu Anm. 64) ist Abs. 7 auf eigene Anteile nicht anwendbar.

► *Private Equity und Venture Capital Gesellschaften* sind nach Meinung der FinVerw. keine Finanzunternehmen, weil sie keine banküblichen Beteiligungsgeschäfte tätigen. Die FinVerw. begründet dies damit, dass die Fonds keine kurzfristigen Eigenhandelserfolge verfolgen (BMF v. 20.11.2003, BStBl. I 2004, 40 – Tz. 18; ebenso BÄRENZ/VEITH, BB 2004, 251 [255]; RODIN/BÄRENZ/VEITH, DB 2004, 103 [108]) Die Frage ist allerdings insbes. im Hinblick auf BFH (v. 24.8.2011 – I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165) offen, weil der BFH einen englischen Private Equity Fonds bei einer Umschlagswahrscheinlichkeit seiner Beteiligungen als gewerblich eingestuft hat (BAUSCHATZ, DStZ 2009, 502 [505]; GOSCH, BFH-PR 2012, 34 [35]; STOLLENWERT/KÜHNEMUND, GmbH-StB 2009, 336 [339]; zu damit verbundenen Fragestellungen vgl. ausführl. EGNER/KOHL, Ubg 2012, 516).

► *Zeitpunkt für die Qualifikation als Eigenhandelsanteil:* Es kommt nach dem Wortlaut des Satzes 2 auf den Erwerbzeitpunkt an, in diesem Zeitpunkt muss die Absicht vorliegen, einen kurzfristigen Eigenhandelserfolg zu erzielen (BFH v. 14.1.2009 – I R 36/08, BStBl. II 2009, 671; v. 12.10.2011 – I R 4/11, BFH/NV 2012, 453; FG Hamb. v. 14.12.2010 – 3 K 40/10, EFG 2011, 1186, rkr.; EBEL, FR 2014, 500 [504]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 710).

Nach BFH (v. 12.10.2011 – I R 4/11, BFH/NV 2012, 453) ist der Stpfl. an die einmal getroffene Entscheidung zur Qualifizierung der Anteile gebunden; die Umwidmung von Anteilen aus dem Umlauf- in das Anlagevermögen lässt die bei Erwerb getroffene Erwerbsabsicht unberührt.

Trotz der Maßgeblichkeit dieses Erwerbszeitpunkts sollte uE eine Umwidmung von Eigenhandelsanteilen in eine langfristige Kapitalanlage möglich und auch für eine Änderung der Erwerbsabsicht maßgeblich sein, wenn dies nicht willkürlich erfolgt und die Gründe entsprechend dokumentiert werden. Da Satz 2 eine Ergänzung von Satz 1 für die Fälle ist, in denen kein Handelsbuch geführt werden muss, sollte ein „Umwidmung“ (der Eigenschaft der Anteile und damit auch der Absicht) zumindest in den Fällen möglich sein, in denen die Eigenhandelsabsicht aufgehoben wird (NEU/WATERMEYER, DStR 2002, 2101 [2103]; DREYER/HERRMANN, DStR 2002, 1837 [1840]).

Erwerb: Weil Abs. 7 Satz 2 einen Handel mit Anteilen voraussetzt, muss es sich um den abgeleiteten Erwerb von Anteilen handeln, die wieder veräußert werden sollen (hM, BFH v. 14.1.2009 – I R 36/08, BStBl. II 2009, 671; PUNG in DPM, § 8b Rn. 449; FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 580a). Keine Eigenhandelsanteile sind demgemäß Anteile an eigengegründeten Gesellschaften, insbes. Vorratsgesellschaften (BFH v. 3.5.2006 – I R 200/05, BStBl. II 2007, 60). Demgegenüber führt die Weiterveräußerung von erworbenen Anteilen einer als Vorrats-

gesellschaft gegründeten Gesellschaft zum Erwerb iSd. Abs. 7 (BFH v. 12.10.2010 – I B 82/10, BFH/NV 2011, 69; krit. zu Recht LÖFFLER/HANSEN, DStR 2011, 558). Komplexe und offene Fragestellungen ergeben sich insbes. in Umwandlungsfällen. In Fällen der Einbringung und Kapitalerhöhung ist zu unterscheiden, ob ein Erwerb bei der aufnehmenden Gesellschaft oder bei dem Einbringenden (durch neue Anteile) erfolgt. Dasselbe gilt in Verschmelzungs- und Spaltungsfällen, wenn zum Übertragungsvermögen auch Anteile an KapGes. gehören. Bei der aufnehmenden Gesellschaft handelt es sich um den Erwerb von Anteilen, beim Einbringenden um eine Veräußerung im Wege des Tauschs (vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 9.7.2010 – 6 K 5258/09, juris, nrkr., Az. BFH I R 58/12). Trotz strechtl. angeordneter Rechtsnachfolge geht uE aber die Eigenschaft von Eigenhandelsanteilen nicht auf den übernehmenden Rechtsträger über, weil zum einen „Handel“ zivilrechtl. zu verstehen und zum anderen die Absicht im Zeitpunkt des Erwerbs vom erwerbenden Unternehmen persönlich zu treffen ist. Beim Gesellschafter bilden die für die Umwandlung gewährten neuen Anteile uE in Anlehnung an die BFH-Rspr. zu den eigengegründeten Gesellschaften Anteile, die nicht auf einen abgeleiteten Erwerb beruhen, und deshalb nicht Abs. 7 Satz 2 unterfallen (vgl. im Einzelnen BREUNINGER/WINKLER, Ubg 2011, 13; HAISCH/BINDL, Ubg 2009, 680 [685]; RIEGEL, Ubg 2011, 121).

231 2. Rechtsfolge

Es treten dieselben Rechtsfolgen wie im Fall des Satzes 1 ein. Die Abs. 1–6 gelten nicht, Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne sind stpfl. und Gewinnminderungen und Aufwendungen vollständig abziehbar. Wegen der Stpflicht kommt DBA-Befreiungen in diesen Fällen eine eigenständige Bedeutung zu. Hinsichtlich der Gewinnausschüttungen ist die Rückausnahme in Abs. 9 für EU-/EWR- Fälle zu beachten.

232 IV. Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen mit Sitz im Ausland (Abs. 7 Satz 3)

Abs. 7 Satz 3 erweitert die Suspendierung der Abs. 1–6 systementsprechend auch auf Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder in einem EWR-Staat haben. Im Ausland ansässige Institute werden im Inland oftmals über Zweigniederlassungen tätig und sollen im Rahmen ihrer beschränkten StPflcht den inländ. Instituten und Finanzunternehmen gleichgestellt werden.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Satzes 3 werden nur ausländ. Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen erfasst, die ihren Sitz in der EU oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens haben. Aufgrund von §§ 53 und 53b KWG gelten für diese Unternehmen besondere Vorschriften; sie können unter bestimmten Voraussetzungen Bankgeschäfte und Finanzdienstleistungen ohne Erlaubnis der BaFin. erbringen, weil sie bereits in ihrem Staat der Hauptniederlassung der Aufsicht unterliegen. Da sie nicht den KWG-Regelungen unterfallen, haben sie kein Handelsbuch iSd. § 1 Abs. 12 KWG zu führen, was die entsprechende Anwendung von Abs. 7 Satz 2 erklärt.

Dagegen unterliegen ausländ. Kreditinstitute mit Sitz außerhalb der EU/EWR mit ihren inländ. Zweigniederlassungen den Regelungen des KWG (§ 53 KWG). Sie haben ein Handelsbuch iSd. § 1a KWG zu führen und unterfallen im Rah-

men ihrer beschränkten KStPflcht dadurch Satz 1 des Abs. 7. Nicht erfasst sind allein Finanzunternehmen mit Sitz im Ausland, die den Unternehmen iSd. § 1 Abs. 3 KWG entsprechen. Mangels Verpflichtung, ein Handelsbuch zu führen, unterfallen sie nicht Satz 1. Sie unterfallen auch Satz 2 nicht, weil es an einem entsprechenden Verweis durch Satz 3 fehlt (vgl. PYSKA/BRAUER, BB 2002, 1669 [1673]; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 591 f.; zT aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 424, die die Anwendung von Satz 1 [Handelsbuch] für alle ausländischen Institute mit inl. Zweigniederlassung bejaht und eine Ausnahme bei Drittstaateninstituten sieht, wenn sie nach dortigem Recht kein Handelsbuch führen müssen). Die Regelung des Abs. 7 Satz 2 soll entsprechend auf Drittstaatsinstitute angewendet werden (JACOB/SCHEIFELE, IStR 2009, 304 [309]; PYSKA/BRAUER, BB 2002, 1669 [1673]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 688; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 286, mwN).

Einstweilen frei.

233–234

J. Erläuterungen zu Abs. 8: Sonderregelung für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen

Schrifttum: SCHICK/BICKERT, Besteuerung des Aktiengewinns bei Personenversicherungsunternehmen unter besonderer Berücksichtigung des Blockwahlrechts, BB 2006, 2334; MÜTZLER, Die Zuschreibungsfalle des § 8b Abs. 8 Satz 4 KStG für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen, DB 2007, 1894.

