

§ 3 Nr. 40

[Halbeinkünfteverfahren]

idF des EStG v. 19. 10. 2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209)

Steuerfrei sind

...

40. ¹die Hälfte

- a) der Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung oder der Entnahme von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne des §§ 14, 17 oder 18 des Körperschaftsteuergesetzes, oder aus deren Auflösung oder Herabsetzung von deren Nennkapital oder aus dem Ansatz eines solchen Wirtschaftsguts mit dem Wert, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit gehören. ²Dies gilt nicht, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts in vollem Umfang zu einer Gewinnminderung geführt hat und soweit diese Gewinnminderung nicht durch Ansatz eines Werts, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, ausgeglichen worden ist,
- b) des Veräußerungspreises im Sinne des § 16 Abs. 2, soweit er auf die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen entfällt, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne des §§ 14, 17 oder 18 des Körperschaftsteuergesetzes. ²Satz 1 ist in den Fällen des § 16 Abs. 3 entsprechend anzuwenden,
- c) des Veräußerungspreises oder des gemeinen Wertes im Sinne des § 17 Abs. 2. ²Satz 1 ist in den Fällen des § 17 Abs. 4 entsprechend anzuwenden,
- d) der Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9,
- e) der Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2,
- f) der besonderen Entgelte oder Vorteile im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, die neben den in § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden,
- g) der Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a,
- h) der Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 2,
- i) der Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 2, soweit diese von einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse stammen,

- j) des Veräußerungspreises im Sinne des § 23 Abs. 3 bei der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören.

²Dies gilt für Satz 1 Buchstabe d bis h auch in Verbindung mit § 20 Abs. 3. ³Satz 1 Buchstabe a und b ist nur anzuwenden, soweit die Anteile nicht einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes sind. ⁴Satz 3 gilt nicht, wenn

- a) der in Satz 1 Buchstabe a und b bezeichnete Vorgang später als sieben Jahre nach dem Zeitpunkt der Einbringung im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 1 oder des § 23 Abs. 1 bis 3 des Umwandlungssteuergesetzes, auf die der Erwerb der in Satz 3 bezeichneten Anteile zurückzuführen ist, stattfindet, es sei denn, innerhalb des genannten Siebenjahreszeitraums wird ein Antrag auf Versteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 des Umwandlungssteuergesetzes gestellt oder
- b) die in Satz 3 bezeichneten Anteile auf Grund eines Einbringungs Vorgangs nach § 20 Abs. 1 Satz 2 oder nach § 23 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes erworben worden sind, es sei denn, die eingebrachten Anteile sind unmittelbar oder mittelbar auf eine Einbringung im Sinne des Buchstabens a innerhalb der dort bezeichneten Frist zurückzuführen.

⁵Satz 1 Buchstabe a, b und d bis h ist nicht anzuwenden für Anteile, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1 Abs. 12 des Gesetzes über das Kreditwesen dem Handelsbuch zuzurechnen sind; Gleiches gilt für Anteile, die von Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden.

⁶Satz 5 zweiter Halbsatz gilt auch für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft oder in einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens.

...

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19. 10. 2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209)

...

(4b) § 3 Nr. 40 ist erstmals anzuwenden für

1. Gewinnausschüttungen, auf die bei der ausschüttenden Körperschaft der nach Artikel 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) aufgehobene Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes nicht mehr anzuwenden ist; für die übrigen in § 3 Nr. 40 genannten Erträge im Sinne des § 20 gilt Entsprechendes;
2. Erträge im Sinne des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a, b, c, und j nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, für das das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erstmals anzuwenden ist.

...

(16) ⁶§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a Satz 2 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) und § 8 b Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) sind in den Fällen der Sätze 3 bis 5 entsprechend anzuwenden ...

§ 34 KStG

Schlussvorschriften

idF des KStG 1999 v. 22. 4. 1999 (BGBl. I, 817; BStBl. I, 461),
neu gefaßt durch StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428)

(1) Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen sowie in § 54 a nichts anderes bestimmt ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden.

(1a) Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren erstmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden, wenn das erste im Veranlagungszeitraum 2001 endende Wirtschaftsjahr vor dem 1. Januar 2001 beginnt.

...

(10 a) ¹Die Vorschriften des Vierten Teils des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601), sind letztmalig anzuwenden

1. für Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen, und die in dem ersten Wirtschaftsjahr erfolgen, das in dem Veranlagungszeitraum endet, für den das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikel 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erstmals anzuwenden ist;
2. für andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, die in dem Wirtschaftsjahr erfolgen, das dem in Nummer 1 genannten Wirtschaftsjahr vorangeht.

...

Autoren:

Dr. Aloys **Nacke**, Richter am FG, Hannover (Allg. Erl. zu § 3 Nr. 40 außer Anm. 12–16 und 32–36, Satz 1 Buchst. c)

Dipl.-Finanzwirt Jens **Intemann**, Richter am FG, Hannover (Allg. Erl. zu § 3 Nr. 40 Anm. 12–16 und 32–36, Satz 1 Buchst. a, b, d–j, Sätze 2–6)

Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 3 Nr. 40

	Anm.		Anm.
A. Überblick			
I. Allgemeines	1	2. Keine Rechtfertigung aus sachlichen Gründen	25
II. Einzelbestimmungen des § 3 Nr. 40	2	3. Verfassungsrechtliche Verbürgung des synthetischen Einkommensbegriffs	26
B. Rechtsentwicklung	5	III. Verletzung der Steuerfreistellung des Existenzminimums	27
C. Bedeutung der Vorschrift		E. Geltungsbereich der Vorschrift	
I. Ersetzung des Anrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren		I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich . . .	31
1. Früher geltendes Recht (Anrechnungsverfahren) .	8	II. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	
2. Jetzt geltendes Recht (Halbeinkünfteverfahren)	9	1. Geltung bei Investitionen unbeschränkt Steuerpflichtiger im Ausland . . .	32
II. Steuerpolitische Rechtfertigung für die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens	10	2. Geltung bei beschränkter Steuerpflicht	33
III. Auswirkungen des Systemwechsels auf die Steuerbelastung ausgeschütteter Gewinne	11	III. Zeitlicher Anwendungsbereich	
IV. Steuersystematische Bedeutung		1. Allgemeines	37
1. Rechtssystematische Bedeutung bei laufenden Erträgen		2. Satz 1 Buchst. a, b und c	
a) Ausgestaltung des Halbeinkünfteverfahrens durch den Gesetzgeber	12	a) Zeitliche Anwendung bei kalenderjahrgleichem und kalenderjahrabweichendem Wirtschaftsjahr	38
b) Systematische Einordnung und Kritik . . .	13	b) Zeitliche Anwendung in Umstellungsfällen . . .	39
2. Rechtssystematische Bedeutung bei Veräußerungserträgen		c) Zeitliche Anwendung bei ausländischen Gesellschaften	40
a) Ausgestaltung des Halbeinkünfteverfahrens durch den Gesetzgeber	17	d) Zeitliche Anwendung bei beschränkt Steuerpflichtigen	41
b) Systematische Einordnung und Kritik . . .	18	e) Zeitliche Anwendung in Liquidationsfällen . . .	42
D. Verfassungsmäßigkeit		3. Satz 1 Buchst. d	
I. Überblick	23	a) Zeitliche Anwendung bei kalenderjahrgleichem und kalenderjahrabweichendem Wirtschaftsjahr	47
II. Verletzung des Gleichheitssatzes		b) Zeitliche Anwendung bei ausländischen Gesellschaften	48
1. Ungleichbehandlung der verschiedenen Einkunftsarten	24	c) Zeitliche Anwendung bei beschränkt Steuerpflichtigen	49

	Anm.		Anm.
4. Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 (Satz 1 Buchst. e)	51	X. Verhältnis zu § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 . . .	72
5. Besondere Entgelte oder Vorteile im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (Satz 1 Buchst. f)	52	XI. Verhältnis zu § 43 Abs. 1 Satz 3	73
6. Einnahmen aus der Veräußerung/Abtretung von Dividendenscheinen und -ansprüchen (Satz 1 Buchst. g und h)	53	XII. Verhältnis zu Zuschlagsteuern	74
7. Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 2 (Satz 1 Buchst. i)	54	XIII. Verhältnis zu § 8 b KStG	77
8. Veräußerungspreis im Sinne des § 23 Abs. 3 (Satz 1 Buchst. j)	55	XIV. Verhältnis zu § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG	78
		XV. Verhältnis zu § 10 Abs. 2 AStG	79
		XVI. Verhältnis zu §§ 39 Abs. 1 Satz 1, 40 Abs. 2 u. 40 a KAGG	80
		XVII. Verhältnis zu §§ 17, 18 AuslInvG	81
		XVIII. Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG	84
		XIX. Verhältnis zu § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG	85
		XX. Verhältnis zu § 21 UmwStG	86
		XXI. Verhältnis zum GewStG	
		1. Gewerbeertrag bei natürlichen Personen	87
		2. Gewerbeertrag bei Personengesellschaften	91
F. Verhältnis zu anderen Vorschriften		G. Verfahrensfragen	
I. Verhältnis zu § 2 Abs. 5 a	60	I. Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren	93
II. Verhältnis zu § 3 Nr. 41	61	II. Verfahren bei Personengesellschaften	94
III. Verhältnis zu § 3 c Abs. 2	62	III. Verfahren bei Organschaft	95
IV. Verhältnis zu § 6 b Abs. 10		IV. Freistellungsaufträge	96
1. Allgemeines	63	V. Verdeckte Gewinnausschüttungen	97
2. Übertragung auf ein Gebäude oder abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut	64		
3. Übertragung auf Anteile an Kapitalgesellschaften	65		
4. Bildung einer Rücklage	66		
V. Verhältnis zu § 16	67		
VI. Verhältnis zu § 17	68		
VII. Verhältnis zu § 20	69		
VIII. Verhältnis zu § 34	70		
IX. Verhältnis zu § 34 c	71		

**Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. a:
Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und gleichgestellte Vorgänge**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen	101	III. Anteile an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1	
II. Betriebsvermögensmehrungen und Einnahmen	102	1. Anteile	103
		2. Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1	104

	Anm.		Anm.
IV. Veräußerung und Entnahmen von Anteilen		V. Auflösung der Gesellschaft oder Herabsetzung des Nennkapitals	
1. Veräußerung von Anteilen			
Anteilen	105		112
2. Entnahme von Anteilen		VI. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb	
a) Grundsatz	106		113
b) Entnahme einbringungsgeborener Anteile iSd. § 21 Abs. 1 UmwStG	107	VII. Behandlung teilwertberechtigter Anteile (Buchst. a Satz 2)	
c) Verdeckte Einlage	108	1. Grundsatz: Betriebsvermögensmehrung aus Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 zur Hälfte befreit	114
d) Überführung von Anteilen in eine ausländische Betriebsstätte	109	2. Ausnahme bei früherer Abschreibung nach altem Recht (Satz 1 Buchst. a Satz 2)	115
e) Gewinn nach § 6 Abs. 5 Satz 4	110		
3. Veräußerung oder Entnahme von Anteilen einer Organgesellschaft iSd. §§ 14, 17 oder 18 KStG	111		

**Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. b:
Veräußerung von Anteilen im Rahmen des § 16**

	Anm.		Anm.
I. Vorbemerkung	117	5. Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen, die durch Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder eines freiberuflichen Unternehmens entstanden sind	127
II. Veräußerungspreis iSd. § 16 Abs. 2		6. Veräußerung von Anteilen, die teilwertberechtigt sind	128
1. Überblick	118	III. Aufteilung des Veräußerungspreises („soweit er entfällt“)	129
2. Veräußerungsvorgänge des § 16 Abs. 1	119	IV. Anteile an Körperschaft, Personenvereinigung und Vermögensmasse, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören	130
3. Veräußerung einbringungsgeborener Anteile		V. Entsprechende Behandlung des Aufgabenerlöses (Buchst. b Satz 2)	131
a) Anwendung der Steuerbefreiung des Buchst. b	121		
b) Anteile im Privatvermögen	122		
c) Anteile im Betriebsvermögen	123		
d) Ersatztatbestände des § 21 Abs. 2 UmwStG	124		
e) Entnahme einbringungsgeborener Anteile	125		
4. Veräußerungen iSd. §§ 14 und 18 Abs. 3	126		

**Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. c:
Beteiligungsverkäufe iSd. § 17**

	Anm.		Anm.
I. Überblick	136		
II. Veräußerungspreis und Gemeiner Wert (Buchst. c Satz 1)			
1. Veräußerungspreis iSd. § 17 Abs. 2	137	4. Keine Geltung der Sperrfristen des § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4	140
2. Gemeiner Wert iSd. § 17 Abs. 1 Satz 2	138	5. Freibetrag gem. § 17 Abs. 3	141
3. Verdeckte Gewinnausschüttung	139		
		III. Entsprechende Behandlung in den Fällen des § 17 Abs. 4 (Buchst. c Satz 2)	142

**Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. d:
Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 9**

	Anm.		Anm.
I. Überblick	148		
II. Bezüge iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1: Anteile an einer Gesellschaft	149	d) Steuerliches Einlagekonto nach § 27 KStG	154
III. Bezüge iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1		e) Kapitalertragsteuer ..	155
1. Überblick	150	f) Sparer-Freibetrag ..	156
2. Offene Gewinnausschüttung (Dividende)		g) Kein Progressionsvorbehalt	157
a) Bedeutung des Halbeinkünfteverfahrens für Dividenden	151	h) Erstmalige Anwendung	158
b) Privat- oder Betriebsvermögen	152	2. Verdeckte Gewinnausschüttungen	159
c) Herkunft der Ausschüttung	153	3. Bezüge von ausländischen Gesellschaften ..	160
		4. Organschaft	161
		5. Kapitalanlagegesellschaft	162
		IV. Einnahmen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 9	163

**Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. e:
Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2**

	Anm.		Anm.
I. Überblick	170		
II. Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2	171	III. Rechtsfolge	172

Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. f:
 Besondere Entgelte und Vorteile iSv.
 § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 175

Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. g:
 Einnahmen aus der Veräußerung von Dividenden-
 schein und sonstigen Ansprüchen iSd.
 § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a ... 180

Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. h:
 Einnahmen aus der Abtretung von Dividenden-
 ansprüchen oder sonstigen Ansprüchen
 iSd. § 20 Abs. 2 Satz 2 185

Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. i:
 Bezüge iSd. § 22 Nr. 1 Satz 2 190

Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. j:
 Veräußerungspreis iSd. § 23 Abs. 3

	Anm.		Anm.
I. Überblick	195		
II. Veräußerungspreis iSd. § 23 Abs. 3	196		
III. Veräußerung von Anteilen an Körperschaft, Perso- nenvereinigung oder Vermögensmasse, deren Leistungen beim Empfän- ger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören		2. Anteile an Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, deren Leistungen beim Empfän- ger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehö- ren	198
1. Veräußerung	197		

Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 2:
 Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens im
 Rahmen der Gewinneinkünfte (Satz 2) .. 200

Erläuterungen zu Nr. 40 Sätze 3 und 4:
Mißbrauchsklausel bei einbringungsgeborenen
Anteilen iSd. § 21 Abs. 1 UmwStG