I. Bedeutung des Abs. 8

235

Die Regelung wurde erstmals durch das ProtErklG geschaffen. Die jetzige Regelung mit einer auf Antrag möglichen Rückwirkung zu 80 % (s. Anm. 18) beruht auf dem Vermittlungsverfahren v. 17.12.2003 (dazu DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 91). Die Regelung steht in engem Zusammenhang mit § 21 und – bis zu seiner Aufhebung durch das JStG 2009 – § 14 Abs. 2. Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen können Beitragsrückerstattungen aufgrund von § 21 Abs. 1 Nr. 1 als BA abziehen. Diesen BA stehen seit dem kstl. Systemwechsel oftmals handelsbilanziell erfasste, aber stfreie Bezüge und Gewinne aus der Anlage von Beiträgen der Versicherten in Beteiligungen an KapGes. gegenüber. Bei Substanzverlusten durch zB Veräußerungsverluste oder Teilwertabschreibungen kehrte sich der Effekt um. Steuerlich wurde das Ergebnis außerbilanziell um Substanzverluste bereinigt (Abs. 3 Satz 3), während der Verlust handelsrechtl. auszuweisen war. Dadurch konnte es zu StBelastungen kommen, obwohl kein (ausschüttungsfähiger) Gewinn erzielt wurde (vgl. auch DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 151 [154], LEIS, FR 2004, 53 [61 f.]; SCHICK in ERLE/SAUTER III, § 8b Rn. 391). Dasselbe gilt für Pensionsfonds. Auf der anderen Seite konnte es durch die Steuerfreiheit von Bezügen und Gewinnen iSd. Abs. 1 und 2 auch zu einer doppelten steuerlichen Begünstigung kommen, da diese Beteiligungserträge auch in die steuerlich wirksame Rückstellung für Beitragsrückerstattungen aufgrund § 21 Abs. 1 eingingen. Dieser doppelten Berücksichtigung, aber auch fehlenden Verlustberücksichtigung wirkt Abs. 8 entgegen. Nachdem das Organisationsverbot durch Aufhebung von § 14 Abs. 2 (JStG 2009) entfiel, hat der Ge-

setzgeber § 21 angepasst, nach dem steuerbefreite Bezüge und Gewinne nicht mehr in die Berechnung des steuerlich wirksamen Aufwands für Beitragsrückerstattungen eingehen (vgl. MÜTZLER, DB 2007, 1894; M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 599; GOSCH II. § 8b Rn. 610; SCHNITGER in S/F, § 8b Rn. 727).

Die Problematik des Auseinanderfallens von handels- und strechtl. Gewinn löst Abs. 8 dadurch, dass sowohl laufende als auch einmalige Beteiligungserträge aus durch § 8b begünstigten Finanzanlagen stpfl., auf der anderen Seite aber Verluste iSd. Abs. 3 Satz 3 abziehbar sind. Im Grunde genommen folgt dieser Gesetzesansatz dem des Abs. 7. Er geht aber weiter, indem die Regelung dem Zusammenhang mit § 21 (Beitragsrückerstattungen) Rechnung trägt und eine eigene Bewertungsanordnung enthält, nach der die Anteile der Lebens- und Krankenversicherer mit dem handelsrechtl. Wert angesetzt werden. Zu Einzelheiten vgl. Stellungnahme des BRats zum Gesetzentwurf, BTDrucks. 15/1665, 3; Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch., BTDrucks. 15/1684, 14; DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 151 (154); LEIS, FR 2004, 53 (61 f.). Um eine EU-Rechtswidrigkeit zu vermeiden, enthält Abs. 9 eine Rückausnahme für Gewinnausschüttungen, die unter die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie fallen.

236 Einstweilen frei.

II. Tatbestand und Rechtsfolgen

1. Grundtatbestand der Suspendierung der Abs. 1 bis 7 (Abs. 8 Satz 1)

237 a) Tatbestandsvoraussetzungen

Die in Satz 1 enthaltene Grundregel für die Suspendierung der Abs. 1–7 enthält eine persönliche und eine sachliche Voraussetzung. Die Regelung gilt

- persönlich für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und
- sachlich für Anteile, die den Kapitalanlagen zuzurechnen sind.

Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sind Unternehmen, die der Versicherungsaufsicht unterliegen (§ 1 VAG) und das Krankenversicherungs- und Lebensversicherungsgeschäft betreiben. Betroffen sind durch Abs. 8 nicht nur inländ. Versicherungsunternehmen, sondern auch im Ausland ansässige Unternehmen innerhalb der EG (vgl. § 13a ff. VAG) sowie in Drittstaaten (vgl. § 106 ff. VAG).

Anteile, die den Kapitalanlagen zuzurechnen sind: Für die Bilanz und GuV-Ansätze der Versicherungsunternehmen bestehen besondere Ausweis- und Gliederungsvorschriften, die in §§ 341 ff. HGB und in der Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen (RechVersV v. 8.11.1994, BGBl. I 1994, 3378) und den beigefügten Formblättern enthalten sind. Dabei handelt es sich um alle Anteile iSd. Abs. 2, die Kapitalanlagen bilden, nämlich Anteile, Beteiligungen und sonstige Kapitalanlagen wie Aktien (DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 150 [155]; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 295; PUNG in DPM, § 8b Rn. 461; SCHNITGER in S/F, § 8b Rn. 737; WAGNER, DK 2006, 609 [616]); eine Unterscheidung nach Anlage- und Umlaufvermögen erfolgt nicht (so BRUSCHKE, DStZ 2012, 813 [817]; SCHNITGER in S/F, § 8b Rn. 737). Ungeklärt ist, wie Fondsanteile zu behandeln sind, die aus der Sicht der Versicherungen Anteile an KapGes. enthalten, die bei unmittelbarer Beteiligung den Kapitalanlagen zuzurechnen wären. Da das InvStG den Fonds gegenüber dem Anteils-

inhaber als transparent wertet, gelten die Grundsätze des Abs. 8 auch für entsprechende, durch den Fonds gehaltene Anteile (SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 739).

b) Rechtsfolgen

238

Satz 1 ordnet an, dass die Abs. 1–7 nicht anzuwenden sind.

Körperschaftsteuer: Es ergibt sich dieselbe Rechtsfolge wie im Fall der Eigenhandelsklausel des Abs. 7, nach der weder die StBefreiungen der Abs. 1 und 2 noch die Steuerwirksamkeit von Gewinnminderungen (Abs. 3 Satz 3) anwendbar sind. Dasselbe gilt für die in Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 genannte Fiktion nichtabziehbarer BA. Eine Ausnahme zu dieser StPflicht enthält Satz 3 für besondere Fälle vorausgegangener nicht steuerwirksamer Teilwertabschreibung. Andere Befreiungen, zB durch DBA, bleiben unberührt. Da Satz 1 die Abs. 1 bis 7 insgesamt in Bezug nimmt, bleiben auch Wertminderungen aus Darlehen entgegen Abs. 3 Sätze 4 ff. abziehbar. Zwar handelt es sich nicht um Gewinnminderungen aus Anteilen. Da sie diesen durch Abs. 3 Sätze 4 ff. jedoch in der Rechtsfolge gleichgestellt sind, gilt der Verweis auch für Abs. 8 Satz 1 (vgl. auch SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 739). Da das Lebens- und Krankenversicherungsgeschäft nicht in der Rechtsform einer Personengesellschaft betrieben werden darf, kommt es auch zu den Rechtsfolgen des Abs. 1, wenn dem Versicherungsunternehmen über eine Mitunternehmerschaft entsprechende Gewinnanteile zugerechnet werden (vgl. SCHICK in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 385). Fraglich ist der Ausschluss des Abs. 7; gemeinhin handelt es sich bei den Unternehmen iSd. Abs. 8 nicht um solche Unternehmen, die Abs. 7 unterfallen. Es handelt sich wohl um ein Redaktionsversehen des Gesetzgebers (DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 151 [155]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 742; SCHICK in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 742).

Gewerbesteuer: Da es sich bei allen Regelungen des § 8b um Vorschriften handelt, die bereits bei der Ermittlung der Einkünfte ansetzen, wird in den Fällen des Satzes 1 auch die GewStFreiheit aufgehoben. Gewerbesteuerlich sind die Kürzungen aufgrund gewstl. Sonderregel nicht anwendbar (vgl. § 9 Nr. 2a Satz 3, § 9 Nr. 7 Satz 6 GewStG); der Gesetzgeber hält die gewstl. Abziehbarkeit der Beitragsrückerstattungen, in denen die Gewinnanteile enthalten sind, für ausreichend, um eine gewstl. Doppelbelastung der Gewinnanteile zu vermeiden (BTDrucks. 15/1684, 9). Zu gewstl. Regelungen vgl. LEIS, FR 2004, 53 (62).

2. Rückausnahme im Fall bestimmter vorangegangener Teilwertabschreibungen (Abs. 8 Satz 2)

a) Tatbestand

239

Aufgrund von Abs. 8 Satz 2 besteht eine Rückausnahme für Gewinne iSd. Abs. 2, im Wesentlichen also für Veräußerungsgewinne. Diese Gewinne bleiben unter besonderen Voraussetzungen stfrei, selbst wenn ein Fall von Satz 1 vorliegt. Diese Rückausnahme knüpft an folgende Tatbestandsmerkmale an:

- Gewinne iSd. Abs. 2;
- vorangegangene Teilwertabschreibung, die aufgrund von Abs. 3 unberücksichtigt geblieben ist;
- die entsprechende Minderung wurde nicht durch Wertaufholung ausgeglichen.

Gewinne iSd. Abs. 2 sind Gewinne aus Veräußerung oder veräußerungsgleichen Tatbeständen wie zB Wertaufholung oder verdeckter Einlage.

Unberücksichtigte Teilwertabschreibung ohne nachfolgenden Ausgleich: Die Abschreibung von Anteilen iSd. Abs. 2 gehört zu den Gewinnminderungen, die sich aufgrund von Abs. 3 Satz 3 stl. nicht auswirken. Hierauf bezieht sich Satz 2 tatbestandsmäßig. Teilwertabschreibungen, die sich aus anderen Gründen als Abs. 3 Satz 3 nicht ausgewirkt haben, zB § 50c EStG, werden nicht genannt. Auch diese Teilwertabschreibungen sind uE maßgeblich (aA OFD Frankfurt v. 6.10.2004, DStR 2004, 2195).

Das weitere Tatbestandsmerkmal des fehlenden Ausgleichs durch den Ansatz eines höheren Werts ist im Zusammenhang mit Abs. 2 Satz 3 zu sehen. Grundsätzlich ist die Wertaufholung nach vorangegangener nicht steuerwirksamer Teilwertabschreibung stfrei. Neben einer Teilwertabschreibung aufgrund von Abs. 3 Satz 3 verlangt die FinVerw. (OFD Frankfurt v. 6.10.2004 – S 2750 aA - 11 - St II 1.02, DStR 2004, 2195) zusätzlich, dass diese (wegen einer dauernden Wertminderung) rechtmäßig war. Das ist nicht sachgerecht und führt dazu, dass in der Handelsbilanz vorgenommene, steuerlich aber außerbilanziell nicht berücksichtigte Abschreibungen doppelt besteuert werden; sie dürfen zweckentsprechend nicht erfasst werden (vgl. auch SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 754).