	Anm.		Anm.
<p>A. Ausschluß einbringungsgeborener Anteile vom Halbeinkünfteverfahren (Nr. 40 Satz 3)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Allgemeine Erläuterungen 205</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Bedeutung der Vorschrift 206</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Veräußerung einbringungsgeborener Anteile und vergleichbare Vorgänge iSd. Satzes 1 Buchst. a und b 207</p> <p style="padding-left: 20px;">IV. Entstehen einbringungsgeborener Anteile 208</p> <p>B. Rückausnahme für einbringungsgeborene Anteile iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 und § 23 Abs. 1–3 UmwStG (Satz 4 Buchst. a)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Überblick 209</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Vorgang iSd. Satz 1 Buchst. a und b 210</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Sperrfrist von sieben Jahren 211</p> <p style="padding-left: 20px;">IV. Behandlung im Falle einer Antragsversteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Überblick 212</p>		<p style="padding-left: 20px;">2. Antrag auf Versteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG 213</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Sieben-Jahres-Zeitraum 214</p> <p>C. Rückausnahme für einbringungsgeborene Anteile iSv. § 20 Abs. 1 Satz 2 und § 23 Abs. 4 UmwStG (Satz 4 Buchst. b)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Überblick 215</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Einbringungsgeborene Anteile iSd. §§ 20 Abs. 1 Satz 2 und 23 Abs. 4 UmwStG</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Einbringung nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 216</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Einbringung nach § 23 Abs. 4 UmwStG 217</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Einbringung im Rahmen einer Einbringung iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 bzw. § 23 Abs. 1–3 UmwStG 218</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Ausnahme für einbringungsgeborene Anteile, die ursprünglich durch eine Einbringung iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1–3 UmwStG entstanden sind 219</p>	

Erläuterungen zu Nr. 40 Sätze 5 und 6:
Eigenhandel von Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen

	Anm.		Anm.
<p style="padding-left: 20px;">I. Allgemeine Erläuterungen 220</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Inländische Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute (Satz 5 Halbs. 1)</p> <p style="padding-left: 40px;">1. „Satz 1 Buchst. a, b und d–h ist nicht anzuwenden“ 221</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute 222</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Anteile, die dem Handelsbuch zuzurechnen sind 223</p>		<p style="padding-left: 20px;">4. Rechtsfolge 224</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Finanzunternehmen iSd. KWG</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Finanzunternehmen 225</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben 226</p> <p style="padding-left: 20px;">IV. Kreditinstitute und Finanzunternehmen in EU oder EWR (Satz 6) 227</p>	

Allgemeine Erläuterungen zu § 3 Nr. 40

Schrifttum: WENDT, Spreizung von Körperschaftsteuersatz u. Einkommensteuersatz als verfassungsrechtliches Problem, in FS Friauf, 1996, 857; Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BB 1999, 1188; HEY, Die Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BB 1999, 1192; MÄRKLE, Gedanken zur Reform der Unternehmensbesteuerung, WPg. 1999, 901; BAREIS, Das Halbeinkünfteverfahren im Systemvergleich, StuW 2000, 133; BAUER/EGGERS, Zum Halbeinkünfteverfahren im Rahmen der Unternehmenssteuerreform, StuB 2000, 459; BECKER, Zur Besteuerung inländischer Gesellschafter von Auslandsholdings nach dem Steuersenkungsgesetz, IWB Nr. 15 v. 9. 8. 2000; BEHRE/MENSE, Beratungsaspekte zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, StuB 2000, 243; BEICHEL, Aus der Arbeit des Steuergesetzgebers seit Beginn der 14. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages, StuW 2000, 197; BERGEMANN, Unternehmenssteuerreform 2001: Schwerpunkte des Steuersenkungsgesetzes, DStR 2000, 1410; BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, StuW 2000, 328; BRINKMEIER, Leitfaden zur Vorbereitung auf die Unternehmenssteuerreform. Eckdaten zu den Gesetzesänderungen mit Checkliste, GmbH-StB 2000, 220; CREZELIUS, Steuersenkungsgesetz: § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG 2001 – ein steuergesetzliches Verwirrspiel, DB 2000, 1631; DAUTZENBERG, Neuerungen im Internationalen Steuerrecht durch das Steuersenkungsgesetz, StuB 2000, 863; DEMMIG, Steuerreform – Konzeptionen im Vergleich – Die Konzeptionen des Steuersenkungsgesetzes und der CDU/CSU-Fraktion –, Bonn 2000 (= Inst. FuSt.-Schrift Nr. 388); DIETERLEN/SCHADEN, Einige Bemerkungen zu den Regelungen des StSenkG zur Besteuerung von Anteilsveräußerungen, BB 2000, 2492; DÖRNER, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter nach dem StSenkG, Inf. 2000, 545; DÖTSCH/PUNG, Steuersenkungsgesetz: Die Änderungen bei der Körperschaftsteuer und bei der Anteilseignerbesteuerung, DB Beilage Nr. 10/2000; EISGRUBER, Unternehmenssteuerreform 2001: Das Halbeinkünfteverfahren auf der Ebene der Körperschaft, DStR 2000, 1493; ERLE/SAUTER (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung. Kommentar zum Steuersenkungsgesetz mit Checklisten und Materialien, Köln 2000; ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmenssteuerreform. Informationen, Analysen und Gestaltungsempfehlungen zum Steuersenkungsgesetz (StSenkG), 2. Aufl. Bonn/Berlin 2000; FISCHER-ZERNIN/BUSSE, Spekulationsverluste noch in diesem Jahr realisieren, Welt am Sonntag v. 16. 7. 2000, 51; FLEISCHMANN, Mögliche Auswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens auf die Anlageentscheidung des privaten Investors, StuB 2000, 615; FOCK, Unternehmenssteuerreform und beschränkte Steuerpflicht, RIW 2001, 108; FRESHFIELDS/BRUCKHAUS/DERINGER, Unternehmenssteuerreform – Die Neuregelungen des StSenkG für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner, NJW-Beilage 51/2000; FROTSCHER, Die körperschaftsteuerliche Übergangsregelung nach dem Steuersenkungsgesetz, BB 2000, 2280; GROTHERR, Das neue Körperschaftsteuersystem mit Anteilseignerentlastung bei der Besteuerung von Einkünften aus Beteiligungen, BB 2000, 849; DERS., Änderungen bei der Besteuerung von Einkünften aus ausländischen Beteiligungen durch das Steuersenkungsgesetz, IWB 2000, 1097; GRÜTZNER, Änderungen der Einkommensteuer durch das Steuersenkungsgesetz, NWB F. 3b, 5385; HAASE/ARNOLDS, Unternehmenssteuerreform: Anrechnungssystem oder klassisches Körperschaftsteuersystem mit Halbeinkünfteverfahren?, FR 2000, 485; HARITZ, Unternehmenssteuerreform 2000: Begünstigte Veräußerungsgewinne bei einbringungsgeborenen Anteilen, DStR 2000, 1537; HARITZ/SLABON, Unternehmenssteuerreform: Übergangsregelungen bis in das Jahr 2002, GmbHR 2000, 593; HARITZ/WISNIEWSKI, Das Umwandlungssteuerrecht nach Verabschiedung der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2000, 789; HERZIG/LOCHMANN, Das Grundmodell der Besteuerung von Personenerneuerungen nach der Unternehmenssteuerreform, DB 2000, 540; HEINEMANN, Dividendeneinkünfte bei zwischengeschalteter Personengesellschaft nach StSenkG, Steuer-Seminar 3/2001, 75; HILD, Report zum Steuersenkungsgesetz, BB 2000, 1656; HOFFMANN, Steuersenkungsgesetz: Die Bilanzierung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, DB 2000, 1931; JAKOBS/SPENGLER/VITUSCHEK, Steuerreform 2001: Internationale Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen und Rechtsformwahl, RIW 2000, 653; JAKOBS/WITTMANN, Steuersenkungsgesetz: Besteuerung von Anteilsveräußerungen, GmbHR 2000, 910; JARASS, Nur das Halbeinkünfteverfahren stellt in- und ausländische Investoren

gleich, Handelsblatt v. 28. 6. 2000, 63; KELLERSMANN, Aktuelle Aspekte der Steuerreform 1999/2000, StuB 2000, 620; KÖHLER, Diskussionsforum Unternehmenssteuerreform: Auswirkungen der steuerlichen Änderungen auf deutsche Auslandsinvestitionen, DStR 2000, 613; KORN/STRAHL, Gesetzesänderungen durch das Steuersenkungsgesetz, KÖSDI 2000, 12582; DIES., Steuerhinweise zum Jahreswechsel, KÖSDI 2000, 12620; DIES., Steuern und steuerliche Gewinnermittlung zum Jahreswechsel 2000/2001, NWB F. 2, 7443 (4. 12. 2000); KRAWITZ, Betriebswirtschaftliche Anmerkungen zum Halbeinkünfteverfahren, DB 2000, 1721; KULEMANN/HARLE, Zum Ausschüttungsverhalten von Kapitalgesellschaften beim EK 45 und EK 40 im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes, StuB 2000, 812; DIES., Die Unternehmenssteuerreform „droht“ – EK 45 und EK 40 jetzt ausschütten?, GSStB 2000, 129; MAIER/DAL BOSCO, Unternehmenssteuerreform 2000: Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch natürliche Personen im Veranlagungszeitraum 2001, DStR 2000, 1763; MAITERH/SEMMLER, Kritische Anmerkungen zum geplanten Substitution des körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystems durch das so genannte „Halbeinkünfteverfahren“ im Zuge des Steuersenkungsgesetzes, BB 2000, 1377; MEINHÖVEL, Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung ab 2001: Neutralität erreicht?, StuB 2000, 298; MELCHIOR, Überblick über die Änderungen durch das StSenkG v. 23. 10. 2000, NWB Beilage 10/2000; MENCK, Halbeinkünfteverfahren, Schachtelprivileg über die Grenze und Außensteuergesetz, IWB Nr. 11 v. 14. 6. 2000; MICK, Steuersenkungsgesetz: Gefährdung der Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen nach § 8b Abs. 2 und 4 KStG nF bei bestimmten Formen des Wertpapierhandels, DB 2000, 1682; MÜLLER-GATERMANN, Grundentscheidungen der Unternehmenssteuerreform, Entlastungswirkungen und Gegenfinanzierungsmaßnahmen, GmbHR 2000, 630; NEU/NEUMANN/NEUMAYER, Steueroptimierung nach der Unternehmenssteuerreform. Die wichtigsten Beratungsfelder zur Vorbereitung auf den Systemwechsel 2001/2002, Köln 2000; PACHE, Die Neuregelung der körperschaftlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft nach dem Steuersenkungsgesetz, GmbHR 2000, 764; PELKA, Rechtsformneutralität im Steuerrecht – Verfassungsmäßigkeit der Steuersatzsenkung für Kapitalgesellschaften, StuW 2000, 389; PEZZER, Kritik des Halbeinkünfteverfahrens, StuW 2000, 144; PRINZ, Geplante Verschärfung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG) durch die Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2000, 272; PUNG, Steuersenkungsgesetz: Änderungen des UmwStG, DB 2000, 1835; PWC DEUTSCHE REVISION (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform 2001. Analyse aller wesentlichen Änderungen mit Praxishinweisen, Gestaltungsempfehlungen und Checklisten, Freiburg i. Br. 2000; RÄTTIG/PROTZEN, Unbeabsichtigter Systemwechsel bei der Hinzurechnungsbesteuerung von Kapitalgesellschaften als Folge des Steuersenkungsgesetzes?, IStR 2000, 394; RAUPACH, Perspektiven für den Steuerstandort Deutschland, StuW 2000, 341; REISS, Das Anrechnungsverfahren europatauglich machen, Handelsblatt v. 28. 6. 2000, 63; RITZER/STANGL, Steuerfreiheit von Anteilsveräußerungen – Zeitplan zur erstmaligen Anwendung, Inf. 2000, 742; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerreform 2001 – Eine erste Analyse des Regierungsentwurfs aus Beratersicht, DStR 2000, 353; DIES., Unternehmenssteuerreform 2001: Wesentliche Änderungen des Steuersenkungsgesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf und Regeln zu seiner erstmaligen Anwendung, DStR 2000, 1453; SCHAUMBURG/RÖDDER (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform 2001. Gesetze – Materialien – Erläuterungen, München 2000; SCHIFFERS, Die vGA im Halbeinkünfteverfahren, GmbHStB 2000, 242; DERS., Steuersenkungsgesetz: Gewinnausschüttungspolitik in der Übergangsphase vom Anrechnungssystem zum Halbeinkünfteverfahren, GmbHR 2000, 901; SCHNEELOCH/TROCKELS-BRAND, Körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren versus Reformpläne, DStR 2000, 907; SCHÖN, Zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, StuW 2000, 151; DERS., Zur Unternehmenssteuerreform, Stbg. 2000, 1; SCHÜLER, Unternehmensbewertung und Halbeinkünfteverfahren, DStR 2000, 1531; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel 2000/2001 rund um die GmbH, GmbHR 2000, 1173; SCHWINDHELM/NÖCKER, Steuerreform – Bestandsaufnahme und Gestaltungshinweise, StuB 2000, 1069; SEEGER, Die verdeckte Gewinnausschüttung und das Halbeinkünfteverfahren, StuB 2000, 667; SEIFERT, Zum Entwurf eines Steuersenkungsergänzungsgesetzes, StuB 2000, 829; SIEGEL/BAREIS/HERZIG/SCHNEIDER/WAGNER/WENGER, Verteidigt das Anrechnungsverfahren gegen unbedachte Reformen!, BB 2000, 1269; SIGLOCH, Unternehmenssteuerreform 2001 – Darstellung und ökonomische Analyse, StuW 2000, 160; SPENGLER/JAEGER/MÜLLER, Europarechtliche Beurteilung des Gesetzentwurfs zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung, IStR 2000, 257;

STEIN, Anmerkungen zu den gesellschaftsrechtlichen Aspekten des Steuersenkungsgesetzes, *StuB* 2000, 640; STERZENBACH, Zur Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach dem Steuersenkungsgesetz, *StuB* 2000, 923; TIBO, Steuersenkungsgesetz – Besteuerung von Erträgen aus Wertpapier-Investmentfonds, *DB* 2000, 2291; UNVERICHT, Schwachstellen des Steuersenkungsgesetzes – Alternativen, *BB* 2000, 797; VAN LISHAUT, Die Reform der Unternehmensbesteuerung aus Gesellschaftersicht, *StuW* 2000, 182; VAN LISHAUT/FÖRSTER, Steuersenkungsgesetz: Anteilsveräußerungen im neuen Recht, *GmbHR* 2000, 1121; VÖGELE/EDELMANN, Internationale Steuerplanung nach der Unternehmenssteuerreform 2001, *ISr* 2000, 463; WELLKAMP, GmbH-Anteilsverkäufe: Wie können Steuerfreiheit und Halbeinkünfteverfahren für Veräußerungsgewinne ab 2002 schon heute sichergestellt werden?, *GmbH-Steuerpraxis* 2000, 407; WENGER, Die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen: Systemwidrigkeiten und systematische Notwendigkeiten, *StuW* 2000, 177; UTESCHER/BLAUFUS, Unternehmenssteuerreform 2001: Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs bei Beteiligungserträgen, *DStR* 2000, 1581; AX/HARLE, Die „unangemessene“ Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütung – Hat die verdeckte Gewinnausschüttung im neuen Besteuerungssystem ihren Schrecken verloren?, *GmbHR* 2001, 763; BOCK, StSenkG – Das Ende der verdeckten Gewinnausschüttung?, *StB* 2001, 282; HUNSDOERFER, Beteiligungsaufwendungen im Halbeinkünfteverfahren, *BB* 2001, 2242; JOST, Gestaltungsüberlegungen zum Ausschüttungsverhalten im Übergangszeitraum, *DStR* 2001, 961; MEICHELBECK/VOLLATH, Veräußerung einbringungsgeborener Anteile durch natürliche Personen und Personengesellschafter als Anteilseigner, *DStR* 2001, 2184; PATT/RASCHE, Unternehmenssteuerreform: Tarifiermäßigung nach § 34 EStG für Einbringungsgewinne sowie für Gewinne aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile, *FR* 2001, 175; REISS, Problemfelder und Gestaltungshinweise zum „neuen § 17 EStG“, *Inf.* 2001, 81; RUND, Zeitliche Verlagerung der Besteuerung von Anteilsveräußerungen iSd. § 17 EStG in das Halbeinkünfteverfahren, *GmbHR* 2001, 96; WENDT, Betriebsaufgabe/-veräußerung wegen Alters. Voraussetzungen für den halben Steuersatz ab VZ 2001, *EStB* 2001, 57; SCHIRMER, Steuerbelastete Altgewinne jetzt ausschütten oder erst im Halbeinkünfteverfahren? – Eine Anmerkung zu einem eventuell vorhandenen Irrtum der Wirkungsprozesse des Systemwechsels, *FR* 2001, 1100; STRAHL, Einbringungsgeborene Anteile: Probleme und Gestaltungsmöglichkeiten, *KÖSDI* 2001, 12728; STRUNK, Mittelbare Beteiligung an der Kapitalgesellschaft über eine Personengesellschaft?, *BB* 2001, 857; BIPUS, Neuer Ärger mit verdeckten Gewinnausschüttungen – Störfall Verfahrensrecht –, *GmbHR* 2002, 951; DAUDEL, Werbungskostenabzug von Verwaltungskosten privater Kapitalvermögen im Halbeinkünfteverfahren unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 12. 6. 2002, *DStR* 2002, 1605; DÖTSCH, Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren – Gesamtdarstellung der Übergangsregelungen, in HERZIG (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform, Köln 2002, 52; DÖTSCH/PUNG, Erstmalige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens und letztmalige Anwendung des Anrechnungsverfahrens auf Auflösungsgewinne/-verluste i. S. von § 17 Abs. 4 EStG, *DB* 2002, 173; ERNST & YOUNG/BDI, Die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform, Bonn 2002; HARENBERG, Die Aufteilung von Werbungskosten bei Kapitaleinkünften, die teilweise dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, *FR* 2002, 768; HAUN/GOLÜCKE/Franz, Ausgewählte Fragestellungen und Gestaltungsempfehlungen bei der Organschaftsbesteuerung im Zusammenhang mit der Neufassung des § 15 Nr. 2 KStG, *GmbHR* 2002, 1002; INTE-MANN/NACKE, Besteuerung von Veräußerungsgewinnen natürlicher Personen nach dem Halbeinkünfteverfahren, *NWB F. 3*, 12067; Graf KERSSENBRÖCK/KIEL, Die Missbrauchsverhinderungsvorschrift des § 3 Nr. 40 S 4 Buchst. b EStG oder: Was der Gesetzgeber wohl sagen wollte, aber nicht gesagt hat, *BB* 2002, 282; KLINGBERG, Halbeinkünfteverfahren – Grundsatzfragen und Anwendungsprobleme, in HERZIG (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform, Köln 2002, 2; KOHLRUSS, Möglichkeiten der Durchbrechung des Halbeinkünfteverfahrens – Dividenden-Stripping und Commanditaire Vennootschap, *Stbg.* 2002, 97; MEYER/BALL, Verfahrensrechtliche Fallstricke bei der verdeckten Gewinnausschüttung nach neuem Recht, *DStR* 2002, 1285; MÜLLER/SEMMLER, Zur Berechnung der Sperrfrist für Anteile an einer Körperschaft nach § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 EStG sowie nach § 8b Abs. 4 KStG aus steuersystematischer Sicht, *StuB* 2002, 842; MÜLLER-GATERMANN, Halbeinkünfteverfahren – Grundsatzfragen und Anwendungsprobleme, in HERZIG (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform, Köln 2002, 37; NACKE/INTEMANN, Ausgewählte Probleme des Halbeinkünfteverfahrens, *DB* 2002, 756; NEU, Liquidationsbesteuerung der GmbH. Ge-

staltungsmöglichkeiten aus Wahlrechten nach dem UntStFG ab 2002, GmbH-StB 2002, 74; NEYER, Zur Reichweite des Halbeinkünfteverfahrens – Organschaft, Mitunternehmerschaft, GmbHR 2002, 102; ORTH, Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren – Einzelaspekte der Übergangsregelungen, in HERZIG (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform, Köln 2002, 78; PYSZKA, Durchbrechung des Halbeinkünfteverfahrens bei steuerfreien ausländischen Beteiligungserträgen einer Organschaft? Anmerkungen zur verunglückten Neufassung des § 15 Nr. 2 KStG, GmbHR 2002, 468; TÖBEN, Keine Gewerbesteuer auf Dividenden und auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft, FR 2002, 361; BAREIS, Probleme mit der Hälfte, BB 2003, 1006; ENGEL, § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG sind bereits bei der Einkünfteermittlung der Mitunternehmerschaft anwendbar, DB 2003, 1811; HARENBERG/IRMER, Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte, 3. Aufl. Herne/Berlin 2003; HERBST, Ist die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen noch zeitgemäß?, FR 2003, 1006; INTEMANN, Beratungsschwerpunkte nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens, NWB F. 3, 12603 (2003); ROSENBAACH, Organschaft und Holding – Zweifelsfragen zu §§ 8b KStG und 3c EStG, WPg.-Sonderheft 2003, S 1; SCHMIDT/KIEKER, Gewerbesteuerpflicht von Dividenden, insbesondere von Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften, NWB F. 5, 1523; ROSER, Steuerbefreiung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen – Offene Anwendungsfragen zu § 8b KStG in der Fassung des Regierungsentwurfs vom 13. 8. 2003, GmbHR 2003, 1250.

Verwaltungsanweisungen: H 6 Nr. 40 EStH 2002; R6 EStR 2003 (Entwurf); OFD Münster v. 21. 7. 2000, BB 2000, 1770; OFD Koblenz v. 15. 5. 2001, DB 2001, Beil. Nr. 4; OFD Kiel v. 13. 6. 2001, FR 2001, 916; OFD Koblenz v. 26. 6. 2001, DStZ 2001, 717; FinMin. Nds. v. 17. 1. 2002, FR 2002, 359; OFD München v. 15. 4. 2002 – S 2342 – 36 St 414, nv.; OFD München v. 21. 8. 2002, GmbHR 2002, 1044; BMF v. 10. 9. 2002, FR 2002, 1333; OFD Frankfurt v. 2. 5. 2003, FR 2003, 740; OFD Düsseldorf v. 5. 6. 2003, FR 2003, 739.

A. Überblick

I. Allgemeines

1

Vorbemerkung zur Bedeutung des Halbeinkünfteverfahrens: Mit dem StSenkG hat der Gesetzgeber einen Systemwechsel bei der Besteuerung von KapGes. und ihren Anteilseignern vorgenommen. Der Wechsel vom kstl. Anrechnungsverfahren zur Definitivbesteuerung mit niedrigerem KStSatz wird ergänzt durch die hälftige StBefreiung der mit KSt. vorbelasteten Einnahmen des Anteilseigners. § 3 Nr. 40 regelt, für welche Einnahmen die StBefreiung gilt. Weil die hälftige StBefreiung der Einnahmen durch § 3c Abs. 2 mit einer hälftigen Kürzung der zugehörigen Ausgaben des Anteilseigners verbunden worden ist, wird – etwas unscharf – der Begriff des Halbeinkünfteverfahrens für die Besteuerung beim Anteilseigner verwendet. Das Halbeinkünfteverfahren kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob die Einnahmen oder Vermögensmehrungen in einem BV oder in einem PV anfallen. Darüber hinaus werden dem Halbeinkünfteverfahren Gewinne unterworfen, die in verschiedener Weise auf den Anteilseigner übertragen werden können. Neben der Ausschüttung ist zu beachten, daß auch durch Kapitalherabsetzung oder Liquidation der Körperschaft ein Gewinnzufluß erfolgen kann. Auch Anteilsveräußerungen werden von § 3 Nr. 40 erfaßt. Zur rechtssystematischen Begründung der Erfassung der unterschiedlichen Erträge unter das Halbeinkünfteverfahren s. Anm. 12 ff.

Begriff Halbeinkünfteverfahren, Halbeinnahmeverfahren, Halbabzugsverfahren, Veräußerungsprivileg und Dividendenprivileg: Das Gesetz verwendet zwar den Begriff „Halbeinkünfteverfahren“ selbst nicht; jedoch wird er *im*

engeren Sinn für das Besteuerungsverfahren der Einkünfte aus der Beteiligung an insbes. KapGes. auf der Ebene des Anteilseigners, der eine natürliche Person ist, angewandt. *Im weiteren Sinne* bezieht er auch die Besteuerung auf der Ebene der KapGes. mit ein und erfaßt begrifflich auch die StFreistellung des Anteilseigners gem. § 8b KStG, wenn dieser eine Körperschaft ist (TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 11 Rn. 3; BIRK, Steuerrecht, 5. Aufl. 2002, Rn. 1093). Der weite Begriff resultiert daraus, daß die ausschüttende Körperschaft selbst einer definitiven KSt. von 25 vH unterliegt, die näherungsweise der Hälfte des EStSatzes entspricht, so daß die Gewinnausschüttung der Körperschaft bei dem Anteilseigner auch nur zur Hälfte der ESt. unterworfen wird (vgl. BTDruks. 14/2683, 94; BIRK, Steuerrecht, 5. Aufl. 2002, Rn. 1044). § 3 Nr. 40 regelt nur die hälftige StBefreiung der Einnahmen, so daß im Prinzip insoweit von einem „Halbeinnahmeverfahren“ gesprochen werden kann. Dagegen wird in § 3c Abs. 2 bestimmt, daß auch die Ausgaben im Hinblick auf die Anteile an insbes. KapGes. nur zur Hälfte abgezogen werden können. Insoweit kann man von einem „Halbabzugsverfahren“ sprechen. Diese begriffliche Aufteilung des Halbeinkünfteverfahrens in ein Halbeinnahme- und ein Halbabzugsverfahren ist auch unter dem Gesichtspunkt gerechtfertigt, daß die jeweiligen Bestimmungen letztlich keine systematische Einheit bilden (an anderer Stelle wurde schon auf die daraus resultierenden Probleme hingewiesen, s. NACKE/INTEMANN, DB 2002, 756).

In einem größeren Zusammenhang gestellt spricht man bei den Sonderbehandlungen von Anteilsveräußerungen insbes. nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, b, c und j EStG und nach § 8b Abs. 2 KStG und bestimmten gleichgestellten Vorgängen von einem „Veräußerungsprivileg“. Soweit Dividenden stfrei vereinnahmt werden (§ 8b Abs. 1 KStG; § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG) bezeichnet man die Behandlung dieser Erträge als „Dividendenprivileg“. Es handelt sich jedoch bei diesen Bezeichnungen nicht um Steuervergünstigungen, sondern allein um eine steuertechnische Begriffsbildung (s. VAN LISHAUT in HERZIG, Unternehmenssteuerreform, 2002, 196 mwN).

Das Halbeinkünfteverfahren im System der Einkommensbesteuerung:

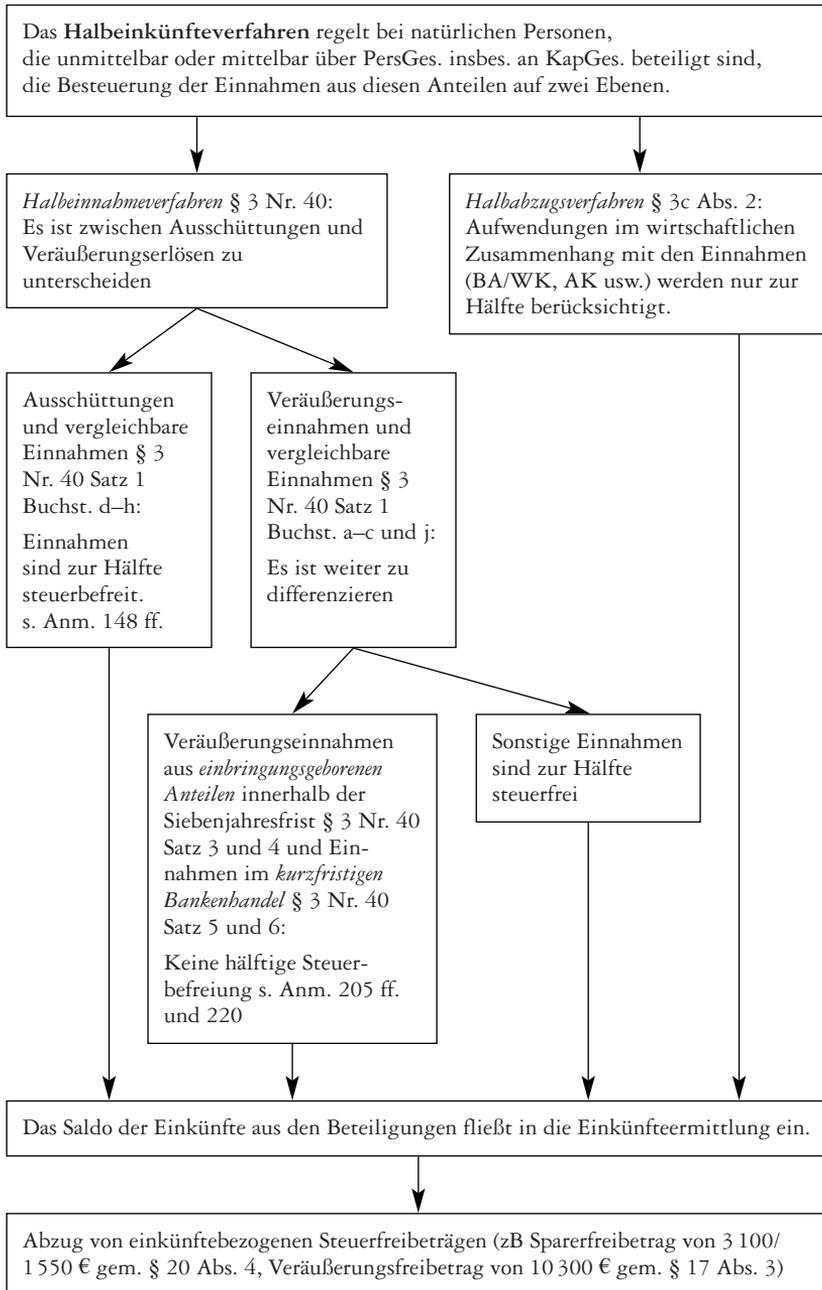
Die Regelungen betreffen das Halbeinnahmeverfahren, das, abgesehen von Sondervorschriften zu der Besteuerung der Investmentfonds, zu der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens bei den Zuschlagsteuern, bei Organschaften und im äußersten Bereich, im wesentlichen in § 3 Nr. 40 geregelt ist. Das Halbeinkünfteverfahren regelt die Besteuerung der natürlichen Personen, soweit sie unmittelbar oder mittelbar über PersGes. betriebliche oder nicht betriebliche Einkünfte aus Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 erzielen. Betroffen sind davon insbes. Anteile an KapGes. Die begünstigten „Erlöse“ (Einnahmen, Bezüge, Entnahmen usw.) werden in § 3 Nr. 40 erfaßt, dh. zur Hälfte stfrei gestellt, während die Aufwendungen, die zu den „Erlösen“ im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (BA/WK, AK usw.) in § 3c Abs. 2 zur Hälfte zum Abzug zugelassen werden (verfassungsrechtlich umstritten s. zB SCHÖN, FR 2001, 381 [386]; SCHÖN, StuW 2000, 151 [154]; PEZZER, DStJG 25 [2002], 37 [55]; RAUPACH in Einf. ESt. Anm. R 16; HARENBERG, FR 2002, 768 [770]). § 3 Nr. 40 unterscheidet dabei zwischen Ausschüttungen und diesen gleichgelagerten Sachverhalten Satz 1 Buchst. d–h) und Veräußerungen und gleichgestellten Sachverhalte (Satz 1 Buchst. a–c und j). Die Veräußerungsfälle werden jedoch nicht generell dem Halbeinnahmeverfahren zugeführt, sondern um Mißbrauchsfälle zu verhindern, nur eingeschränkt erfaßt. Soweit einbringungsgeborene Anteile nicht mehr als sieben Jahre gehalten werden, kommt grds. das Halbeinnahmeverfahren nicht zur Anwendung. Die Ein-

nahmen aus dem Verkauf von einbringungsgeborenen Anteilen innerhalb der Siebenjahresfrist werden idR in voller Höhe der Besteuerung unterworfen (zur umstrittenen Behandlung der einbringungsgeborenen Anteile im Halbabzugsverfahren s. 3 c Anm. J 01-2 f. u. R 27). Nicht alle Einnahmen der beschriebenen Art unterliegen dem Halbeinkünfteverfahren. So fallen ua. aus der hälftigen Besteuerung heraus und sind daher voll zu erfassen:

- Gewinne aus der Veräußerung oder aus Dividenden von Anteilen an ausländ. Investmentfonds (europarechtlich umstritten, s. Anm. 83);
- Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an inländ. Investmentfonds, soweit sie im PV gehalten werden (verfassungsrechtlich umstritten, s. Anm. 80);
- Gewinne aus den sog. fiktiven Dividenden, die aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung für bestimmte ausländ. Beteiligungen dem Anteilseigner zugerechnet werden;
- Gewinne aus Dividenden aus DBA-Beteiligungen an OG (s. Anm. 78).