240 **b) Rechtsfolge: Anwendung von Abs. 1 bis 7**

Als Rechtsfolge ordnet Satz 2 an, dass Satz 1 nicht gilt. Damit kommt die Suspendierung der Abs. 1–7 nicht zum Tragen; aufgrund von Abs. 3 Satz 1 gelten 5 % als nicht abziehbare BA. Die Suspendierung gilt indes nicht hinsichtlich des gesamten Gewinns aus einer Anteilsveräußerung, sondern nur „soweit“ keine Wertaufholung erfolgte. Offen ist, ob es sich um eine stfreie Wertaufholung (Abs. 2 Satz 3) handeln musste. Da offenbar eine Korrespondenz zwischen stpfl. Veräußerungsgewinn und nicht steuerwirksamen Vorgängen ausgeschlossen werden soll, dürften vom Gesetzeszweck her nur stfreie nachfolgende Wertaufholungen maßgeblich sein.

241 Einstweilen frei.

3. Keine Berücksichtigung von Gewinnminderungen nach innerkonzernlichem steuerfreien Anteilserwerb (Abs. 8 Satz 3)

242 **a) Tatbestand**

Trotz grundsätzlichen Ausschlusses der Abs. 1–7 durch Satz 1 werden Gewinnminderungen nicht steuerwirksam, wenn sie im Zusammenhang mit Anteilen iSd. Satzes 1 stehen und diese Anteile stfrei konzernintern erworben wurden. Die Regelung entspricht offenbar dem Zweck des § 34 Abs. 7 Sätze 4 ff.: Die innerkonzernliche Übertragung von Gewinnminderungen von einem nicht abzugsberechtigten auf ein abzugsberechtigtes Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen soll verhindert werden (ebenso GOSCH II. § 8b Rn. 615; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 300). Die einzelnen Tatbestandsmerkmale stellen sich überblicksartig wie folgt dar:

- Gewinnminderungen betreffend Anteile iSd. Satzes 1;
- Erwerb dieser Anteile von einem verbundenen Unternehmen (§ 15 AktG);
- StFreiheit eines Veräußerungsgewinns aufgrund des StSenkG.

Gewinnminderungen sind in Satz 3 nicht definiert; ein Hinweis auf Abs. 3 Satz 1 fehlt. Es ist jedoch davon auszugehen, dass der Gesetzgeber Gewinnminderungen in § 8b einheitlich ausgelegt wissen will. Dafür spricht bereits der Verweis des Satzes 1 auf eine Suspendierung der Abs. 1–7, die durch Satz 3 offenbar partiell wieder aufgehoben werden soll. Unterstrichen wird dieses Ergebnis durch die nahezu identisch Wortwahl „Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit den Anteilen im Sinne des Satzes 1 stehen“ in Satz 3 und Abs. 3 Satz 3, der „Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit Anteilen im Sinne des Absatzes 2 entstehen“ nennt.

Erwerb von einem verbundenen Unternehmen (§ 15 AktG): Verbundene Unternehmen definiert das Gesetz durch einen Verweis auf § 15 AktG. Danach sind verbundene Unternehmen rechtl. selbständige Unternehmen, die im Verhältnis zueinander im Mehrheitsbesitz stehende Unternehmen und mit Mehrheit beteiligte Unternehmen (§ 16), abhängige und herrschende Unternehmen (§ 17), Konzernunternehmen (§ 18), wechselseitig beteiligte Unternehmen (§ 19) oder Vertragsteile eines Unternehmensvertrags (§§ 291, 292) sind. Insoweit bildet § 15 AktG den Sammelbegriff für diese Unternehmensverbindungen, die demzufolge nicht mit den verbundenen Unternehmen iSd. § 271 Abs. 2 HGB übereinstimmen (Einzelheiten bei HÜFFER V. § 15 AktG Rn. 1 ff.).

► *Nicht alle Fälle erfasst:* Die Regelung erfasst ausschließlich konzerninterne Erwerbe. Erwerbe von einem Dritten, eine unentgeltliche Übertragung (§ 6 Abs. 3 EStG) und Buchwertübertragungen aufgrund der Regelungen des UmwStG werden vom Wortlaut nicht erfasst (SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 760).

Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns: Ausweislich des Gesetzeswortlauts handelt es sich um eine StFreiheit aufgrund von Abs. 2 idF des Art. 3 des Gesetzes v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433). Dabei handelt es sich um das StSenkG, das bereits mehrmals geändert wurde. Gemeint ist offensichtlich StFreiheit aufgrund von Abs. 2 seit der vorgenannten Gesetzesfassung.

b) Rechtsfolge: Keine Berücksichtigung von Gewinnminderungen bei der Einkommensermittlung 243

Als Rechtsfolge ordnet Satz 3 an, dass Gewinnminderungen bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen sind. Während die Einschränkung durch Satz 2 rechtsfolgenmäßig die Nichtgeltung des Satzes 1 anordnet, lässt Satz 3 dessen Rechtsfolge – Suspendierung der Abs. 1–7 – bestehen und schränkt diese Nichtanwendbarkeit nur teilweise ein. Bei grundsätzlicher Anwendbarkeit von Satz 1 werden Gewinnminderungen – wie im Grundfall des Abs. 3 Satz 3 – stl. bei der Einkommensermittlung nicht berücksichtigt, soweit ein Veräußerungsgewinn aus innerkonzernlichem Erwerb stfrei war. Wie alle Regelungen des § 8b gilt auch diese für die KSt und die GewSt.

Einstweilen frei.

244–245

4. Anteilsbewertung nach Handelsrecht (Abs. 8 Satz 4) 246

Es handelt sich um eine Bewertungsvorschrift für Anteile, die den besonderen Regelungen des Abs. 8 Satz 1–3 unterfallen. Sie soll den Gleichlauf von stpfl. Veräußerungsgewinnen und steuerwirksamen Substanzminderungen auf der einen Seite und den handelsrechtl. Beträgen, die aufgrund von § 21 Abs. 1 auch

stl. als Zuführung zu den Beitragsrückerstattungen abziehbar sind, sicherstellen. Da die Zuführung zu den Beitragsrückerstattungen ua. aus handelsrechtl. ermittelten Aktiengewinnen und -verlusten erfolgt, soll sich die Suspendierung der Abs. 1–7 durch Abs. 8 auch hiernach richten (vgl. Empfehlung des FinAussch. v. 14.10.2003, BTDrucks. 15/1684, 9). Das erscheint systematisch, weil dadurch eine Abstimmung zwischen § 21 und Abs. 8 erfolgt (hM, zB Gosch II. § 8b Rn. 614; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 764).

Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge: Die besondere Bewertung mit den handelsrechtl. Werten setzt voraus, dass es sich um Anteile handelt, die Abs. 8 unterfallen, also um Anteile an KapGes., die zu den Kapitalanlagen zählen. Darüber hinaus müssen diese Anteile auch im Rahmen der Ermittlung der Aufwendungen für die Beitragsrückerstattung (§ 21 Abs. 1 Nr. 1) angesetzt worden sein. Als Wechselwirkung hiervon ist dieser handelsrechtl. Wert im Rahmen des Abs. 8 maßgebend. Dies bedeutet, dass Abs. 8 Satz 4 insoweit den strechtl. Bewertungsvorschriften als *lex specialis* vorgeht. Da Satz 4 ausdrücklich auf den handelsrechtl. Wert abstellt, der dem BA-Abzug iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1 zugrunde lag, kommt es uE auf den konkreten, handelsrechtl. Ansatz an.

„Zuschreibungs-Fälle“: Eine doppelte stl. Belastung ergibt sich aufgrund des Wortlauts des Satz 4 in den Fällen, in denen handelsrechtl. eine Abschreibung erfolgte, diese stl. aber aufgrund fehlender, dauernder Wertminderung nicht berücksichtigt wurde. Beim handelsrechtl. Wertansatz kommt es zu der Versteuerung eines Zuschreibungsgewinns, obwohl vorher keine Steuerminderung eingetreten war (OFD Frankfurt v. 6.10.2004 – S 2750 aA - 11 - St II 1.02, DStR 2004, 2195); uE ist Satz 4 entsprechend seinem Sinngehalt eingeschränkt anzuwenden (vgl. auch MÜTZLER, DB 2007, 1894; SCHICK/BICKERT, BB 2006, 2334 [2336]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 766).

247 5. Entsprechende Anwendung auf Pensionsfonds (Abs. 8 Satz 5)

Satz 5 ordnet an, dass „entsprechendes auch für Pensionsfonds“ gilt.

Pensionsfonds sind in § 112 Abs. 1 VAG definiert. Es handelt sich um rechtsfähige Versorgungseinheiten, die im Wege des Kapitaldeckungsverfahrens Leistungen der betrieblichen Altersversorgung erbringen. Pensionsfonds dürfen wie Versicherungsunternehmen nur in der Rechtsform der AG oder des VVaG organisiert sein (§ 113 Abs. 2 Nr. 3 VAG).

Umfang der Verweisung: Unklar ist, worauf sich die Verweisung bezieht. Sie kann den gesamten Abs. 8 in Bezug nehmen oder nur den vorhergehenden Satz 4 mit der besonderen Bewertungsregel für Anteile, deren Ergebnisse dem BA-Abzug im Rahmen des § 21 Abs. 1 Nr. 1 zugrunde lagen. Der Wortlaut lässt beide Lesarten zu. Vom Zweck des Gesetzes her muss sich die entsprechende Anwendung auf Abs. 8 insgesamt beziehen. Der Grund hierfür liegt in der Wechselwirkung zwischen steuerwirksamem Aufwand für Beitragsrückerstattungen, der aufgrund einer entsprechenden Erweiterung des § 21 Abs. 1 Nr. 1 auf Pensionsfonds ausgedehnt wurde, und ohne Abs. 8 stfreien Beteiligungserträgen. Nur bei einer Anwendung aller Regelungen des Abs. 8 kann diese Wechselwirkung erreicht werden.