Die so ermittelten Einkünfte fließen nach Abzug bestimmter Freibeträge (zB Sparerfreibetrag und Veräußerungsfreibetrag) in die Einkommensbesteuerung ein.

Folgende Grafik gibt einen Überblick über die Regelungsbereiche des Halbeinkünfteverfahrens im engeren Sinne (s. S. **E 16**):



Anm.: KapErtrSt. gem. §§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, 43, 43a und Quellensteuer gem. § 34c – jedoch nicht mehr die KSt. – werden auf die Einkommensteuer angerechnet. Tarifvergünstigung nach § 34 gilt nicht im Halbeinkünfteverfahren. Auch ist aus der Bemessungsgrundlage für die KiSt. und für außersteuerliche Rechtsnormen das Halbeinkünfteverfahren zu eliminieren.

II. Einzelbestimmungen des § 3 Nr. 40

Satz 1 Buchst. a: Werden Anteile im *Betriebsvermögen* gehalten, so unterliegen folgende Betriebsvermögensmehrungen und Einnahmen dem Halbeinkünfteverfahren:

- Einnahmen aus der *Veräußerung* von Anteilen an insbes. KapGes. („Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahme im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören“) oder an OG.
- Betriebsvermögensmehrungen aus der *Entnahme* von Anteilen an diesen Körperschaften oder an OG.
- Einnahmen aus der *Auflösung* von Körperschaften oder aus der *Herabsetzung des Nennkapitals* von Körperschaften.
- Betriebsvermögensmehrungen, die sich aus einer *Wertaufholung* von Anteilen an einer Körperschaft ergeben (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4).

Satz 1 Buchst. b: Es wird der *Veräußerungspreis* iSd. § 16 Abs. 2 erfaßt, der bei einer Veräußerung eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Gesellschaftsanteils insbesondere an einer PersGes. (OHG, KG und GbR) entsteht, soweit er auf einen Anteil an einem *kstpf. Rechtssubjekt (auch OG)* entfällt, der zum BV des Veräußerungsobjekts gehörte.

Satz 1 Buchst. c: Es wird der Gewinn aus der *Veräußerung von Anteilen an einer KapGes.*, die im *PV* gehalten werden, erfaßt (= Fälle des § 17). Auch die Fälle der Auflösung und der Kapitalherabsetzung gehören dazu (§ 17 Abs. 4 gilt entsprechend).

Satz 1 Buchst. d: Dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen Bezüge aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 u. Nr. 9, insbes. *Dividendenausüttungen* aus Aktien und GmbH-Anteilen, einschließlich *verdeckter Gewinnaussüttungen*. Ausgenommen sind Ausschüttungen, für die Eigenkapital iSd. § 27 KStG als verwendet gilt.

Satz 1 Buchst. e: Zur Hälfte stfrei sind Bezüge aufgrund *Kapitalberabsetzung* oder *Liquidation*, soweit Eigenkapital iSd. § 28 Satz 4 KStG als verwendet gilt (= Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2).

Satz 1 Buchst. f: Vom Halbeinkünfteverfahren werden *besondere Entgelte oder Vorteile* iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (zB *Damnum* aus Darlehenshingabe, *Disagio*, *Vorfälligkeitsentschädigungen*, *Treueaktien*) erfaßt, die von der Körperschaft erbracht werden.

Satz 1 Buchst. g: Einnahmen aus der Veräußerung von Ertragsansprüchen aus Anteilen (= Fälle des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a; zB *Veräußerung von Dividendenscheinen*) unterliegen dem Halbeinkünfteverfahren.

Satz 1 Buchst. h: Einnahmen aus der Abtretung von *Dividendenansprüchen*, die nicht in einem Wertpapier verbrieft sind (= Fälle des § 20 Abs. 2 Satz 2), sind ebenfalls zur Hälfte stfrei.

Satz 1 Buchst. i: *Bezüge iSv. § 22 Nr. 1 Satz 2*, soweit sie nicht von einer von der KSt. befreiten Körperschaft stammen, werden ebenfalls erfaßt.

Satz 1 Buchst. j: Veräußerungspreise aus *privaten Veräußerungsgeschäften* iSd. § 23, soweit sie sich auf Anteile an *kstpf. Rechtssubjekten* beziehen, unterliegen auch dem Halbeinkünfteverfahren.

Satz 2: Durch die Bezugnahme auf § 20 Abs. 3 wird klargestellt, daß es in den Fällen der Buchst. d–h unerheblich ist, ob die Einnahmen im PV oder im BV erzielt werden (BTDrucks. 14/2683, 113).

Sätze 3–4 regeln Umgehungstatbestände. Einnahmen iSd. Satzes 1 Buchst. a und b sind nicht begünstigt, wenn es sich um einbringungsgeborene Anteile handelt, es sei denn die Einbringung liegt schon mehr als *sieben Jahre* zurück.

Sätze 5–6: Nach Satz 5 gilt das Halbeinkünfteverfahren nicht für Veräußerungsgewinne und Dividenden für Anteile, die für den *kurzfristigen Eigenhandel bei Banken und Finanzdienstleistern* vorgesehen sind. Sie werden voll besteuert. Nach Satz 6 wird diese Regelung auch auf Banken und Finanzdienstleister, die ihren Sitz in der EU bzw. in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens haben, übertragen.

3–4 Einstweilen frei.

5

B. Rechtsentwicklung

Frühere Vorschrift § 3 Nr. 40: Im Jahr 1958 wurde § 3 Nr. 40 erstmals geschaffen und in ihr die StBefreiung für bestimmte Personen, die von der EWG ihr Gehalt erhielten, geregelt (BGBl. I, 672; BStBl. I, 661). Durch das Einkommensteuerreformgesetz v. 5. 8. 1974 (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530) wurde die Regelung des § 3 Nr. 40 aF gestrichen. Bis zum StSenkG war daraufhin die Vorschrift § 3 Nr. 40 unbesetzt.

StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428): Mit dem StSenkG wurde § 3 Nr. 40 neu eingeführt. Eine Vorgängervorschrift hierzu gab es nicht. Die Reform der Unternehmensbesteuerung, die im Hinblick auf den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren einen wesentlichen Niederschlag in der Schaffung des § 3 Nr. 40 für die Besteuerung der natürlichen Personen gefunden hatte, beruhte auf den Beschlüssen der Brühler Reformkommission (vgl. BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999; Thesen abgedruckt in FR 1999, 580). Diese war von der BReg. eingesetzt worden. Das Reformvorhaben wurde umgesetzt in einen Entwurf eines StSenkG v. 15. 2. 2000 (BTDrucks. 14/2683 u. 14/3074). § 3 Nr. 40 wurde im Zusammenhang mit § 3 c Abs. 2 EStG und § 8 b KStG geschaffen.

Ges. zur Änderung des InvZulG 1999 v. 20. 12. 2000 (BGBl. I, 1850; BStBl. I 2001, 28): Im Rahmen dieses Reformgesetzes wurde noch vor Inkrafttreten des StSenkG die zunächst vorgesehene Behaltefrist von einem Jahr gem. § 3 Nr. 40 Satz 5 StSenkG aF gestrichen und das Halbeinkünfteverfahren für Veräußerungsgewinne und Dividenden für Anteile, die für den kurzfristigen Eigenhandel bei Banken und Finanzdienstleistern vorgesehen sind, für nicht anwendbar erklärt (BTDrucks. 14/4626, 13). Der Grund für die Änderung war, daß Gewinne aus unterjährig verkauften Anteilen nicht generell, sondern nur beim kurzfristigen Eigenhandel der Banken und Finanzdienstleister vom Halbeinkünfteverfahren ausgeschlossen werden sollten.

UntStFG v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3858; BStBl. I 2002, 35):

► *Erfassung von Anteilen an Organgesellschaften:* Die Vorschrift erfuhr in Satz 1 Buchst. a sowie Buchst. b jeweils eine weitere Ergänzung. Danach sind zur Hälfte auch stfrei Einnahmen aus der Veräußerung und Entnahme von Anteilen an OG (Buchst. a) sowie der Teil des Veräußerungspreises iSd. § 16 Abs. 2, der auf eine OG entfällt. Die Neuregelung war notwendig, da die Leistungen der OG an den OT bei diesem nicht zu Einnahmen iSv. § 20 Abs. 1 Satz 1 führen (§ 15 KStG Anm. J01–11; aA KORN/THORMÖHLEN, § 3 Rn. 117.3).

► *Einbringungsgeborene Anteile:* Für einbringungsgeborene Anteile wurde die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens außerhalb der Siebenjahresfrist (Satz 4 Buchst. a) für den Fall aufgehoben, in dem innerhalb der Frist ein Entstrickungsantrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG gestellt wird. Es sollte damit verhindert werden, daß die volle StPflcht aus der Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen während der 7-Jahres-Frist umgangen wird (s. BRDrucks. 638/01, 47; zur Kritik vgl. HAUN in ERNST & YOUNG/BDI, UntStFG, 2002, B Rn. 122). In Satz 4 Buchst. b wurde die Rückausnahme vom Ausschluß des Halbeinkünfteverfahrens jetzt auch auf mehrheitsvermittelnde Beteiligungen an EU-KapGes. erweitert, was vorher vergessen worden war.

Einstweilen frei.

6–7

C. Bedeutung der Vorschrift

I. Ersetzung des Anrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren

1. Früher geltendes Recht (Anrechnungsverfahren)

8

Nach dem seit 1977 geltenden sog. Anrechnungsverfahren unterlagen die Gewinne einer inländ. KapGes. neben der Gewerbeertragsteuer der KSt. Deren StSatz betrug am Schluß je nachdem, ob es sich um Gewinne handelte, die im Unternehmen verblieben, oder um Gewinne, die dem Anteilseigner zuflossen, 40 vH (Thesaurierungssatz) oder 30 vH (Satz für ausgeschüttete Gewinne). Die Dividende unterlag neben diesem StSatz von 30 vH einer KapErtrSt. von 25 vH zzgl. 5,5 vH Solidaritätszuschlag. Diese Abzüge (KapErtrSt. und SolZ) hatte die Körperschaft für Rechnung des Anteilseigners einzubehalten und an das für sie zuständige FA abzuführen.

Auf der Ebene des Anteilseigners wurde die Dividende mit ihrem Bruttobetrag der Einkommensbesteuerung unterworfen. Wegen des kstl. Vollarrechnungsverfahrens wurde die von der Körperschaft bereits einbehaltene und abgeführte KSt. und KapErtrSt. beim Anteilseigner auf seine ESt. angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 und Nr. 2 aF). Ebenso wurde der SolZ auf die KapErtrSt. iHv. 5,5 vH auf die EStSchuld angerechnet. Der SolZ, der auch auf die KSt. erhoben wurde, minderte dagegen nicht den SolZ auf die EStSchuld des Gesellschafters. Eine Doppelbelastung mit SolZ fand nicht statt, da der SolZ auf die um die anrechenbare KSt. verminderte ESt. erhoben wurde (vgl. die ausführliche Beschreibung des Anrechnungsverfahrens in Einf. KSt. Anm. 144 ff.).

Schema der Belastungen im bisherigen Vollarrechnungsverfahren (ohne Beachtung von Kapitalertragssteuer und Solidaritätszuschlag)

Beispielsgrundlage: ausgeschütteter Gewinn 100 DM u. EStSatz 40 vH

KSt. bei der GmbH (Ausschüttungssteuersatz)	30 DM
Auswirkung beim Anteilseigner:	
Dividende	70 DM
KSt.	30 DM
zu versteuernde Einkünfte	100 DM
ESt. des Gesellschafters (angenommener StSatz 40 vH)	40 DM
Anrechnung der KSt.	./.
ESt. (Saldo)	10 DM
Gesamte stl. Belastung (ESt. u. KSt.)	40 DM

Nach diesem Vollenrechnungsverfahren wurden im Ergebnis die ausgeschütteten Gewinne der KapGes. mit dem individuellen EStSatz des Anteilseigners belastet.

9 2. Jetzt geltendes Recht (Halbeinkünfteverfahren)

Nach dem mit dem StSenkG eingeführten Halbeinkünfteverfahren wurde das Anrechnungsverfahren durch ein klassisches KStVerfahren ersetzt. Die Verbindung der Besteuerung des Anteilseigners mit der Besteuerung der Körperschaft über die Anrechnung der von der Körperschaft einbehaltenen und abgeführten Steuern und Solidaritätszuschlag wurde aufgelöst. Die ausgeschütteten Gewinne der Körperschaft werden einerseits auf der Ebene der Körperschaft mit einem reduzierten KStSatz von definitiv 25 vH belastet. Andererseits werden sie auf der Ebene eines der ESt. unterliegenden Anteilseigners der ESt. unterworfen. Die ungewollte Doppelbesteuerung wird dabei auf mehreren Wegen gemildert. So wird durch die Herabsetzung des bisherigen KStSatzes auf 25 vH die StBelastung der Körperschaft reduziert; durch die StFreistellung der Hälfte der ausgeschütteten Gewinne wird die Belastung auch auf der Anteilseignerebene gemindert. Handelt es sich beim Anteilseigner selbst um eine KapGes., entfällt eine Besteuerung auf dieser Ebene im vollen Umfang. Dadurch wird erreicht, daß es nicht zu einer Mehrfachbesteuerung im Konzern kommt.

Schema der Belastungen im neuen Halbeinkünfteverfahren (ohne Beachtung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag)

Beispiel: ausgeschütteter Gewinn 100 DM u. EStSatz 40 vH

Auswirkung bei der GmbH

KSt.	25,00 €
Nettodividende	75,00 €
zu versteuernde Einkünfte beim Anteilseigner	37,50 €
Auswirkung beim Anteilseigner	
ESt.	15,00 €
Gesamte stl. Belastung ESt. u. KSt.	40,00 €

Grundlage der Steuerbefreiung: Das Halbeinkünfteverfahren stellt in den Fällen des § 3 Nr. 40 nicht die Gewinne zur Hälfte von der Steuer frei, sondern die „Einnahmen“. Hierunter sind die erzielten Erlöse zu verstehen. Diese Gesetzestechnik hat zur Folge, daß sich im Bereich des § 3 Nr. 40 keine negativen Beträge ergeben. Erst durch den Abzug der hälftigen Aufwendungen von dem hälftigen Erlös gem. § 3c Abs. 2 kann sich ein Verlust ergeben (Einzelheiten s. Erl. zu § 3c Abs. 2).

10

II. Steuerpolitische Rechtfertigung für die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens

Das Halbeinkünfteverfahren geht zurück auf die Brühler Empfehlungen. Die Kommission versprach sich vom Halbeinkünfteverfahren insbes. eine durchgreifende Vereinfachung, die Vermeidung von Mißbräuchen sowie eine europarechtskonforme Besteuerung grenzüberschreitender Vorgänge (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999, 50 f.). Darüber hinaus war mit dem StSenkG eine deutliche StEntlastung der Unternehmen beabsichtigt (BTDrucks. 14/2683, 94). Dieses sollte durch die Senkung des KStSatzes auf 25 vH in Kombination mit dem Halbeinkünfteverfahren erreicht werden (BTDrucks. 14/2683, 95). Das Halbeinkünfteverfahren war eine der Säulen des

Reformkonzepts. Obwohl an dem Systemwechsel kurz vor Abschluß des Gesetzgebungsverfahrens noch massive Kritik von Politikern und Wissenschaftlern geäußert worden war (vgl. zB Handelsblatt v. 28. 6. 2000, 63; SIEGEL/BAREIS/HERZIG/SCHNEIDER/WAGNER/WENGER, BB 2000, 1269), blieb das Halbeinkünfteverfahren unverändert. Entgegen vielfachen Erwartungen wurde dem StSenkG v. 6. 7. 2000 auf der Sitzung des BRats am 14. 7. 2000 zugestimmt.

Beseitigung der Mißbrauchsanfälligkeit des Anrechnungsverfahrens: Das Anrechnungsverfahren war insbesondere mißbrauchsanfällig im Hinblick auf den in der Praxis fehlenden Abgleich zwischen gezahlter KSt. und ihrer Anrechnung. Eine Verprobung der angerechneten KSt. mit der abgeführten KSt. erfolgte in der Praxis zumeist nicht. In Einzelfällen konnte festgestellt werden, daß höhere KStGuthaben geltend gemacht wurden, als tatsächlich gezahlt worden waren (BTDrucks. 14/2683, 94). Darüber hinaus war das Anrechnungsverfahren mißbrauchsanfällig, weil es die Fälle des sog. Dividendenstripplings förderte. Die gesetzgeberischen Maßnahmen in § 50c hatten nicht den erhofften Erfolg gebracht. Diese Nachteile des Anrechnungsverfahrens entfallen beim Halbeinkünfteverfahren durch die Einmalbelastung (BTDrucks. 14/2683, 94). Vgl. zur Kritik an dieser Begründung CREZELIUS, DB 2000, 1631.

Europatauglichkeit: Das bisherige Anrechnungsverfahren war national und daher binnenorientiert. Die EU-Kommission wurde deshalb veranlaßt, die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit durch das deutsche Vollarrechnungsverfahren zu beanstanden (BTDrucks. 14/2683, 95). Eine mangelhafte Europatauglichkeit sah der Gesetzgeber in der fehlenden Anrechnung über die Grenze: Zwar waren ausländ. Dividenden nach dem Anrechnungsverfahren beim inländ. Anteilseigner zu versteuern; jedoch konnte dabei die ausländ. KSt. nicht angerechnet werden. Umgekehrt konnte der ausländ. Anteilseigner die KSt. auf eine inländ. Dividende nicht anrechnen lassen. Diese Nachteile können zwar auch innerhalb des bisherigen Systems auf bilateraler oder multilateraler Ebene behoben werden, indem eine Anrechnung der KSt. kombiniert mit einem überstaatlichen Ausgleich eingeführt wird. Dieses Vorhaben ist aber in absehbarer Zeit nicht zu realisieren, wie schon die angestrebte Einführung des Ursprungslandprinzips bei der Umsatzsteuer mit überstaatlichem Ausgleich zeigt. Das Halbeinkünfteverfahren beseitigt diese Benachteiligung. Dividenden inländ. und ausländ. Unternehmen werden beim inländ. Stpfl. gleichbehandelt. Nur die Hinzurechnungsbesteuerung kann noch nachteilig wirken (vgl. zur Kritik an dieser Begründung CREZELIUS, DB 2000, 1631; SPENGLER/JAEGER/MÜLLER, IStR 2000, 257; GROTHERR, BB 2000, 850).

Vereinfachung: Die Vereinfachung durch das Halbeinkünfteverfahren liegt insbesondere darin, daß auf der Ebene der Körperschaft eine Einmalbesteuerung sowohl bei der Thesaurierung als auch bei der Ausschüttung der Gewinne in gleicher Höhe erfolgt. Die umfangreiche Gliederungsrechnung entfällt. Weiterhin entfällt die Anrechnung auf der Ebene des Anteilseigners. Dies hat zur Folge, daß das Bescheinigungsverfahren vereinfacht wird (BTDrucks. 14/2683, 94).

Weitere Gründe für den Systemwechsel: Das bisherige Anrechnungsverfahren führte dazu, daß Gewinnausschüttungen stl. anders behandelt wurden als die Veräußerungsgewinne, die nur die Gesellschafterebene betrafen. Je nachdem, ob die Veräußerungsgewinne der Betriebsvermögenssphäre oder der privaten Vermögenssphäre zuzuordnen waren, ergaben sich unterschiedliche stl. Folgen. Veräußerungsgewinne aus wesentlichen Beteiligungen wurden gem. § 17 besteuert, wobei die Progressionsglättung nach § 34 (Fünftelregelung in Abs. 1) eingriff. Veräußerungsgewinne bei nicht wesentlichen Beteiligungen wurden

nach Ablauf der Spekulationsfrist des § 23 gar nicht besteuert. Betriebliche Veräußerungsgewinne wurden gem. § 16 iVm. § 34 besteuert. Die sich aus der unterschiedlichen Besteuerung ergebenden Konsequenzen eröffneten vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten. Beispielsweise ließen sich in Rücklagen enthaltene Gewinne statt durch Dividendenausschüttungen (Folge: Besteuerung mit dem Individualsteuersatz) stfrei oder zum begünstigten Tarif durch Veräußerung realisieren. Die Mißbrauchvermeidungsvorschrift des § 50c wurde vielfach als kompliziert und unzulänglich kritisiert (vgl. WEBER-GRELLET, BB 1999, 289 ff.). Ua. führten auch diese Umstände zum Systemwechsel. Er behebt nämlich in weiten Teilen die genannten Mißstände, die durch die unterschiedliche Behandlung von Dividendenausschüttungen und Veräußerungstatbeständen entstanden.

Der Gleichlauf wird dadurch erreicht, daß bestimmte Veräußerungstatbestände ebenfalls vom Halbeinkünfteverfahren erfaßt werden. So werden nach dem StSenkG Veräußerungserlöse aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen (§ 17) nicht mehr nach § 34 begünstigt, sondern durch das Halbeinkünfteverfahren stl. privilegiert (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c). Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen fallen nicht unter das Halbeinkünfteverfahren. Statt dessen wird der Veräußerungsgewinn nach § 34 begünstigt. Insbesondere wird der zum 1. 1. 1999 abgeschaffte halbe StSatz für diese Gewinne durch das StSenkErgG wieder eingeführt (§ 34 Abs. 3). Die Neufassung enthält allerdings einschneidende Einschränkungen (s. Erl. zu § 34).

11

III. Auswirkungen des Systemwechsels auf die Steuerbelastung ausgeschütteter Gewinne

Auswirkungen auf die inländische Besteuerung: Der Gesetzgeber verfolgte mit dem Reformkonzept (Herabsetzung der KSt. und hälftige Dividendenbesteuerung) insgesamt die Erreichung einer stl. Belastung von Dividenden, die an die stl. Belastung bei anderen Einkunftsarten angeglichen ist (Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD u. BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zum StSenkG, BTDrucks. 14/2683, 94). Soweit zugleich beabsichtigt war, etwa die gleiche stl. Belastung der ausgeschütteten Gewinne zu erreichen, wie sie bisher nach dem Anrechnungsverfahren bestand, ist dies nur für einen GrenzStSatz von 40 vH gelungen. Denn letztlich richtete sich beim Anrechnungsverfahren durch die Anrechnung von KSt., KapErtrSt. und SolZ auf die KapErtrSt. die stl. Belastung nach den persönlichen Verhältnissen des einzelnen Gesellschafters.

Beispiel: Die A-GmbH beabsichtigt, einen Gewinn von 100 DM auszuschütten. Die KSt. beträgt 25 DM. Aus Vereinfachungsgründen bleibt der SolZ unberücksichtigt. Der Alleingesellschafter der A-GmbH erhält somit eine Dividende von 75 DM. Wegen des Halbeinkünfteverfahrens unterliegt die Hälfte, also 37,50 DM der Besteuerung. Bei einem StSatz von 40 vH ergibt sich somit eine stl. Last von 15 DM. Insgesamt beträgt die stl. Belastung somit 40 DM. Auch nach dem bisherigen Anrechnungsverfahren würde sich eine stl. Belastung von 40 DM ergeben.

Wandelt man das Beispiel in der Weise ab, daß sich der GrenzStSatz bei 30 vH befindet, ergibt sich eine Erhöhung der stl. Belastung gegenüber dem bisherigen Steuersystem (25 DM KSt. + 30 vH von 37,50 DM = 11,25 DM; insgesamt also eine Belastung von 36,25 DM). Umgekehrt reduziert sich die Belastung, wenn der StSatz steigt. Im Fall des o. g. Beispiels liegt die stl. Belastung bei einem Steuersatz von 48,5 vH bei 43,19 DM (25 DM KSt. + 48,5 vH von 37,50 DM =

18,19 DM). Bei isolierter Betrachtung des EStSatzes ergibt sich somit durch das StSenkG ein Vorteil für diejenigen, die einen EStSatz von über 40 vH haben, während diejenigen, die mit ihrem StSatz unterhalb von 40 vH liegen, benachteiligt sind.

Die Ursache liegt in der Definitivwirkung der auf der Ebene der KapGes. gezahlten KSt. beim Halbeinkünfteverfahren. Ob aber eine Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren oder dem Anrechnungsverfahren im konkreten Fall günstiger oder schlechter ist, hängt von weiteren Faktoren ab. So ist hier zu beachten die Art der StPflcht des Dividendenbeziehers, die Höhe der WK sowie die Art und Höhe anderer Einkünfte (vgl. BERGEMANN, DStR 2000, 1412; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 355; MAITERTH/SEMMLER, BB 2000, 1377 ff.; kritisch zur regressiven Begünstigungswirkung der Kombination von definitiver KSt. und Halbeinkünfteverfahren schon HEY, BB 1999, 1195).

Auswirkungen auf internationaler Ebene: Auf internationaler Ebene bewirkt das StSenkG gegenläufige Effekte (vgl. zum Steuerstandort Deutschland die kritische Würdigung des StSenkG durch RAUPACH, StuW 2000, 341). Während der heutige niedrigere KStSatz auf einbehaltene Gewinne die StBelastung bei Tausaurierung in Deutschland senkt und damit den Standort Deutschland verbessert, wirkt die Verschlechterung der stl. Abschreibungsbedingungen dem entgegen. Auch das Halbeinkünfteverfahren wirkt insoweit vordergründig negativ, als die bisherige Diskriminierung ausländ. Einkünfte im Anrechnungsverfahren beseitigt wurde. Ausländ. und inländ. Dividendeneinkünfte werden in Zukunft gleichbehandelt und zur Hälfte besteuert. Damit werden Investitionen im Ausland gegenüber dem Anrechnungsverfahren stl. besser gestellt. Auch die in der Fassung des Gesetzentwurfs noch enthaltene nur hälftige Anrechnung der auf die ausländ. Dividende entrichteten Quellensteuer ist entfallen, so daß auch insoweit eine Benachteiligung ausländ. Investitionen weggefallen ist. Jedoch kann durch die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG die StBelastung bei ausländ. Beteiligungen erheblich höher sein als bei inländ. Erträgen (vgl. zur alten Hinzurechnungsregelung KÖHLER, DStR 2000, 613). Handelt es sich beim Bezieher der Dividende aus einer inländ. KapGes. um einen Ausländer, ist die Einkommensbesteuerung der Dividende mit der KapErtrSt. von 20 vH zzgl. 5,5 vH SolZ abgegolten. Im Ergebnis besteht somit für den ausländ. Kapitalanleger auf zwei Ebenen ein Vorteil. Er hat weniger KapErtrSt. und KSt. zu zahlen. Da aber viele DBA eine reduzierte KapErtrSt. vorsehen, bezieht sich der Vorteil nur auf die reduzierte KSt. (vgl. Beispiel bei BERGEMANN, DStR 2000, 1412).

IV. Steuersystematische Bedeutung

1. Rechtssystematische Bedeutung bei laufenden Erträgen

a) Ausgestaltung des Halbeinkünfteverfahrens durch den Gesetzgeber

12

Das Halbeinkünfteverfahren ersetzt das bisher gültige Anrechnungsverfahren. Das Halbeinkünfteverfahren stellt ein modifiziertes klassisches KStSystem dar. Das klassische KStSystem zeichnet sich durch eine eindeutige Trennung zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern aus. Zunächst wird der Gewinn der Gesellschaft besteuert. Anschließend wird die Ausschüttung auf der Ebene des Gesellschaftern der persönlichen ESt. unterworfen, ohne daß die Vorbelastung des Gewinns mit KSt. dabei berücksichtigt wird. Dies führt zu

einer vollständigen Doppelbesteuerung. Eine Anrechnung der KSt. findet nicht statt.

Eine solche Doppelbesteuerung wollte der Gesetzgeber aber trotz Rückkehr zu einem klassischen KStSystem vermeiden. Die Vorbelastung des Gewinns mit KSt. soll beim Anteilseigner weiterhin berücksichtigt werden. Der Gewinn, den die KapGes. erwirtschaftet hat, soll unter Berücksichtigung der Besteuerung der Gesellschaft und der Besteuerung des Gesellschafters nur einmal besteuert werden. Dazu wird der KStSatz auf 25 vH (26,5 vH) abgesenkt und der Vorbelastung wird in pauschalierter Form Rechnung getragen. Zukünftig wird daher nur noch die halbe Dividende in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der persönlichen ESt. des Gesellschafters eingehen (BTDrucks. 14/2683, 94). Damit wird das Trennungsprinzip des klassischen KStSystems durchbrochen. Insofern ist der Gesetzgeber den Brühler Empfehlungen gefolgt.

Die Umsetzung dieses Ziels hat der Gesetzgeber in der Form verwirklicht, daß er eine neue StBefreiungsvorschrift in den § 3 eingefügt hat. Zukünftig wird die Hälfte der Einnahmen aus einer Beteiligung stfrei gestellt. Gleichzeitig wurde § 3c um einen Abs. 2 ergänzt, der den Abzug von Aufwendungen, die mit den Beteiligungserträgen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ebenfalls auf die Hälfte begrenzt. Es wurde somit nicht die Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben – also die Einkünfte – stfrei gestellt, wie dies noch die Brühler Empfehlungen vorsahen. Vielmehr wurden für die Einnahmen- und die Ausgabe-seite eigenständige Regelungen geschaffen. Damit ist der Begriff des Halbeinkünfteverfahrens nicht ganz zutreffend. Vielmehr handelt es sich um ein Halbeinnahmeverfahren, das um ein Halbausgabeverfahren ergänzt wird. Dies führt zu Ergebnissen, die uE steuersystematisch nicht zu rechtfertigen sind.