248–249 Einstweilen frei.

**K. Erläuterungen zu Abs. 9:
Kein Ausschluss der Steuerbefreiung für
EU-Dividenden**

I. Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

250

Abs. 9 nimmt bestimmte grenzüberschreitende EU-Bezüge im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie von der Anwendung der Abs. 7 und 8 aus. Inhaltlich regelt Abs. 9 damit eine Rückausnahme zur StPflicht nach Abs. 7 und 8 mit der Folge einer Beibehaltung der StBefreiung nach Abs. 1. Sachlich betroffen von Abs. 9 sind wegen der Bezugnahme auf Abs. 7 und 8 ausschließlich Kreditinstitute uÄ sowie Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen.

Bezüge iSd. Abs. 1: Die Rückausnahme des Abs. 9 erstreckt sich ausdrücklich nur auf „Bezüge im Sinne des Absatzes 1“, die darüber hinaus in den Anwendungsbereich der Abs. 7 und 8 fallen. Es handelt sich um laufende Beteiligungserträge aus Anteilen an einer Körperschaft oder Personenvereinigung. Wesentlicher Anwendungsbereich sind offene und verdeckte Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung an einer KapGes. Daneben werden kraft ausdrücklicher Anordnung in Satz 1 des Abs. 1 auch Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und andere besondere Entgelte und Vorteile iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, Abs. 2 Satz 2 EStG erfasst.

Im Einzelnen s. dazu § 8b Anm. 41 und 48 f.

Anwendung von Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie: Nicht alle Bezüge iSd. Abs. 1 unterfallen dem Tatbestand des Abs. 9. Es muss sich vielmehr um solche Bezüge handeln, auf die die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2011/96 EU des Rates v. 10.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten (ABl. EU 2011 Nr. L 345, Satz 8), anzuwenden haben.

Aufgrund von Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie sind Gewinne begünstigt, die einer Muttergesellschaft oder ihrer Betriebsstätte aufgrund ihrer Beteiligung an der Tochtergesellschaft zufließen und die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden. Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie erfasst nicht jede Gewinnausschüttung, sondern solche, die dem sachlichen Anwendungsbereich der Richtlinie unterfallen (Art. 1 Abs. 1).

Gewinne: Nur laufende Gewinne sind gemeint, folglich offene und sonstige Gewinnausschüttungen, die Gegenstand einer Quellensteuer sein können. Auch Ausschüttungssurrogate fallen uE unter die Regelung, wie insbes. die in Abs. 1 Satz 2 genannten Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG sowie Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG. Sie wurden durch das EURLUMsG in die KapErtrStPflicht (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) einbezogen.

Muttergesellschaft ist in Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie definiert. Es muss sich um eine Gesellschaft handeln, die unter die Anlage 2 der Richtlinie, entsprechend Anlage 2 zu § 43b EStG (KapGes.), fällt und die einen Anteil von wenigstens 10 % am Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats hält, die ebenfalls eine unter Anlage 2 fallende KapGes. ist.

Da Ausschüttungen an eine Muttergesellschaft iSd. Mutter-Tochter-Richtlinie betroffen sind (Art. 1 Abs. 1 Gedankenstrich 1 der Richtlinie), kann Muttergesellschaft im Fall einer Direktbeteiligung nur eine im Inland aufgrund ihrer Ansässigkeit (Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie) unbeschränkt stpfl. KapGes. sein. Erfasst werden demzufolge auch ausländ. (EU-)KapGes. mit inländ. Geschäftsleitungssitz (vgl. JESSE, IStR 2005, 151 [153]).

Überdies werden ab dem 1.1.2005 Fälle erfasst, in denen Mutter- und Tochtergesellschaft in demselben EU-Mitgliedstaat ansässig sind, die Beteiligung an der Tochtergesellschaft jedoch von einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte gehalten wird (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie).

Tochtergesellschaft ist in Art. 3 Abs. 1 Buchst. b Mutter-Tochter-Richtlinie definiert. Es handelt sich um eine der in Art. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie und der dazu ergangenen Anlage 2 genannten KapGes., an der die qualifizierte Beteiligung besteht. Eine Mindestbeteiligungsdauer ist uE nicht einzuhalten, weil in Abs. 9 von der durch Art. 3 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie 2011/96 EU v. 30.11.2011 (ABl. C 345 v. 29.12.2011, 8) kein Gebrauch gemacht wurde (FEYERABEND in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 417; SEIDEL/ENGEL, GmbHR 2011, 358 [360]; aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 471; RIEGEL, Ubg 2011, 121 [131] mit einj. Haltefrist aufgrund § 43b Abs. 2 EStG; zu weitgehend jedenfalls BINDL, DStR 2006, 1817 [1822] mit zweij. Haltefrist).

251

II. Rechtsfolge

Die Rechtsfolge besteht in einem Ausschluss der Abs. 7 und 8. Wörtlich heißt es, „die Absätze 7 und 8 gelten nicht“. Dadurch erfolgt ein Ausschluss der Abs. 7 und 8; die Regelung bildet dadurch eine Rückausnahme zur Anwendungsregelung der Abs. 7 und 8. Dies führt uE zu folgenden Konsequenzen:

Grundsatz: Laufende Beteiligungserträge aus in- und ausländ. KapGes. unterliegen aufgrund von Abs. 1 Satz 1 nicht der KSt und GewSt (vorbehaltlich des § 8 Nr. 5 GewStG). Das materielle Korrespondenzprinzip (Abs. 1 Satz 2 ff.) und Abs. 5 sind anwendbar. Für unter Abs. 8 unterfallende KapGes. sind stfreie Ausschüttungen nicht als Beitragsrückerstattung abziehbar (§ 21 Abs. 1 Nr. 1).

252 Einstweilen frei.

L. Erläuterungen zu Abs. 10: Sonderregelungen zur Wertpapierleihe

Schrifttum: HÄUSELMANN/WAGNER, Pensions- und Wertpapierleihgeschäfte unter dem Halbeinkünfteverfahren, FR 2003, 331; HAHNE, Unternehmensteuerreformgesetz 2008: Neuregelungen für betriebliche Aktiengeschäfte, FR 2007, 819; HAHNE, Fortbestehende Attraktivität von Wertpapierdarlehen mit Aktien über den Dividendenstichtag, BB 2007, 2055; ECKL, Wertpapierleihe, JbFfSt 2007/2008, 275; HÄUSELMANN, Referentenentwurf zum JStG 2008, BB 2007, 1533; HAHNE, Fortbestehende Attraktivität von Wertpapierdarlehen mit Aktien über den Dividendenstichtag, BB 2007, 2055; HAHNE, Unternehmensteuerreform 2008: Neuregelung für betriebliche Aktiengeschäfte, Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. 2007, 819; HÄUSELMANN, Das Ende des „Steuerschlupfloches“ Wertpapierleihe, DStR 2007, 1379; OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Behandlung von Wertpapierleihgeschäften durch das UntStRefG 2008,

BB 2007, 1647; WAGNER, Die Wertpapierleihe wieder einmal im Visier der Finanzverwaltung, DK 2007, 505; ECKL, Wertpapierleihe, JbFfSt 2007/2008, 275; OLDIGES, Wirkungen und Rechtfertigung des pauschalen Abzugsverbots gemäß § 8b Abs. 5 KStG, DStR 2008, 533; SCHNITGER/BILDSTEIN, Wertpapierpensionsgeschäfte und Wertpapierleihe – Wirtschaftliches Eigentum und UntStRefG 2008, IStR 2008, 202; RAU, „Strukturierte Wertpapierleihe“ über Aktien und Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs, DStR 2009, 948; RAU, Zum Verhältnis von Wertpapierdarlehensgeschäften mit girosammelverwahrten Aktien zur Steuerbefreiungsvorschrift des § 8b KStG, DStR 2009, 21; WAGNER, Sorgfältig geplant kann die Wertpapierleihe die steuerliche Hürde des § 8b Abs. 10 KStG überwinden, Der Konzern 2009, 601; FÜLLBIER, Wertpapierleihgeschäft als Missbrauch von rechtlichen Gesatzungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO?, BB 2012, 1769; KRAFT/EDELMANN, Verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung bei der Wertpapierleihe über Aktien?, FR 2012, 889; SCHNITGER/BILDSTEIN, Die Wertpapierleihe in Organschaftsfällen, FR 2012, 117; HAISCH/HELIOS/NIEDLING, AmtshilfeRLUMsG: Änderungen im Finanzierungsbereich, DB 2013, 1444.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 10

253

Bedeutung: Es handelt sich um eine weitere Ausnahmeregelung im System der Freistellung des § 8b. Diese soll Missbräuche der Freistellung von Beteiligungserträgen durch eine Art *tax benefit shopping* (GOSCH II. § 8b Rn. 631) verhindern. Dies gilt vor allem in den Fällen, in denen die StBefreiung aufgrund von Abs. 1 oder 2 nicht eingreift, weil ein Fall des Abs. 4, 7 oder 8 vorliegt. Solchenfalls wäre es ohne Abs. 10 steuerwirksam möglich, die Anteile an eine Gesellschaft zu verleihen, die die Erträge unter Anwendung der Abs. 1 oder Abs. 2 stfrei realisieren kann (vgl. ROSER, Ubg 2008, 89 [90]).

Beispiel: Eine Holding GmbH hält Anteile an einer in- oder ausländ. KapGes., auf die Abs. 7 Satz 2 anwendbar ist. Sie überträgt diese Anteile im Wege eines Sachdarlehens auf eine GmbH, bei der die Regelungen der Abs. 1 und 2 grds. anwendbar sind. Eine dafür zu zahlende „Leihgebühr“ führt ohne Abs. 10 zu BA der begünstigten GmbH bei stfreien Beteiligungserträgen (vgl. auch BTDrucks. 16/4841, 75).