13 b) Systematische Einordnung und Kritik

Systematische Einordnung: Die StBefreiung stellt der Sache nach keine Begünstigung iS einer Sozialzweckbefreiung dar. Die lediglich hälftige Erfassung der Ausschüttungen soll vielmehr die definitive Belastung mit KSt. auf der Ebene der Gesellschaft berücksichtigen und eine Doppelbesteuerung vermeiden. Dem Gesellschafter wird somit kein echtes Steuerprivileg gewährt (Schön, StuW 2000, 151 [154]). Vielmehr ist die Begünstigung notwendige Folge der definitiven Belastung des Gewinns mit KSt.

Abzugsbeschränkung systemwidrig: Das Halbeinkünfteverfahren soll sicherstellen, daß der Gewinn, betrachtet man die Besteuerung der Gesellschaft und die des Gesellschafters als Einheit, nur einmal besteuert wird. Mit diesem Konzept ist es nicht vereinbar, daß der Gesetzgeber den Abzug von Aufwendungen, die mit dem Dividendenbezug in Zusammenhang stehen, nur zur Hälfte zuläßt. Zwar mag es auf den ersten Blick einleuchtend erscheinen, daß der Abzug von Aufwendungen, die mit stfreien Einnahmen im Zusammenhang stehen, entsprechend begrenzt wird. Dies entspricht dem allg. anerkannten Rechtsgrundsatz, die Gewährung doppelter Steuervorteile zu vermeiden (BFH v. 14. 11. 1986 VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351). Dabei wird aber übersehen, daß die Besteuerung des Gesellschafters nicht isoliert zu betrachten ist. Denn der Gesetzgeber selbst ist bei der Ausgestaltung des Halbeinkünfteverfahrens von einer integrierenden Betrachtung der verschiedenen Besteuerungsebenen ausgegangen (BTDrucks. 14/2683, 94). Da in die Betrachtung somit die Vorbelastung mit KSt. einzubeziehen ist, müssen die Beteiligungsaufwendungen unbeschränkt abziehbar sein, da der Gewinn in voller Höhe besteuert wird.

Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip: Die Abzugsbeschränkung verstößt somit gegen das verfassungsrechtliche Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – insbes. gegen das daraus abgeleitete objektive Nettoprinzip (BIRK, StuW 2000, 328 [331]; SCHÖN, StuW 1995, 366 [368]), das den Abzug aller mit der Einkünfteerzielung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen gebietet (BVerfG v. 11. 11. 1998 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502 [505 f.]).

Verfassungsrechtliches Gebot der Folgerichtigkeit: Auch das verfassungsrechtliche Gebot der Folgerichtigkeit dürfte durch Begrenzung des Ausgabenabzugs tangiert sein. Denn bei der konkreten Ausgestaltung der Steuergesetze ist der Gesetzgeber zur Sicherung der Belastungsgleichheit gehalten, ein einmal gewähltes Konzept folgerichtig umzusetzen (BFH v. 10. 11. 1999 X R 60/95, BStBl. II 2000, 131 [138 mwN]). Da der Gesetzgeber selbst davon ausgeht, daß die Besteuerung von Gesellschaft und Gesellschafter zusammen betrachtet werden muß (BTDrucks. 14/2683, 94), hätte er konsequenterweise Beteiligungsaufwendungen zum unbeschränkten Abzug zulassen müssen.

Im Ergebnis glA SCHÖN, StuW 2000, 151 (154); DERS., FR 2001, 381 (387); DERS., StbJb. 2001/2002, 53, 55; CREZELIUS, DB 2001, 221 (227); FROTSCHER, DStR 2001, 2045; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 249; RIOTTE in ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 65.

Nur wenn man annimmt, daß zwischen den Besteuerungsebenen der Gesellschaft und der Gesellschafter auch bei dem Halbeinkünfteverfahren eine klare Trennung besteht, könnte die Abzugsbeschränkung gerechtfertigt werden.

Auswirkung der mangelhaften Umsetzung auf die Anwendung der Vorschriften: Neben den grundsätzlichen Bedenken, die gegen die Umsetzung des Halbeinkünfteverfahrens bestehen, bringt die gesetzgeberische Ausgestaltung auch einige Auslegungs- bzw. Abgrenzungsprobleme mit sich, die hätten vermieden werden können.

► *Auslegungsprobleme:* Wäre man den Brühler Empfehlungen gefolgt und hätte den Gewinn, also die Einnahmen abzüglich der Aufwendungen, zur Hälfte von der Steuer befreit, wären Schwierigkeiten bei der Auslegung der einzelnen Befreiungsvorschriften des § 3 Nr. 40 vermieden worden. Dies zeigt sich zB an Satz 1 Buchst. b: Hier ist fraglich, ob die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile begünstigt wird, weil als Anknüpfungspunkt nicht der Gewinn, sondern der „Veräußerungspreis iSd. § 16“ gewählt wurde. Nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG gilt der Gewinn aus der Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen als „Veräußerungsgewinn iSd. § 16“. Hier ist nun zweifelhaft, ob bei der Veräußerung auch ein „Veräußerungspreis iSd. § 16 Abs. 2“ erzielt wird. Diese Zweifelsfrage wäre bei einer Begünstigung des Veräußerungsgewinns – wie dies die Brühler Empfehlungen vorsahen – nicht aufgetreten (zu Einzelheiten s. Anm. 121 ff.).

► *Probleme bei der Zuordnung von Aufwendungen:* Es bestehen zukünftig Abgrenzungsprobleme im Bereich der Ausgaben. Denn es ist nunmehr von entscheidender Bedeutung, bei wem die Aufwendungen entstanden sind. Insbes. für die Frage der Finanzierungskosten einer Beteiligung kommt man zu unterschiedlichen Ergebnissen, je nachdem, wer finanziert hat. Wurde der Beteiligungserwerb durch den Gesellschafter finanziert, so kann er nur die Hälfte der Zinsen gem. § 3c Abs. 2 abziehen, weil die Erträge aus der Beteiligung zur Hälfte stfrei bleiben. Wird die Finanzierung über die Gesellschaft organisiert, kann diese die Zinsen dagegen in voller Höhe abziehen. Dies dürfte dem Wunsch nach einer einfachen und weniger mißbrauchsanfälligen Ausgestaltung des Halbeinkünfteverfahrens widersprechen.

14–16 Einstweilen frei.

2. Rechtssystematische Bedeutung bei Veräußerungserträgen

17 a) Ausgestaltung des Halbeinkünfteverfahrens durch den Gesetzgeber

Begründung des Gesetzgebers: Neben der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens beim Anteilseigner auf ausgeschüttete Gewinne bzw. ähnliche Zuwendungen (Satz 1 Buchst. d–i) sieht das Gesetz auch die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Veräußerungserträge vor (Satz 1 Buchst. a–c u. j). Den Grund für die Gleichbehandlung von Veräußerungserträgen mit laufenden Erträgen nennen die BReg. bzw. die Regierungs-Fraktionen in ihren Gesetzentwürfen: Auch der Veräußerungsgewinn, der entsteht, wenn eine natürliche Person einen Anteil an einer KapGes. veräußere, sei nur zur Hälfte der Besteuerung zu unterwerfen, weil schon auf der Ebene der KapGes. eine Besteuerung erfolgt sei bzw. erfolgen werde. Denn die Gewinne der KapGes., die als offene Rücklage im Unternehmen verbleiben, seien bereits mit 25 vH KSt. belastet worden. Gleiches gelte für die stillen Reserven, die zwar noch nicht besteuert worden seien, aber bei Aufdeckung mit 25 vH versteuert würden. Deshalb ergebe sich auch bei Veräußerungserträgen durch die Vorbelastung bei der KapGes. und die Halbeinkünftebesteuerung zusammen eine Einmalbesteuerung (BTDrucks. 14/2683, 96). Die Besteuerung des Einzelunternehmers, der seinen Betrieb veräußert, oder des Gesellschafters einer PersGes., der seinen Anteil an der Gesellschaft veräußert, dürfe dagegen nicht zur Hälfte erfolgen. Denn in diesen Fällen würden bei der Veräußerung die stillen Reserven in vollem Umfang aufgedeckt. Eine zweite Besteuerungsebene mit Vorbelastung oder Verhaftung stiller Reserven bestehe nicht. Der Veräußerungsgewinn unterliege daher beim Veräußerer voll der ESt. Der Erwerber könne auf der Grundlage seiner AK steuermindernde Abschreibungen auf die WG vornehmen. Demgegenüber seien bei Veräußerungen von Anteilen an KapGes. im Veräußerungspreis die offenen Rücklagen und stillen Reserven enthalten. Die stillen Reserven würden aber hier nicht aufgedeckt. Der Erwerber könne daher auch seine Steuer nicht durch die Abschreibung erhöhter Buchwerte mindern (BTDrucks. 14/2683, 96).

Totalausschüttung: Diese Erwägungen des Gesetzgebers, die auch Zustimmung in der Literatur finden, beruhen auf dem Grundgedanken, daß auch eine Veräußerung einer Beteiligung an einer KapGes. wie eine Totalausschüttung anzusehen sei (BTDrucks. 14/2683, 96; CREZELIUS, DB 2001, 225). Bereits das bisherige Recht gehe in § 8 b Abs. 2 KStG von diesem Verständnis aus (MÜLLER-GATERMANN, GmbHR 2000, 654). Nicht nur die vorbelasteten offenen Rücklagen seien im Veräußerungspreis enthalten, sondern auch die stillen Reserven, die ertragstl. zwar noch nicht vorbelastet seien, aber spätestens bei der Liquidation des Unternehmens aufgedeckt würden (MÜLLER-GATERMANN, GmbHR 2000, 654; MÜLLER-DOTT, DB 2000, Heft 3, Gastkommentar).

18 b) Systematische Einordnung und Kritik

Die StFreistellung von Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen an KapGes. durch natürliche Personen nach Nr. 40 ist systematisch nicht unumstritten. Insbes. wird gegen diesen Vorschlag eingewandt, er sei systemwidrig, führe zu erheblichen Besteuerungslücken und benachteilige Personenunternehmen (BAREIS, Handelsblatt v. 15. 2. 2000; WENGER, StuW 2000, 177).

Gesetzesziel der Einmalbesteuerung: So ist das Prinzip der Einmalbesteuerung, das nicht nur bei den Ausschüttungen, sondern auch bei den Veräuße-

rungsgewinnen gilt, nicht konsequent durchgehalten worden. Denn gem. Nr. 40 Sätze 3 und 4 gilt das Halbeinkünfteverfahren in den Fällen der Nr. 40 Satz 1 Buchst. a u. b nicht, wenn einbringungsgeborene Anteile innerhalb der Behaltefrist von 7 Jahren veräußert werden (WENGER, *StuW* 2000, 179). Auch innerhalb der Behaltefrist erfordert der Grundsatz der Einmalbesteuerung eine Berücksichtigung der bereits bestehenden Vorbelastung bzw. zukünftigen Vorbelastung bei stillen Reserven. Hier mag jedoch der Gesetzeszweck, einen Mißbrauch zu verhindern, diese Systemwidrigkeit rechtfertigen. Zu rechtfertigen ist jedoch nicht, daß in den Fällen einbringungsgeborener Anteile innerhalb der Behaltefrist die Einnahmen stl. voll erfaßt werden, während die Aufwendungen nur zur Hälfte abgezogen werden können. Wird vom Grundsatz der Einmalbesteuerung berechtigterweise hier abgewichen, so ist aber systematisch dann erforderlich, daß auch die Aufwendungen in voller Höhe erfaßt werden.

Grundsatz der Individualbesteuerung: Die Veräußerungserträge nur zur Hälfte der ESt. zu unterwerfen, stellt eine Verletzung des Grundsatzes der Individualbesteuerung dar. Das BVerfG, das diesen Grundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG herleitet und auf ihn im Zusammenhang mit der Veranlagung von Ehegatten zurückgreift, will mit ihm die Pflicht zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit von einzelnen Stpfl. hervorheben (BVerfG v. 14. 4. 1959 1 BvL 23/57 u. 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237; vgl. zuletzt BVerfG v. 4. 10. 1988 1 BvR 843/88, HFR 1990, 43). UE gilt dieses Prinzip auch bei stillen Reserven (str.).

Bejahend DÜRR, FR 1974, 25 (26); LUCKEY, *StuW* 1979, 129 (136); RAUPACH, *JbFStR* 1977/1978, 177 (186); DERS., *DStJG* 2 (1979), 87 (104f.); TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 16. Aufl. 1998, § 9 Rn. 424; aA KNOBBE-KEUK, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. Aufl. 1993, 820; SCHUMANN, *StBp.* 1983, 269 (278); WOERNER, *DStZ* 1977, 299 (307).

Durch den Veräußerungsvorgang werden die stillen Reserven beim Veräußerer nur zur Hälfte der Einkommensbesteuerung zugeführt. Der Erwerber oder als ultima ratio im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Steuerverstrickung der dann Aufdeckende haben nach dem KStG die stillen Reserven mit 25 vH zu versteuern. Damit wird nicht derjenige besteuert, der auch die stillen Reserven erwirtschaftet hat – hier der Veräußerer. Umgekehrt versteuert der Veräußerer gemildert durch das Halbeinkünfteverfahren aber auch Anteile am Veräußerungsertrag, die er nicht erwirtschaftet hat, wenn darin künftige Gewinnerwartungen enthalten sind.

Nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung sind Bemessungsgrundlage und progressiver Tarif der ESt. auf die einzelne natürliche Person zu beziehen. Aus dem Grundsatz der Individualbesteuerung folgt im weiteren, daß jede Person die von ihr erwirtschafteten Einkünfte zu versteuern hat. Daher dürfen Einkünfte und Einkunftsquellen grds. nicht auf andere übertragen werden (vgl. BFH v. 5. 5. 1999 XI R 1/97, *BStBl.* II, 653). Es gilt vielmehr, die einzelnen Einkünfte einem StSubjekt persönlich zuzurechnen, das die Einkünfte erwirtschaftet hat.

Der Grundsatz greift zwar nicht ausnahmslos. So kommt es nach dem Tod einer Person zur Übertragung der Besteuerung der Einkünfte des Verstorbenen auf den Erben, wenn sie diesem zufließen (§ 24 Nr. 2). Stille Reserven gehen auch insoweit auf andere Besteuerungssubjekte über, als bei unentgeltlichen Übertragungen von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen bzw. EinzelWG eine Buchwertverknüpfung vom Gesetz vorgesehen ist (§ 6 Abs. 3 und Abs. 5 Satz 3 EStG). In ähnlicher Weise kommt es auch bei Umstrukturierungen nach dem UmwStG zum Übergang stiller Reserven auf einen anderen Rechts-träger.

Mit den genannten Ausnahmefällen ist die Veräußerung von Anteilen an einer KapGes. nicht zu vergleichen, denn es handelt sich nicht um einen unentgeltlichen Vorgang oder einen Umstrukturierungsprozeß. Es gibt deshalb einerseits keinen Grund dafür, die Realisierung stiller Reserven durch den Veräußerer zur Hälfte von der Besteuerung freizustellen. Andererseits ist nicht einzusehen, warum der Kaufpreisanteil, der auf zukünftige Gewinnerwartungen entfällt, zur Hälfte besteuert wird. Dieser Gewinn wurde vom Veräußerer bisher nicht erwirtschaftet, sondern ist Teil des zukünftigen Gewinns. Die Übertragung der Besteuerung auf ein anderes Steuerrechtssubjekt durch eine spätere Definitivbesteuerung im Fall der Aufdeckung der stillen Reserven bzw. die Vorwegnahme der Besteuerung des auf zukünftige Gewinnerwartungen entfallenden Kaufpreises stellt somit eine bedenkliche Abweichung vom Grundsatz der Individualbesteuerung dar. Eine Ausnahme kommt nur dann in Betracht, wenn eine Übertragung zu Buchwerten vereinbart wird und der Ausgleich für die übergegangenen stillen Reserven über die Gewinnverteilung erfolgt (RAUPACH, DStJG 2 [1979], 87 [105]). In diesem Fall kann das Halbeinkünfteverfahren lediglich im Hinblick auf die offenen Rücklagen, für die ein Veräußerungserlös gezahlt worden ist, akzeptiert werden.

Verletzung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit: Aufgrund des Systems der Vorbelastung auf der Körperschaftsebene kann die Besteuerung von Veräußerungserlösen zeitweilig zu einer übermäßigen Besteuerung der in den stillen Reserven liegenden stbaren Gewinne führen. Denn neben der Besteuerung des Veräußerers durch das Halbeinkünfteverfahren kann es beim Erwerber der Anteile zu einer vollen Einmalbesteuerung kommen, wenn bei ihm die stillen Reserven aufgedeckt und die Gewinne ausgeschüttet werden (Definitivbesteuerung auf der Körperschaftsebene 25 vH und Halbeinkünfteverfahren beim Erwerber). Diese im ganzen gesehen übermäßige Besteuerung wird erst bei der Liquidation der KapGes. bzw. bei der Weiterveräußerung der Anteile und in den Fällen, in denen die Anteile im BV gehalten werden und eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung vorgenommen wird, wieder rückgängig gemacht. Denn erst dann werden dem aktuellen Wert der Gesellschaft die insoweit höheren AK gegenübergestellt. Damit dürfte das Übermaßverbot insoweit verletzt sein, als das Halbeinkünfteverfahren nicht geeignet ist, eine Einmalbesteuerung von stillen Reserven sicherzustellen. In nicht wenigen Fällen käme es zu einer überhöhten Besteuerung der stillen Reserven bis zum Zeitpunkt der Liquidation, der aber völlig unbestimmt ist (ebenso SCHÖN in der öffentlichen Anhörung des FinAussch. zum StSenkG, Wortprotokoll, 142). Um einer solchen Doppelbelastung zu entgehen, schlägt SCHÖN vor, dem Stpfl. bei späteren Ausschüttungen oder bei der Liquidation der Gesellschaft die Möglichkeit zu gewähren, die insoweit bereits versteuerten Beträge des Kaufpreises abzusetzen. Dazu sei die Differenz zwischen dem ursprünglich eingezahlten Kapital der Gesellschaft (ohne stille Reserven und offene Rücklagen) und dem Kaufpreis für den übernommenen Anteil zu ermitteln. Dieser Betrag, der schon vom Veräußerer versteuert wurde und vom Erwerber „mitbezahlt“ worden sei, müsse zunächst abgezogen werden. Erst dann könne die normale Ausschüttungsbelastung nach dem Halbeinkünfteverfahren erfolgen (SCHÖN, Stbg. 2000, 12). Hier wird deutlich, wie tiefgreifend die erforderlichen Veränderungen sind, will man den Systembruch beseitigen.

19–22 Einstweilen frei.

D. Verfassungsmäßigkeit

I. Überblick

23

Es bestehen uE verfassungsrechtliche Bedenken gegen das Halbeinkünfteverfahren wegen des verfassungsrechtlich gebotenen Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (ebenso SEER, StbJb. 2000/2001, 15 [26]; JACHMANN, DSStJG 23 [2000], 23 u. 161 f.; HEY in Einf. KSt. Anm. 199 aE; HEY, BB 1999, 1195; HEY, DSStJG 24 [2001], 155, 197 f.; SCHNELOCH/TROCKELS-BRAND, DSStR 2000, 909; PASCH in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmenssteuerreform, 2. Aufl. 2000, 90) und des Gebots der StFreistellung des Existenzminimums. Demgegenüber wird von einigen Autoren das Halbeinkünfteverfahren für verfassungsgemäß gehalten (PEZZER, StuW 2000, 147, DERS. in TIPKE/LANG, Steuerrecht 17. Aufl. 2002, § 11 Rn. 6; BIRK, Steuerrecht, 5. Aufl. 2002, Rn. 1113 u. wohl auch WEBER-GRELLET, DB 1999, 995, die „[noch] nicht“ bzw. keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen das Halbeinkünfteverfahren haben). Daneben wird der Systemwechsel zum Teil auch insoweit für verfassungsrechtlich problematisch gehalten, als die *Tarifspreizung zwischen thesaurierten Gewinnen bei Körperschaften und dem EStTarif bei PersGes.* verstärkt wird.

Vgl. hierzu R. WENDT in FS Friauf, 1996, 857 (866 ff.) u. PEZZER, StuW 2000, 144 (146); SEER, StbJb. 2000/2001, 15 (16 ff.) mwN; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 3 ABC „Halbeinkünfteverfahren“ Anm. 1. b. cc.(2); aA BIRK, StuW 2000, 333 ff. und BIRK, Steuerrecht, 5. Aufl. 2002, Rn. 1111, der ua. in verfassungsrechtlicher Hinsicht ein Überschreiten der Grenze des Zulässigen mit der Begründung verneint, der Stpfl. habe die freie Wahl zwischen den Unternehmensrechtsformen und könne auch nach dem UmwStG steuerneutral die Rechtsform wechseln.

II. Verletzung des Gleichheitssatzes

1. Ungleichbehandlung der verschiedenen Einkunftsarten

24

Das Halbeinkünfteverfahren iVm. der Definitivbesteuerung bei der Körperschaft führt zu einer ungleichen Behandlung der verschiedenen Einkunftsarten, wie folgende Übersicht verdeutlicht:

Steuerliche Ungleichbehandlung zwischen laufenden Beteiligungseinkünften und sonstigen Einkünften (bei einem Ausschüttungsbetrag von 100 €; KapErtrSt. und Solidaritätszuschlag bleiben außer Betracht)						
ausgeschütteter Gewinn	100	100	100	100	100	100
darauf entfallende KSt.	25	25	25	25	25	25
Einkünfte gem. § 20 Abs. 1	75	75	75	75	75	75
Stfrei gem. § 3 Nr. 40	37,5	37,5	37,5	37,5	37,5	37,5
verbleibende stpfl. Einkünfte	37,5	37,5	37,5	37,5	37,5	37,5
Einkommensteuersatz	25 vH	30 vH	35 vH	40 vH	45 vH	48,5 vH
ESt. auf die Einkünfte gem. § 20 Abs. 1	9,37	11,25	13,12	15	16,87	18,19

Gesamtbelastung (ESt. u. KSt.)	34,37	36,25	38,12	40	41,87	43,19
Unterschied Gesamtbelastung zu der Belastung der sonstigen Einkünfte	+9,37	+6,25	+3,12	0	-3,13	-5,31

Die Übersicht macht deutlich, daß die sonstigen Einkünfte iSd. § 2 zB mit ESt. in Höhe von 25 vH belastet werden, während bei den Beteiligungseinkünften eine Belastung von 34,37 vH festzustellen ist. Das ist eine Mehrbelastung von 9,37 Prozentpunkten. Dies ist eine Ungleichbehandlung der verschiedenen Einkünfte.

Erneuter Schritt in Richtung Schedulenbesteuerung: Damit ist der Gesetzgeber einen weiteren Schritt in Richtung Schedulenbesteuerung gegangen (RAUPACH, StuW 2000, 362; zur Schedulenbesteuerung grundlegend KANZLER, FR 1999, 363). Der Gesetzgeber wäre gut beraten gewesen, wenn er, statt sich über die Geltung eines synthetischen Einkommensbegriffs hinwegzusetzen, die Entscheidung des BVerfG (s. Vorlagebeschl. des X. Senats des BFH v. 24. 2. 1999 X R 171/96, BStBl. II 1999, 450; Az. BVerfG 2 BvL 2/99) zur Tarifbegrenzung des § 32c abgewartet hätte (M. WENDT, FR 1999, 596).

Beabsichtigte Einmalbesteuerung: Die Auffassung des Gesetzgebers, die Neuregelung sei mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar (BTDrucks. 14/2683, 95 f.), verkennt uE die Folgen aus der unterschiedlichen Behandlung insbes. gewerblicher Gewinne. Die Erwägungen im Vorlagebeschl. des X. Senats des BFH greifen uE nicht nur beim Anrechnungsverfahren, sondern sind auch beachtlich beim Halbeinkünfteverfahren. Auch beim Halbeinkünfteverfahren soll auf dem Wege einer vereinfachten Behandlung ausgeschütteter Gewinne die Doppelbesteuerung beseitigt und damit prinzipiell eine Einmalbesteuerung von Beteiligungserträgen erreicht werden. Selbst der Gesetzgeber geht insoweit davon aus, daß mit der Besteuerung durch das Halbeinkünfteverfahren „zusammen mit der steuerlichen Vorbelastung durch die Körperschaftsteuer eine ertragsteuerliche Einmalbesteuerung des Gewinns sichergestellt“ wird (BTDrucks. 14/2683, 96; vgl. auch These II. 3. der Brühler Empfehlungen in BB 1999, 1188). Damit knüpft der Gesetzgeber an die bestehende Beurteilung des Anrechnungsverfahrens an. Die Entlastung ist beim Anrechnungsverfahren wie auch beim Halbeinkünfteverfahren rechtstechnisch so ausgestaltet, daß die KSt. im Prinzip auf ausgeschüttete Gewinne wie eine Vorauszahlung auf die Steuerschuld des Anteilseigners wirkt. Die Belastung der Körperschaft mit KSt., soweit diese auf ausgeschüttete Gewinne entfällt, zielt nicht auf die Besteuerung der Körperschaft, sondern darauf, die Besteuerung der Anteilseigner sicherzustellen. Die KSt. hat damit wirtschaftlich den Charakter einer an der Quelle abgezogenen Vorauszahlung auf die Kapitaleinkünfte des Anteilseigners (so zum Anrechnungsverfahren BFH v. 24. 2. 1999 X R 171/96, BStBl. II 1999, 450; v. 15. 10. 1997 I R 19/97, BFH/NV 1998, 746; s. insoweit auch das Schrifttum in Einf. ESt. Anm. 401 mwN u. TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 11 Rn. 4). Es wurde damit über die rechtliche Selbständigkeit der KapGes. hinweg der strechtliche „Durchgriff durch die KapGes. auf die Gesellschafter“ (KNOBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 566) beibehalten.

AA BIRK, der die Ansicht vertritt, daß nicht nur rechtlich die KapGes. selbständig sei, sondern auch strechtlich das Trennungsprinzip gelte und damit die Leistungsfähigkeit der Körperschaft unabhängig von der Leistungsfähigkeit des Anteilseigners zu erfassen sei, mithin eine Verletzung von Art. 3 GG nicht in Betracht käme (StuW 2000, 333);

vgl. auch SEER, StbJb. 2000/2001, 15 [25 f.], der darauf verweist, daß auch bei strikter Trennung der beiden Besteuerungsebenen ebenso eine Verletzung von Art. 3 GG in Betracht käme.

2. Keine Rechtfertigung aus sachlichen Gründen

25

Es fehlen uE sachliche Gründe, die die Ungleichbehandlung rechtfertigen. Eine tarifliche Ungleichbehandlung mehrerer Einkunftsarten ist zwar verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn sie ihre Rechtfertigung in sachlichen Gründen findet (BVerfG v. 10. 4. 1997 2 BvL 77/92, BStBl. II, 518). Solche sachlichen Gründe fehlen aber. Im einzelnen kommen als sachliche Rechtfertigungsgründe in Betracht neben der Schaffung einer typisierenden Regelung, die vom Gesetzgeber (BTDrucks. 14/2683, 132 ff.) genannte Beseitigung der Kompliziertheit des Anrechnungsverfahrens, die Beseitigung der Mißbrauchsanfälligkeit und die Herstellung der Europatauglichkeit.

Der Rechtfertigungsdruck ist aber bei dieser Systemumstellung vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren besonders hoch. Denn der Grundsatz der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten ist ein Ausfluß des verfassungsrechtlichen Gebots der Folgerichtigkeit. Aus diesem Gebot der Folgerichtigkeit ergibt sich aber, daß für Abweichungen erhöhte Begründungsanforderungen gelten. Das Gewicht der für die Abweichung sprechenden Gründe muß der Intensität der getroffenen Ausnahmeregelung entsprechen. Ansonsten läge ein Verstoß gegen die vom Gesetz selbst statuierte Sachgesetzlichkeit vor (vgl. BVerfG-Beschlüsse v. 7. 11. 1972 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103 [115]; v. 19. 10. 1982 1 BvL 39/80, BVerfGE 61, 138 [148]; BFH v. 24. 2. 1999 X R 171/96, BStBl. II, 450 [458] mwN).

Schaffung einer typisierenden Regelung: Die tarifliche Ungleichbehandlung von Beteiligungseinkünften und insbes. gewerblichen Einkünften aufgrund des Halbeinkünfteverfahren in den Fällen, in denen der durchschnittliche Steuersatz nicht 40 vH beträgt, kann uE seine Rechtfertigung nicht in der mit der Anwendung von generalisierenden Regelungen verbundenen Benachteiligung in Einzelfällen finden. Insoweit entspricht die Ertragsteuerbelastung ausgeschütteter Gewinne nicht in zulässiger typisierender und generalisierender Weise der StBelastung anderer Einkünfte (vgl. BTDrucks. 14/2683, 96). Das Halbeinkünfteverfahren ist ein typisierendes Instrument für die Beseitigung der Doppelbelastung auf Ebene der Gesellschaft und des Anteilseigners. Die im Zusammenhang mit typisierenden Regelungen entstehenden Benachteiligungen können im Hinblick auf den Vereinfachungszweck verfassungsrechtlich nur dann hingenommen werden, wenn durch die eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur verhältnismäßig wenige Personen betroffen sind und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv ist. Die Benachteiligung bei Stpfl. mit niedrigem StStz aber ist kein Einzelfall, sondern tritt systembedingt bei allen Stpfl. dieser Gruppe auf (glA SEER, StbJb. 2000/2001, 15 [26]).

Grundlegend zur Zulässigkeit typisierender Regelungen BVerfG v. 20. 12. 1966 1 BvR 320/57 u. 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12 (27) = BStBl. III 1967, 7; ferner ua. v. 29. 5. 1990 1 BvL 20, 26/84 u. 4/86, BVerfGE 82, 60 (95 ff.); v. 22. 7. 1991 1 BvR 829/89, HFR 1992, 424; BFH v. 24. 2. 2000 III R 59/98, BStBl. II, 273.