Der Gesetzgeber sieht für diese Fälle vor, dass die Aufwendungen für die Wertpapierleihe nicht als BA beim Entleiher abziehbar sind. Für natürliche Personen verweist § 3c Abs. 2 Satz 4 EStG auf die entsprechende Anwendung des Abs. 10.

Regelungsstruktur: Die Regelung enthält in Satz 1 den Grundtatbestand der sog. Wertpapierleihe mit der Rechtsfolge, dass Entgelte für die Wertpapierleihe nicht abziehbar sind. Die nachfolgenden Sätze enthalten Tatbestandsvariationen. Satz 2 dehnt die Wertpapierleihe auf Fälle aus, in denen das Entleihentgelt in einer Sachüberlassung und daraus erwachsender Bezüge beruht, also Fälle eines Sach-Tauschdarlehens. Da die Entleihentgelte nicht als BA abziehbar sind, wird durch Satz 3 das pauschale BA-Abzugsverbot des Abs. 3 Satz 3 und Abs. 5 ausgeschlossen. Der Wertpapierleihe werden in Satz 4 die Wertpapierpensionsgeschäfte iSd. § 340b Abs. 2 HGB gleichgesetzt. Eine Ausnahme von den Grundsätzen der stl. Behandlung der Wertpapierleihe gilt aufgrund von Satz 5, wenn der Entleiher aus den überlassenen Anteilen keine Einnahmen oder Bezüge erzielt. Satz 6 regelt die Kettenleihe, auch Entgelte für die Weiterverleihung von entliehenen Wertpapieren sind stl. nicht abziehbar. Die Sätze 7 und 8 regeln die Wertpapierleihe bei zwischengeschalteter Personalgesellschaft; es wird für die Zwecke des Abs. 10 auf die beteiligte Körperschaft durchgesehen. Satz 9 erweitert die Regelungen der zwischengeschalteten PersGes. für den Fall, dass die verleihende PersGes. selbst die Voraussetzungen des Abs. 7 erfüllt. Satz 10 schließt die Regelungen der Wertpapierleihe für nicht stbare juristische Personen

des öffentlichen Rechts und für aufgrund von § 5 befreite Körperschaften aus, bei denen die Erträge generell nicht unter Abs. 1 oder 2 fallen. Aufgrund von Satz 11 gilt schließlich der Investmentanteil als Anteil iSd. Abs. 10.

II. Grundregelung der Wertpapierleihe (Abs. 10 Satz 1)

254 1. Tatbestandsvoraussetzungen

Die in Satz 1 geregelte Wertpapierleihe bildet den Grundtatbestand des Abs. 10. Bei ihr werden Wertpapiere vom Verleiher an den Entleiher überlassen. Der Entleiher ist verpflichtet, zum vereinbarten Rückgabezeitpunkt Wertpapiere gleicher Art, Menge und Güte zurückzugeben, weshalb die Wertpapierleihe zivilrechtl. ein Sachdarlehen iSd. § 607 BGB ist. Den Verleiher bezeichnet Satz 1 – für alle Regelungen des Abs. 10 einheitlich – als überlassende Körperschaft, den Entleiher als andere Körperschaft.

Überlassende Körperschaft als Verleiher: Betroffen sind in- oder ausländ. Körperschaften, bei denen, Variante 1: entweder Abs. 4, 7 oder 8 anzuwenden ist, oder Variante 2: bei denen die StFreistellungen des Abs. 1 und 2 ausgeschlossen sind, oder Variante 3: bei denen vergleichbare ausländ. StFreistellungen aus anderen Gründen nicht anzuwenden sind.

- ▶ *Variante 1:* Danach ist eine überlassende Körperschaft,
 - die über Streubesitz iSd. Abs. 4 verfügt und bei der deshalb die laufenden Bezüge nicht aufgrund von Abs. 1 steuerbefreit sind;
 - die entweder ein Kreditinstitut oder ein Finanzdienstleistungsinstitut iSd. § 1 Abs. 1 bzw. § 1 Abs. 1a KWG ist und die verliehenen Anteile im Handelsbuch hält oder ein Finanzunternehmen iSd. § 1 Abs. 3 KWG ist, das diese verliehenen Anteile mit dem Ziel einer kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben hat; oder
 - die ein Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen bzw. Pensionsfonds ist, bei dem die verliehenen Anteile dem Handelsbuch zuzurechnen sind.
- ▶ *Variante 2* erfasst eine Körperschaft, bei der die StFreistellung der Abs. 1 und 2 aus anderen Gründen ausgeschlossen ist. Es handelt sich um Fälle, in denen die überlassende Körperschaft eine steuerbefreite Körperschaft, zB ein REIT (§ 19 REITG) ist, weil der Wortlaut weit geraten ist und nahezu jeden Ausschluss von StBefreiungen zulässt (vgl. HÄUSELMANN, DStR 207, 1379 [1389]; WAGNER, DK 2007, 505 [510]; krit. ROSER, Ubg 2008, 89 [92]; SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2008, 202 [206]). Dazu gehören nach wohl hM nicht nur sachliche, sondern auch persönliche Befreiungen von der KSt (§ 5 Abs. 1 Nr. 9), weil auch in diesen Fällen Abs. 1 und 2 – aus anderem Grund – ausgeschlossen ist. Die StBefreiungen aufgrund von Abs. 1 und 2 müssen jedoch nach dem eindeutigen Wortlaut kumulativ ausgeschlossen sein (GOSCH II. § 8b Rn. 649; SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2008, 202 [206]). Ausländsgesellschafter sind nicht generell überlassende Körperschaften in diesem Sinne. Bei ihnen ist die Anwendung der Abs. 1 und 2 nicht generell ausgeschlossen, wenn sie Anteile an inländ. KapGes. halten; der in § 43 Abs. 1 Satz 3 angeordnete KapErtrStAbzug schließt Abs. 1 und 2 nicht aus (GOSCH II. § 8b Rn. 649; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 833; TÖBEN, FR 2000, 905 [910]).
- ▶ *Variante 3:* Diese Fallgestaltung erfasst überlassende Körperschaften, bei denen eine StFreiheit aufgrund von Abs. 1 und 2 vergleichbarer ausländ. Vor-

schriften nicht anwendbar ist. Betroffen sind regelmäßig Auslandsgesellschaften, die als Verleiher auftreten. Da der Wortlaut dieser Variante einen Ausschluss der StFreiheit aufgrund von Abs. 1 und 2 vergleichbarer ausländ. Vorschriften verlangt, müssen uE nach ausländ. Recht systematisch vergleichbare Regelungen zur Freistellung von laufenden Bezügen und Veräußerungsgewinnen bestehen, und beide kumulativ für die überlassende Körperschaft ausgeschlossen sein (M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 625; SCHNITGER/BILDSTEIN § 8b Rn. 835 ff.; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 835 ff.). Soweit Abs. 10 auch anwendbar sein soll, wenn eine StBefreiung (ohne systematische Vergleichbarkeit mit Abs. 1 und 2) ausgeschlossen ist, lässt das uE der Wortlaut nicht zu (aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 482; HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379 [1381]; WAGNER, DK 2007, 505 [510]).

► *Unklare Rechtslage bei Organschaft:* Da Satz 1 jeden Ausschluss der StFreistellung nach Abs. 1 und 2 in Bezug nimmt, sind nach dem Wortlaut auch OG sowohl als Verleiher als auch als Entleiher betroffen. Als Verleiher schließt § 15 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 bei ihnen die Anwendung der Abs. 1 bis 6 aus (GOSCH II. § 8b Rn. 649). Danach wäre ein Verleihentgelt nicht abziehbar, obwohl die StFreistellung beim Organträger erfolgt und es nicht zu einem Steuervorteil im Sinne der Wertpapierleihe kommt. Eine sinnentsprechende Einschränkung des Tatbestands ist angezeigt (PUNG in DPM, § 8b Rn. 481; HEURUNG/SEIDEL, BB 2009, 472 [475]; ROSER Ubg 2008, 89 [92]). Ähnliches gilt für die OG als Entleiher, bei der das Leihentgelt nicht abziehbar ist, Beteiligungserträge aber nur zu 95 % beim OT entgegen Abs. 10 Satz 5 stfrei wären (ausführl. zur Wertpapierleihe bei Organschaft SCHNITGER/BILDSTEIN, FR 2012, 117).

Andere Körperschaft: Entleiher muss eine andere Körperschaft sein, bei der auf die Anteile Abs. 4, 7 oder 8 nicht anzuwenden ist. Da die Regelung auf Abs. 4, 7 oder 8 verweist, sind im Inland unbeschränkt und beschränkt stpfl. Körperschaften betroffen.

Hinweis: Verfügt eine Körperschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland nicht über eine inländ. Betriebsstätte, der die Anteile zuzuordnen sind, ist der Tatbestand der schädlichen Wertpapierleihe iSd. Abs. 10 aufgrund des abgeltenden KapErtrStAbzugs nicht erfüllt. Dadurch können zB Streubesitzdividenden im Ausland ohne inländ. GewSt realisiert werden. Abs. 4 Satz 3 ist in diesen Fällen nicht anwendbar.

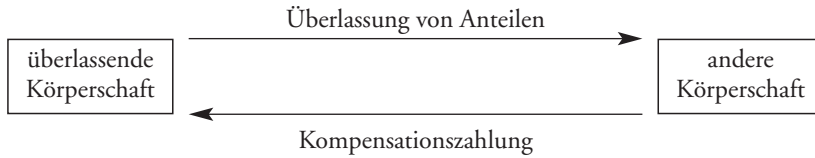
Überlassung von Anteilen: Abs. 10 enthält keine eigenständige Definition des Anteils. Im Gesamtkontext des § 8b handelt es sich um Anteile iSd. Abs. 2, also insbes. Anteile an KapGes. in- und ausländ. Rechtsformen im In- und Ausland. Auch die Überlassung ist nicht definiert. Da es um die Anwendung der Abs. 1 und 2 bzw. deren Ausschluss geht, muss der Entleiher das zivilrechtl., zumindest aber wirtschaftliche Eigentum der Anteile auf Zeit erhalten. Eine Dauer dafür ist nicht bestimmt. Auch bei unbestimmter Dauer liegt uE eine Wertpapierleihe vor, solange eine Rückgabepflicht besteht (vgl. auch GOSCH II. § 8b Rn. 642); die Rückgabeverpflichtung ist wesentliches Merkmal der Wertpapierleihe als Sachdarlehen.

2. Rechtsfolge

255

Als Rechtsfolge bestimmt Satz 1, dass die für die Überlassung gewährten Entgelte bei der anderen Körperschaft, dh. beim Entleiher, nicht als BA abgezogen werden dürfen. Bei ihr bleiben die Beteiligungserträge selbst aufgrund von Abs. 1 und 2 stfrei. Es handelt sich insoweit um eine Sonderregelung zu Abs. 3 Satz 3 und Abs. 5 (vgl. HAHNE, FR 2007, 819 [827]).

Übersicht Rechtsfolge:



stpfl. „Überlassungsentgelte“
statt stpfl. Beteiligungserträge

stfreie Beteiligungserträge
kein BA-Abzug

Streitig ist indes, wie weit der Ausschluss des Abzugs von BA geht.

► *Für die Überlassung gewährte Entgelte:* Gemeinhin werden bei einer Wertpapierleihe Darlehensentgelte (und Pensionsgebühren) als zivilrechtl. Gegenleistung für das Sachdarlehen, sowie Ausgleichszahlungen für die Beteiligungserträge aus den überlassenen Anteilen gezahlt (vgl. HAHNE, FR 2007, 819 [827]). Stellt man allein auf den zivilrechtl. Vorgang ab, den Abs. 10 erfasst – Wertpapierleihe – spricht dies dafür, nur die tatsächliche Leihgebühr, nicht aber die Kompensationszahlung für Erträge dem Abzugsverbot zu unterwerfen. Auf der anderen Seite enthält der Gesetzeswortlaut keine hierauf bezogene Einschränkung (so GOSCH II, § 8b Rn. 663; PUNG in DPM, § 8b Rn. 488; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 866; ECKE, JbFfSt. 2007/2008, 278; krit. HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379 [1382]). Für eine vollständige Einbeziehung spricht zudem die Suspendierung der 5 %-Schachtelstrafe des Abs. 3 Satz 3 und Abs. 5, nach der weiterhin mit der Wertpapierleihe in Zusammenhang stehende Aufwendungen wie zB Refinanzierungskosten für die für die Überlassung gewährten Entgelte vollständig abziehbar sind.

Hinweis: Wegen der für Gewinnausschüttungen nach dem 28.2.2013 geltenden Streubesitzregelung in Abs. 4 hat die Wertpapierleihe für den Entleiher nur dann die Konsequenzen des Abs. 10, wenn er bereits zuvor über eine Schachtelbeteiligung verfügte und der Verleiher zu dem Personenkreis gehört, der die StBefreiung aufgrund von Abs. 1 und 2 oder vergleichbarer ausländ. Vorschriften nicht beanspruchen kann (BENZ/JETTER, DStR 2013, 489 [491]; LEMAITRE, IWB 2013, 269 [271]).

► *Freistellung aufgrund Abs. 9 und DBA:* Sind zwar grds. Abs. 4, 7 oder 8 anwendbar, ist fraglich, ob die Restriktion des Abs. 10 Satz 1 auch bei einer Freistellung aufgrund Abs. 9 oder DBA greift. UE ist in diesen Fällen die Leihgebühr (aufgrund § 163 AO) abziehbar, weil die überlassende Körperschaft statt stfreier Dividenden eine stpfl. Kompensationszahlung erhält und der Regelungssinn des Abs. 10 Satz 1 ebenso nicht erfüllt ist wie im in Satz 5 geregelten Fall (krit auch PUNG in DPM, § 8b Rn. 480).

► *Feststellungslast:* Da es sich bei Abs. 10 um eine Ausnahmeregelung zu Abs. 1 und 2 handelt, trägt die FinVerw. die Feststellungslast dafür, dass „schädliche“ Anteile Gegenstand der Wertpapierleihe sind (glA PUNG in DPM, § 8b Rn. 483; vgl. zu Einzelfällen HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379; WAGNER, DK 2007, 505).

III. Erweiterung auf Entgeltsurrogate (Abs. 10 Satz 2)

1. Tatbestand

256

Der Tatbestand der Wertpapierleihe wird aufgrund von Satz 1 auf Sachverhalte erweitert, in denen kein unmittelbares Leihentgelt gezahlt wird, sondern als Gegenleistung WG überlassen werden, aus denen der Verleiher Einnahmen oder Bezüge erzielt.

Überlassung von Wirtschaftsgütern: Das Entgelt besteht nicht in einer Entgeltzahlung, sondern in der Überlassung ertragbringender WG. Zur Art der WG enthält der Tatbestand keine Einschränkung, es kann sich zB um zinstragende Wertpapiere handeln. Es handelt sich um eine gegenseitige Leihe ohne Ausgleichszahlungen (vgl. im Einzelnen WAGNER, DK 2007, 505 [512]; HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379 [1382]).

Erzielung von Einnahmen und Bezügen: Aus den überlassenen WG muss der Verleiher Einnahmen und Bezüge erzielen. Da der Tatbestand auch insoweit keine Einschränkung enthält, sind sämtliche Einnahmen und Bezüge betroffen. Es muss sich nicht um solche aus § 2 EStG handeln (krit. ROSER, Ubg 2008, 89 [94]). Erzielt die überlassende Körperschaft aus der Sach-Gegenleistung keine Einnahmen und Bezüge, ist der Tatbestand des Satzes 2 nicht erfüllt (SCHNITGER/BILDSTEIN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 874). Siehe Anm. 261 f.

2. Rechtsfolge: Doppelte Fiktion

257

Die Rechtsfolge besteht in einer doppelten Fiktion (GOSCH II. § 8b Rn. 663). Die Einnahmen und Bezüge aus im Gegenzug für die Überlassung von Anteilen überlassenen WG gelten als vom Entleiher bezogen und als für die Überlassung gewährtes Entgelt.

Ungenauere Rechtsfolge: Unklar ist, wie weit die doppelte Fiktion des Satzes 2 geht. Die Rechtsfolge der Entgeltfiktion für den Verleiher ist wortlautmäßig nicht auf den Zweck der Anwendung des Abs. 10 beschränkt. Zutreffenderweise ist die Fiktion jedoch entsprechend zu verstehen, weil sie anderenfalls eine stl. Zurechnungsveränderung bewirken würde (ausführl. ROSER, Ubg 2008, 89 [94 f.]; Gosch II. § 8b Rn. 663); uE bedeutet die Fiktion keine Zurechnung von Einkünften aus den überlassenen WG zur anderen (entleihenden) Körperschaft. Hier bleibt es bei dem Grundsatz, dass Einkünfte erzielt, wer den Tatbestand der Besteuerung erfüllt (§ 37 Abs. 1 AO). Das ist die überlassende Körperschaft. Sie erzielt – wie beim Grundfall der Wertpapierleihe in Satz 1 – die Einnahmen aus den im Gegenzug überlassenen WG als Überlassungsentgelt. Die doppelte Fiktion einer Zurechnung zur anderen Körperschaft ist nur eine solche, um einen BA-Abzug in Höhe dieser Kompensationszahlungen zu versagen (zutr. FEYERABEND in ERLE/SAUTER, § 8b Rn. 435; Gosch II. § 8b Rn. 663; ROSER, Ubg 2008, 889 [94]; SCHNITGER/BILDSTEIN, § 8b Rn. 875). Dagegen soll nach aA auch eine Zuordnung der aus den im Gegenzug überlassenen WG erzielten Einnahmen und Bezügen bei der anderen Körperschaft (Verleiher) erfolgen (PUNG in DPM, § 8b Rn. 492; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 516). Zu einem Spitzenausgleich bei kreuzenden Wertpapieren vgl. SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2008, 202 (209).

258 IV. Keine Anwendung von der Fiktion 5 % nicht abziehbarer Betriebsausgaben (Abs. 10 Satz 3)

Die durch Satz 3 angeordnete Nichtanwendung der Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 und Abs. 5 mit der Fiktion von 5 % der Einnahmen, die unter Abs. 1 und 2 fallen, ist eine Konsequenz daraus, dass die Leihentgelte stl. nicht abziehbar sind. Auf der anderen Seite bleiben aber Aufwendungen außerhalb der Leihentgelte wie zB Finanzierungsaufwendungen stl. abziehbar.

V. Erstreckung auch auf Wertpapierpensionsgeschäfte (Abs. 10 Satz 4)

259 1. Tatbestand

Der Tatbestand der Wertpapierleihe wird durch Satz 4 auf Wertpapierpensionsgeschäfte iSd. § 340b HGB ausgedehnt („gelten auch“).

Wertpapierpensionsgeschäfte iSd. § 340b Abs. 2 HGB: Unterschieden wird zwischen dem echten (§ 340b Abs. 2 HGB) und dem unechten (§ 340b Abs. 3 HGB) Pensionsgeschäft. Im Fall eines echten Pensionsgeschäfts ist der Pensionsnehmer verpflichtet, die überlassenen Anteile auf den Pensionsgeber zurückzuübertragen, im Fall des unechten Pensionsgeschäfts ist er dazu nur berechtigt, aber nicht verpflichtet. Da Satz 4 ausdrücklich auf § 340b Abs. 2 HGB und folglich das echte Pensionsgeschäft verweist, ist der Tatbestand beim unechten Pensionsgeschäft nicht erfüllt.

Hinweis: Das unechte Pensionsgeschäft iSd. § 340b HGB unterfällt uE nicht der Grundregel der Anteilsüberlassung in Satz 1. Kennzeichnend für ein solches Sachdarlehen ist die Rückgabeverpflichtung, die § 340b Abs. 3 HGB gerade nicht konkretisiert (vgl. auch PUNG in DPM, § 8b Rn. 495; HAHNE; BB 2007, 2055 [2056]; SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2008, 202 [208]). Zu weitergehenden Anwendungsfragen (Repro-Geschäfte) vgl. WAGNER, DK 2007, 505 [512]; HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379; SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2008, 202 [209]).

260 2. Rechtsfolge: Geltung der Sätze 1 bis 3

Als Rechtsfolge ordnet Satz 4 an, dass die Sätze 1 bis 3 gelten. Es handelt sich uE um eine Rechtsgrundverweisung. Es müssen alle Voraussetzungen insbes. des Satz 1 erfüllt sein. Kompensationszahlungen für die Wertpapierpension sind dann beim Pensionsnehmer stl. nicht abziehbar. Dasselbe gilt für Überlassungsentgelte beim Sach-Tauschdarlehen iSd. Satz 2. Da Abs. 4 Satz 3 die Überlassung von Anteilen bei gleichzeitiger Rückgabeverpflichtung nicht in die Berechnung der Mindestbeteiligung von 10 % einbezieht, erzielt der Pensionsnehmer nach dem 28.2.2013 nur dann aufgrund von Abs. 1 stfreie Bezüge, wenn er auch ohne das Pensionsgeschäft die Mindestbeteiligung zu Beginn des Kj. erreicht hatte (PUNG in DPM, § 8b Rn. 496).

VI. Keine Abzugsrestriktionen, wenn Verleiher keine Einnahmen oder Bezüge aus den überlassenen Anteilen erzielt (Abs. 10 Satz 5)**1. Tatbestand**

261

Satz 5 enthält eine Einschränkung der Rechtsfolgen der Wertpapierüberlassung und der Wertpapierpension. Diese, durch das UntStRefG 2008 eingefügte Einschränkung soll verhindern, dass Entgelte für die Überlassung von Anteilen auch in den Fällen nicht abziehbar sind, in denen die überlassenen Anteile zurückgegeben werden, bevor der Entleiher stfreie Einnahmen und Bezüge erhält (BT-Drucks. 16/5491, 22). Nach dem Gesetzeswortlaut gilt dasselbe, wenn die Anteile der anderen Körperschaft zuvor zugerechnet werden, diese daraus aber keine Einnahmen oder Bezüge erzielt. In solchen Fällen kann der Abs. 10 zugrundeliegende Missbrauchsgedanke nicht tragen.

Keine Einnahmen oder Bezüge aus den überlassenen Anteilen: Während „Bezüge“ als laufende Erträge aus Anteilen in § 8b durchgehend verwendet werden (s. nur Abs. 1 und Abs. 5), ist das bei Einnahmen nicht der Fall. Offensichtlich soll mit dem umfassenden Verweis auf Einnahmen auch ein Gewinn aus der Veräußerung der verliehenen Anteile erfasst werden, obwohl die Regelung insoweit stets von Gewinnen oder Veräußerungsgewinnen spricht. Anderenfalls könnten solche Gewinne die Abzugsrestriktion der Wertpapierleihe für die Leihentgelte nicht auslösen. Die Einbeziehung ist vom Wortlaut her zweifelhaft, aber wohl möglich, wie der Verweis auf Abs. 2 Satz 1 der Regelung und ebenso in Satz 3 auf Abs. 3 Satz 1 und 2 zeigt (PUNG in DPM, § 8b Rn. 500; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 508; SCHNITGER/BILDSTEIN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 888). Das Tatbestandsmerkmal „keine“ bedeutet allerdings eine Freigrenze. Jede, auch noch so geringe Einnahme schließt den Tatbestand des Satz 5 aus. Auf der anderen Seite ist der Begriff der Einnahme uE wörtlich dahingehend zu verstehen, dass Aufwendungen, insbes. Veräußerungsverluste, stets zum Ausschluss von Einnahmen führen (im Ergebnis glA SCHNITGER/BILDSTEIN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 888, allerdings im Wege teleologischer Reduktion). Zu stpfl. Einnahmen und Bezügen s. Satz 6.

Zeitliche Konnexität: Unklar ist, ob eine veranlagungsbezogene, wirtschaftsjahrbezogene oder laufzeitbezogene Betrachtung für die Konnexität von Anteilsüberlassung und Einnahmen und Bezügen, die daraus erzielt werden, abzustellen ist. Da die KSt der Abschnittsbesteuerung folgt, spricht dies gegen eine laufzeitbezogene Betrachtung (PUNG in DPM, § 8b Rn. 499), während „wenn“ einen vollständigen Anschluss über die Laufzeit nahelegt (wohl hM, vgl. nur GOSCH II. § 8b Rn. 654; SCHNITGER/BILDSTEIN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 891).

2. Rechtsfolge: Sätze 1 bis 4 gelten nicht

262

Die Rechtsfolge in Satz 5 besteht darin, dass die Sätze 1 bis 4 nicht gelten. Für Satz 1 bedeutet das, dass in Fällen der Überlassung von Anteilen entgegen der dort getroffenen Rechtsfolge die für die Überlassung gewährten Entgelte beim Entleiher BA darstellen. Hinsichtlich Satz 2 kommt es dazu, dass die Zurechnungsfiktion nicht gilt, nach der Einnahmen und Bezüge als von der anderen Körperschaft bezogen und als Entgelt für die Überlassung gelten. Aufgrund der Nichtgeltung des Satz 4 bleiben für die Überlassung gewährte Entgelte auch in

Fällen der Wertpapierpension iSd. § 340b Abs. 2 HGB abziehbare Betriebsausgabe. Satz 3, nach dem Abs. 3 Satz 1 und 2 sowie Abs. 5 nicht anzuwenden sind, läuft ins Leere, weil es entsprechende Einnahmen nicht geben kann.

263 VII. Einnahmen und Bezüge bei Kettenleihe (Abs. 10 Satz 6)

Tatbestand: Der Tatbestand des Satz 6 betrifft Entgelte, die die andere Körperschaft dafür erhält, dass sie ihr im Wege der Wertpapierleihe überlassene Anteile weiterüberlässt.

Rechtsfolge: Satz 6 enthält in der Rechtsfolge eine Rückausnahme zu Satz 5. Auch bei diesen Kompensationszahlungen, die regelmäßig stpfl. sind, handelt es sich um Einnahmen und Bezüge aus Anteilen. Dies ist unabhängig davon, ob die die Kompensationszahlungen empfangende Gesellschaft im Fall von Gewinnausschüttungen aufgrund von Abs. 1 begünstigt ist.

Beispiel: Die überlassende Körperschaft (Verleiher) fällt unter Abs. 4, 7 oder 8. Sie hält Anteile an einer KapGes., die sie an eine andere Körperschaft (Verleiher/Entleiher) überlässt, bei der Abs. 1 auf Gewinnausschüttungen anwendbar ist. Bevor Gewinnausschüttungen erfolgen, überlässt diese die Anteile an eine ebenfalls Abs. 1 begünstigte Körperschaft (Entleiher). Entleiher kann die Gewinnausschüttung aufgrund von Abs. 1 und Abs. 5 zu 95 % stfrei vereinnahmen. Da er die Anteile nicht von einer Körperschaft erhalten hat, bei der die StBefreiung des Abs. 1 ausgeschlossen ist, kann er die Kompensationszahlungen als BA abziehen. Bei Verleiher/Entleiher sind die Kompensationszahlungen Einnahmen und Bezüge aus Anteilen, die Satz 5 ausschließen und damit dem Abzug der eigenen geleisteten Kompensationszahlungen (an Verleiher) ausschließen.

Klarstellende Regelung: Bis zur Einfügung des Satz 6 durch das Amtshilfe-RLUMsG war streitig, ob es sich bei den Kompensationszahlungen an die zwischenverleihende Körperschaft um Einnahmen und Bezüge handelte, die Satz 5 erfasste. Zum einen war fraglich, ob stpfl. Kompensationszahlungen ebenso zu qualifizieren waren wie Einnahmen und Bezüge aus Anteilen, die stfrei waren. Darüber hinaus ist zweifelhaft, ob es sich bei Kompensationszahlungen um Einnahmen und Bezüge aus Anteilen handelte (so M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 646; GOSCH II, § 8b Rn. 654; SCHNITGER/BILDSTEIN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 889; krit PUNG in DPM, § 8b Rn. 501; aA insbes. HAHNE, BB 2007, 2055 [2057]; HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379 [1384]). Der Gesetzgeber geht von einer klarstellenden Regelung aus, weil sie auf alle noch offenen Fälle anwendbar ist (§ 34 Abs. 7 Satz 16). Das ist uE durchaus zweifelhaft, weil Kompensationszahlungen keine Einnahmen und Bezüge aus Anteilen sind, sondern aus dem schuldrechtl. Überlassungsvertrag. Solchenfalls handelt es sich bei einer Anwendung von Satz 6 auf alle noch offenen Fälle um eine verfassungsrechtl. unzulässige Rückwirkung.

264 Einstweilen frei.

VIII. Entsprechende Geltung bei zwischengeschalteter Personengesellschaft (Abs. 10 Sätze 7 und 8)

265 1. Tatbestand

Satz 7 enthält zwei Tatbestände einer Zwischenschaltung von PersGes. Auf der Seite der überlassenden Körperschaft (Entleiher) und zum anderen auf der Seite

der anderen Körperschaft (Verleiher) müssen Körperschaften über PersGes. – auch im Fall mehrstöckiger PersGes. – beteiligt sein.

Personengesellschaft: Da Satz 7 auf PersGes. verweist, sind PersGes. jeder Rechtsform in Bezug genommen. Es kann sich sowohl um eine in- als auch ausländ. (Rechtstypenvergleich) PersGes. handeln. Der Tatbestand erfasst ebenfalls vermögensverwaltende Gesellschaften. Die stl. regelmäßige Bruchteilsbetrachtung (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) für vermögensverwaltende Gesellschaften ist für den Fall der Wertpapierleihe suspendiert, da die PersGes. selbst zivilrechtl. Entleiher oder Verleiher ist (glA PUNG in DPM, § 8b Rn. 504). Eine Mindestbeteiligungsquote besteht nicht. Nach M. FROTSCHER (in F/M, § 8b Rn. 650) ist der Tatbestand nur erfüllt, wenn die beteiligte Körperschaft zum Zweck des Abschlusses des Wertpapierleihgeschäfts Anteile auf die PersGes. übertragen hat. Diese Auslegung entspricht dem Missbrauchsgedanken des Abs. 10, der Wortlaut allerdings enthält diese Einschränkung nicht. Soweit die Anteile der übertragenden Körperschaft (Verleiher) und/oder der anderen Körperschaft Sonderbetriebsvermögen bilden, liegt kein Fall des Satz 7, sondern des Satz 1 vor, weil es auf den zivilrechtl. Vorgang der „Überlassung“ ankommt.

Die Anteile müssen an oder von der Personengesellschaft überlassen werden: Es handelt sich um Fälle, in denen eine an der PersGes. beteiligte Körperschaft, auf die die Abs. 1 und 2 oder vergleichbare ausländ. Vorschriften nicht anwendbar sind, Anteile an die PersGes. überlässt und der anderen (entleihenden) Körperschaft unmittelbar steuerbefreite Beteiligungserträge zugerechnet werden. Zudem handelt es sich um den umgekehrten Fall, in dem die PersGes. Anteile an die übertragende Körperschaft überlässt, an der die Körperschaft beteiligt ist, die ohne die zwischengeschaltete PersGes. überlassende Körperschaft wäre.

Personengesellschaft oder Gesellschafter als Regelungsadressat: Unklar ist, auf wen hinsichtlich der Nichtanwendung der StBefreiung des Abs. 1 und 2 oder vergleichbarer ausländ. Vorschriften abzustellen ist. Es kann sowohl die PersGes. selbst als auch die beteiligte Körperschaft maßgebend sein. Es ist uE auf die Körperschaft selbst abzustellen, die an der PersGes. als überlassende oder entleihende Körperschaft beteiligt ist. Bei ihr kommt es darauf an, ob die StBefreiungen aufgrund von Abs. 4, 7 oder 8 ausgeschlossen sind. Dies folgt aus der Fiktion in Satz 8, nach der die Anteile bei zwischengeschalteter PersGes. als an die Körperschaft oder von der Körperschaft überlassen gelten (glA M. FROTSCHER in F/M, § 8b Rn. 650; aA PUNG in DPM, § 8b Rn. 510). Dafür spricht auch die durch das AmtshilfeRLUMsG in Satz 9 eingefügte Neuregelung für aktiv überlassende PersGes.

2. Rechtsfolge: Anteile gelten als überlassen

266

Die Rechtsfolge ist in Satz 7 und ergänzend Satz 8 wie folgt geregelt:

Aufgrund Satz 8 gelten die Anteile als von oder an die Körperschaft überlassen. Das bedeutet: Ist die PersGes. Verleiherin, gelten die Anteile als von der an ihr beteiligten Körperschaft überlassen; sie ist fiktiv die überlassende Körperschaft. Da aufgrund von Satz 7 die Sätze 1–6 entsprechend gelten, sind die für die Überlassung erhaltenen Entgelte stpfl. Einnahmen, die der an ihr beteiligten Körperschaft im Wege einheitlicher und gesonderter Feststellung zuzurechnen sind. Ist demgegenüber die PersGes. Entleiherin, ist die an ihr beteiligte Körperschaft fiktiv die andere Körperschaft. Sie erzielt über Abs. 6 Satz 2 stfreie Beteiligungserträge; die von der PersGes. aufgewendeten Entgelte für die Überlas-

sung sind nicht abziehbar und werden entsprechend in der einheitlichen und gesonderten Feststellung der PersGes. festgestellt und zugerechnet (GOSCH II. § 8b Rn. 664; PUNG in DPM, § 8b Rn. 515; SCHNITGER/BILDSTEIN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 901). Dies bedeutet, dass durch die Fiktion Besteuerungsmerkmale der beteiligten Körperschaft auf der Ebene der PersGes. für Zwecke der einheitlichen und gesonderten Feststellung berücksichtigt werden (so wohl auch GOSCH II. § 8b Rn. 664). Eine tatsächliche Zurechnung erfolgt demgegenüber nicht, weshalb auch die Zurechnung von Anteilen für Zwecke der Ermittlung einer Streubesitzbeteiligung iSd. Abs. 4 unberührt bleibt. Satz 8 führt zusammen mit Abs. 4 zu einer Über-Kreuz-Fiktion: Für Zwecke des Satz 8 gelten die Anteile als an oder von der Körperschaft überlassen und für Zwecke des Abs. 4 werden Anteile im Gesamthandsvermögen der PersGes. bruchteilsmäßig den Personengesellschaftern zugerechnet (aA wohl PUNG in DPM, § 8b Rn. 510).

267 IX. Personengesellschaft als Verleiherin (Abs. 10 Satz 9)

Tatbestand: Satz 9 regelt den Fall, dass die PersGes. selbst Gesellschaft iSd. Abs. 7 ist, dh ein Finanzunternehmen iSd. § 1 Abs. 3 KWG. Weitere Tatbestandsvoraussetzung ist, dass sie diese Anteile an eine andere Körperschaft überlässt. Das ist der wesentliche Unterschied zu Satz 7 und 8, bei denen die PersGes. zwischengeschaltet ist, es für die Merkmale der Wertpapierleihe aber auf die beteiligten Körperschaften ankommt.

Rechtsfolge: Die Rechtsfolge besteht in der entsprechenden Anwendung der für die Wertpapierleihe bestimmten Rechtsfolge. Sie besteht in der Nichtabzugsfähigkeit der für die Überlassung gezahlten Entgelte beim Entleiher.

268 X. Ausnahme von den Regelungen zur Wertpapierleihe bei beschränkt steuerpflichtigen und kommunalen Unternehmen (Abs. 10 Satz 10)

Satz 10 enthält eine Ausnahme von den in Satz 1 bis 8 getroffenen Regelungen der Wertpapierleihe. Es sind zwei Fälle betroffen.

Fall des § 2 Nr. 2 Halbs. 2: Es handelt sich um Fälle beschränkter StPflcht von Körperschaften ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland, bei denen die Einkünfte dem inländ. Steuerabzug unterliegen. Erweitert wird diese StPflcht auch auf die Einnahmen aus der Überlassung (einschließlich echter Wertpapierpensionen) von Anteilen an einer KapGes. mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland. Da die Einnahmen durch den abgeltenden Steuerabzug im Inland stpfl. sind, kommt es nicht zur stl. Nichtabziehbarkeit der für die Überlassung gewährten Entgelte bei der anderen Körperschaft (Entleiher).

Fall des § 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2: Auch bei diesen Fällen handelt es sich um solche, in denen die aufgrund von § 5 Abs. 1 gewährte StFreiheit durch den abgeltenden KapErtrStAbzug eingeschränkt wird. Soweit eine Wertpapierleihe von Anteilen an KapGes. mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland erfolgt, bleibt das Entgelt für die Überlassung beim Entleiher abziehbar.

**XI. Anwendung der Wertpapierleihe auf Investmentanteile
(Abs. 10 Satz 11)**

269

Satz 11 enthält eine Erweiterung der Wertpapierleihe für Investmentanteile.

Grund: Ausweislich der RegBegr. erfasst die durch das JStG 2009 (seinerzeit als Satz 9) eingefügte Regelung solche Fälle, in denen Investmentanteile den Gegenstand der Wertpapierleihe bilden (BTDrucks. 16/10186, Satz 95). Verhindert werden soll, dass die entgeltliche Wertpapierleihe zur Erzielung von stl. Vorteilen genutzt wird, wenn Erträge oder Gewinne, auf die die Regelungen des § 8b anzuwenden sind, über Investmentanteile erzielt werden. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass Investmentanteile keinen Anteil iSd. Abs. 2 bilden (PUNG in DPM, § 8b Rn. 521; krit. SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2008, 202 [208]). Auch Überlassungsgeschäfte von Investmentanteilen sollen den Restriktionen der Wertpapierleihe unterfallen, um dadurch mögliche Steuervorteile zu vermeiden.

Betroffene Anteile: Satz 11 verweist auf Investmentanteile iSd. InvStG in seiner jeweils gültigen Fassung. Derzeit handelt es sich um das InvStG v. 18.12.2013 (AIFM-StAnpG). Weitere Voraussetzung ist, dass aus den Investmentanteilen Einnahmen erzielt werden, auf die § 8b anzuwenden ist.

Investmentanteil: Satz 11 verweist auf Investmentanteile iSd. § 1 Abs. 1 in der jeweiligen Fassung des InvStG.

Einnahmen, auf die § 8b anzuwenden ist: Bis zum 28.2.2013 bestimmte § 2 Abs. 2 InvStG, dass auf ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge iSd. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 (Gewinnausschüttungen) und Nr. 9 (Veräußerungsgewinne) (besondere Entgelte und Vorteile iSd. § 20 Abs. 3 EStG) EStG anwendbar war.

Durch die Änderung des § 2 Abs. 2 InvStG sind jedoch ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge nicht mehr zu 95 % beim Anleger befreit. Dies gilt unabhängig davon, ob die durchgerechnete Beteiligungsquote die Mindestbeteiligung in Abs. 4 Satz 1 erreicht oder überschreitet. Selbst ein Ein-Anleger-Fonds schließt die StFreiheit für Dividenden aus. Das wird selbst, anders als in Abs. 4, für Veräußerungsgewinne aus der Rückgabe oder Veräußerung des Anteilscheins in § 8 Abs. 1 InvStG nachvollzogen; im Veräußerungsgewinn enthaltene Dividendenerträge sind stpfl. Die Wertpapierleihe durch Investmentanteile ist dadurch unattraktiv; anderes gilt allenfalls im Ausnahmefall von Spezialinvestmentfonds iSd. §§ 15, 16 InvStG. Vgl. BENZ/JETTER, DStR 2013, 489 (493 f.); HAISCH/HELIOS, DB 2013, 724 (728 ff.).

KStG § 8b