Herstellung der Europatauglichkeit: Der Gesetzgeber beruft sich darauf, das Unternehmenssteuerrecht habe europatauglich ausgestaltet werden müssen (BTDrucks. 14/2683, 138). Das Anrechnungsverfahren habe nur im Inland die Doppelbelastung der Dividenden beseitigt. Für inländ. Anteilseigner ausländ. KapGes. bzw. für ausländ. Anteilseigner inländ. KapGes. habe eine Doppelbel-

stung bestanden. Darin liege ein Verstoß gegen den Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 EGV und der Niederlassungsfreiheit Art. 43 EGV. In der Tat hat die EU-Kommission das Anrechnungsverfahren insoweit beanstandet (s. Einf. KStG Anm. 174; RAUPACH, DStJG 20 [1997], 21 [53]). Dieses Argument reicht uE aber nicht als Grund für die Abweichung vom Grundsatz der Gleichbehandlung der Einkunftsarten aus. Das Anrechnungsverfahren hätte auch ohne größere Schwierigkeiten europatauglich umgestaltet werden können. Dazu wäre nur die Beseitigung der Diskriminierung bei Beteiligungen an ausländ. Gesellschaften erforderlich gewesen. Hierzu gab es verschiedene Vorschläge (vgl. zur Anpassung des Anrechnungsverfahrens die Stellungnahmen von REISS in Handelsblatt v. 28. 6. 2000, 63 u. SIEGEL/BAREIS/HERZIG ua. mit Zustimmung von 72 Fachkollegen in BB 2000, 1270). So wäre zB eine pauschale Anrechnung ausländ. Dividenden als Regelung praktisch umsetzbar gewesen und europarechtlich tragbar gewesen (ebenso PEZZER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 11 Rn. 4; SEER, StbJb. 2000/2001, 15 [27]). Ein solch umfangreicher Systemwechsel mit der Folge der Durchbrechung der vom EStG selbst statuierten Sachgesetzlichkeit kann deshalb mit der fehlenden Europatauglichkeit des Anrechnungsverfahrens nicht gerechtfertigt werden.

Kritisch auch SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 3 ABC „Halbeinkünfteverfahren“ Anm. 1 b ee; CREZELIUS, DB 2000, 1631; SPENGLER/JAEGER/MÜLLER, IStR 2000, 257; SEER, StbJb. 2000/2001, 15 (27); HEY, DStJG 24 (2001), 155; HOMBURG, Stbg. 2001, 15; SIEGEL/BAREIS/HERZIG ua., BB 2000, 1270; NACKE/INTEMANN, DB 2002, 756 (757); aA PEZZER, StuW 2000, 147.

Im übrigen bleibt anzumerken, daß auch das Halbeinkünfteverfahren in der geltenden Fassung keineswegs europarechtskonform ausgestaltet ist. Wie die Besteuerung der ausländ. Investmentfonds allein zeigt, wird hier gegen Europarecht verstoßen (s. näher unten Anm. 81; zur Bedeutung des Europarechts allg. für die direkte Besteuerung vgl. STAPPERFEND, FR 2003, 165 ff.).

Kompliziertheit des Anrechnungsverfahrens: Auch das Argument des Gesetzgebers, das Anrechnungsverfahren sei zu kompliziert gewesen, überzeugt uE nicht. Es ist dem Gesetzgeber zuzustimmen, daß das Anrechnungsverfahren in der in Deutschland seit 1977 geltenden Form wegen der komplizierten Begriffsbildung und Abstraktheit als nicht einfach galt. Doch neben Vorschlägen der Vereinfachung des Anrechnungsverfahrens (vgl. Einf. KSt. Anm. 216) ist zu beachten, daß es in der Anwendungspraxis keine großen Schwierigkeiten bereitet. Es war auch nicht streitanfällig, so daß es die Finanzgerichtsbarkeit nur wenig belastete. Demgegenüber hat das Halbeinkünfteverfahren neue Streitfelder geschaffen, die kurzfristig nicht beseitigt werden können (vgl. PEZZER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 11 Rn. 4; SEER, StbJb. 2000/2001, 15 [26 f.]; HOMBURG, Stbg. 2001, 11; Vor § 20 Anm. R 24; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 3 ABC „Halbeinkünfteverfahren“ Anm. 1. b. ee).

Beseitigung der Mißbrauchsanfälligkeit: Auch das weitere Argument des Gesetzgebers, mit der Systemumstellung würde die Mißbrauchsanfälligkeit des Anrechnungsverfahrens beseitigt werden, ist uE kein sachlicher Grund, der dem zu beachtenden erhöhten Rechtfertigungsdruck entspricht. Beseitigt werden sollte einerseits der im Einzelfall bestandene Mißbrauch der Anrechnung von KSt. im EStVeranlagungsverfahren, obwohl entsprechende KSt. nicht abgeführt worden ist, und andererseits die Verhinderung des sog. „Dividenden-Strippings“. Zwar dürften diese Mißbräuche mit dem Halbeinkünfteverfahren verhindert werden; doch ist zu beachten, daß auch das Halbeinkünfteverfahren selbst wieder Anreize zu Umgehungstatbeständen geschaffen hat (vgl. PEZZER in

TIPKE/LANG, Steuerrecht 17. Aufl. 2002, § 11 Rn. 4 mwN in Fn. 16; BIRK, Steuerrecht, 5. Aufl. 2002, Rn. 1108; Vor § 20 Anm. R 25; KOLLRUSS, Stbg. 2002, 97).

3. Verfassungsrechtliche Verbürgung des synthetischen Einkommensbegriffs

26

Die verfassungsrechtlichen Bedenken wegen einer Verletzung des Gleichheitssatzes basieren auf dem Grundsatz der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten und damit auf dem synthetischen Einkommensbegriff. Dieser Grundsatz, der mit dem Halbeinkünfteverfahren entgegen der Behauptung des Gesetzgebers verletzt wird, wird uE durch Art. 3 Abs. 1 GG verbürgt. Allerdings hat sich die Besteuerungspraxis de facto von der Geltung des synthetischen Einkommensbegriffs bereits vielfach entfernt. Dies beruht zT – wie auch beim Halbeinkünfteverfahren – auf den unterschiedlichen Regelungen zur Bemessung der einzelnen Einkünfte. Bei seiner Entscheidung über den Vorlagebeschluß des BFH zu § 32 c wird sich das BVerfG dazu äußern müssen, ob das Schedulensystem, zumindest aber das real existierende EStSystem mit den Mängeln im Hinblick auf den synthetischen Einkommensbegriff mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar ist.

III. Verletzung der Steuerfreistellung des Existenzminimums

27

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen gegen die Neuregelung auch insoweit, als das stfrei zu belassende Existenzminimum durch den auch beim Halbeinkünfteverfahren prinzipiell weiterhin geltenden Grundsatz der ertragstl. Einmalbesteuerung (BTDrucks 14/2683, 96) durch KSt. und GewSt. bei ausgeschütteten Gewinnen belastet wird. Verfassungsrechtlicher Maßstab ist der aus Art. 1 iVm. Art. 20 Abs. 1 GG folgende Grundsatz, daß der Staat das Einkommen insoweit stfrei belassen muß, als es vom Stpfl. zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird (vgl. BVerfG v. 29. 5. 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 [85]; v. 10. 11. 1998 2 BvL 42/93, BStBl. II 1999, 174 [179]). Wurde nach dem Anrechnungsverfahren dieser Grundsatz insoweit berücksichtigt, als bei Beteiligungseinkünften die Vorbelastung durch KSt. und KapErtrSt. bei Einkommen unterhalb des stfrei zu belassenden Existenzminimums durch Erstattung rückgängig gemacht wurde, wird er beim Halbeinkünfteverfahren nicht beachtet. Hier bleiben die Beteiligungseinkünfte aufgrund des vom Gesetzgeber angelegten Grundsatzes der Einmalbesteuerung mit KSt. belastet, wenn die Einkünfte unterhalb des Existenzminimums liegen (vgl. hierzu auch SEER, StbJb. 2000/2001, 25 f.; NACKE/INTEMANN, DB 2002, 756 [757] BALMES/SCHÜTZEBERG in ERLE/SAUTER, KStG, 2003, § 3 Rn. 59).

Einstweilen frei.

28–30

E. Geltungsbereich der Vorschrift

I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich

31

Unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige: § 3 Nr. 40 gilt für alle unbeschränkt und beschränkt (Umkehrschluß aus § 50) Stpfl. iSd. § 1.

Keine Geltung für die Körperschaftsteuer: Die Vorschrift hat für die KSt. keine Bedeutung, weil § 8b KStG als *lex specialis* Vorrang besitzt, wenn Anteilseigner eine Körperschaft ist.

Zu juristischen Personen des öffentlichen Rechts s. SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 3 ABC „Halbeinkünfteverfahren“ Anm. 3 aE mwN.

II. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

32 1. Geltung bei Investitionen unbeschränkt Steuerpflichtiger im Ausland

Ziel der Unternehmenssteuerreform war ua. die europataugliche Ausgestaltung der deutschen Unternehmensbesteuerung (BTDrucks. 14/2683, 95). Daher werden in- und ausländ. Beteiligungen im wesentlichen gleich behandelt.

Laufende Erträge von ausländischen Gesellschaften: Die hälftige StBefreiung gilt auch für laufende Erträge, die von ausländ. Gesellschaften stammen. § 3 Nr. 40 differenziert nicht, ob eine Dividende oder vGA von einer in- bzw. ausländ. Gesellschaft gezahlt wurde. Auch bei einer ausländ. Gesellschaft wird eine ausreichende Vorbelastung mit einer Ertragsteuer unterstellt. Allerdings ist die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG zu beachten (zu Einzelheiten vgl. Anm. 160).

Veräußerung von Anteilen an ausländischen Gesellschaften: Die Veräußerung von Anteilen an einer ausländ. Gesellschaft unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren, wenn die ausländ. Gesellschaft ihrer Struktur nach einer deutschen KapGes. vergleichbar ist. Allerdings ist zu prüfen, ob ein DBA der inländ. Besteuerung generell entgegensteht (zu Einzelheiten vgl. Anm. 103).

33 2. Geltung bei beschränkter Steuerpflicht

Für beschränkt Stpfl. kommt das Halbeinkünfteverfahren bei laufenden Erträgen nicht zur Anwendung, denn insoweit bewirkt die Abgeltungswirkung der KapErtrSt., daß eine Steuerveranlagung nicht durchgeführt wird (Fock, RIW 2001, 111; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Rn. B40/58). Für Veräußerungsgewinne gilt das Halbeinkünfteverfahren, vorausgesetzt, sie sind im Inland überhaupt stpfl. (Fock, RIW 2001, 108 [113]).

Beteiligung im Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte: Im Inland stpfl. ist die Veräußerung einer Beteiligung, die zu einem BV einer inländ. Betriebsstätte des Steuerausländers gehört (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a). Besteht mit dem Land, in dem der Steuerausländer ansässig ist, ein DBA, steht das Besteuerungsrecht für den Betriebsstättengewinn nach Art. 7 OECD-MA Deutschland zu. Die Anteile an einer KapGes. sind der Betriebsstätte jedoch nur zuzurechnen, wenn die Beteiligung der Betriebsstätte dient (BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 Tz. 2.4). Gehört ein Beteiligungsertrag zu den Betriebseinnahmen einer inländ. Betriebsstätte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a), so entfaltet der KapErtrStAbzug gem. § 50 Abs. 5 Satz 2 keine Abgeltungswirkung. Vielmehr ist eine Veranlagung durchzuführen (zu Einzelheiten s. § 49 Anm. 181). Da die StBefreiungen nach § 3 auch für beschr. estpfl. Personen gelten, wenn die einzelne Befreiungsnorm keine ausdrückliche Ausnahme vorsieht (BFH v. 27. 7. 1988 I R 28/87, BStBl. II 1989, 449), kommt das Halbeinkünfteverfahren bei der Ermittlung des Betriebsstättengewinns zur Anwendung, denn eine Beschränkung auf unbeschr. estpfl. Personen enthält die Nr. 40 nicht.

Beteiligung im Privatvermögen: Gehört der Anteil an der inländ. KapGes. nicht zum BV einer inländ. Betriebsstätte, so ist ein Verkauf nur unter den Voraussetzungen des § 17 bzw. des § 23 stpfl. (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e und Nr. 8). In diesen Fällen ist ein KapErtrStAbzug nicht vorzunehmen. Vielmehr wird anders als bei Beteiligungserträgen eine Veranlagung durchgeführt. Das Halbeinkünfteverfahren ist anzuwenden, weil weder § 3 Nr. 40 noch § 50 insoweit Einschränkungen enthalten.

In den Fällen des § 17 bzw. § 23 steht regelmäßig dem Staat des Veräußerers das Besteuerungsrecht nach DBA zu (BERGEMANN, DStR 2000, 1410 [1415]). Denn Art. 13 Abs. 4 OECD-MA weist das Besteuerungsrecht für Anteile an KapGes. ausschließlich dem Wohnsitzstaat zu, wenn die Anteile nicht zum BV einer Betriebsstätte gehören (VÖGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 13 Rn. 62). In der deutschen Abkommenspraxis sind allerdings häufig Ausnahmen von diesem Grundsatz üblich, so daß das Besteuerungsrecht für die Veräußerung von Anteilen Deutschland als Quellenstaat zustehen kann (zu Einzelheiten s. Übersicht bei VÖGEL/LEHNER aaO Art. 13 Rn. 74). Einige Abkommen enthalten eine subjekt-to-tax-Klausel, die Deutschland die Besteuerung gestattet, wenn der Wohnsitzstaat einen Veräußerungsgewinn nicht besteuert (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 16.400 ff.). In diesem Fall findet das Halbeinkünfteverfahren Anwendung. Zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen von Immobiliengesellschaften vgl. Art. 13 Abs. 4 OECD-MA.

Laufende Beteiligungserträge: Die Ausschüttung einer inländ. Körperschaft an einen im Ausland ansässigen Anteilseigner gehört zu den inländ. Kapitaleinkünften gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a. Nach § 1 Abs. 4 wird der Anteilseigner insoweit beschränkt stpfl. Die deutsche Steuer ist jedoch mit dem nach § 43 vorzunehmenden KapErtrStAbzug iHv. 20 vH abgegolten (Fock, RIW 2001, 108 [112]; DÖRNER, INF 2000, 545 [549]). Das Halbeinkünfteverfahren kommt damit nicht zur Anwendung, obwohl eine StBefreiung des § 3 grds. den StAbzug auch bei beschränkt Stpfl. ausschließt (BFH v. 27. 7. 1988 I R 28/87, BStBl. II 1989, 449). Dies würde bedeuten, daß der KapErtrStAbzug bei einem beschränkt stpfl. Anteilseigner nur von dem um den nach § 3 Nr. 40 stfreien Teil gekürzten Kapitalertrag vorzunehmen wäre. Da aber § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a für Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 ausdrücklich anordnet, daß der StAbzug von sämtlichen Kapitalerträgen einschließlich des nach § 3 Nr. 40 stbefreiten Teils vorzunehmen ist, geht bei einem beschränkt Stpfl. die StBefreiung insoweit ins Leere (Fock, RIW 2001, 108 [112]). Besteht mit dem Staat, in dem der Steuerausländer ansässig ist, ein DBA, so bleibt das deutsche Besteuerungsrecht für Dividenden idR bestehen. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaats wird jedoch der Höhe nach beschränkt (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 16323). Daher wird auch bei Bestehen eines DBA KapErtrSt. erhoben, die aber oftmals auf einen Steuersatz von 15 vH beschränkt ist. Der KapErtrStAbzug hat auch hier Abgeltungswirkung (zur europarechtlichen Beurteilung vgl. MUELLER, IStR 2002, 109 [113]).

► *Auswirkung der Umstellung:* Mit der Absenkung der KSt. auf 25 vH und der Reduzierung der KapErtrSt. wird der ausländ. Anleger somit im Vergleich zum bisherigen Recht erheblich besser gestellt (BERGEMANN, DStR 2000, 1410 [1412]). Zu beachten ist aber weiterhin die Begrenzung des KapErtrStAbzugs nach DBA; viele DBA begrenzen die KapErtrSt. nämlich auf 15 vH – so zB die DBA mit USA, Frankreich, Italien, Großbritannien, Österreich und Japan.

Einstweilen frei.

34–36

III. Zeitlicher Anwendungsbereich

37 1. Allgemeines

Das Halbeinkünfteverfahren kommt in den VZ 2001–2003 erstmals zur Anwendung. Der genaue Zeitpunkt des Inkrafttretens richtet sich unter anderem danach, ob ein kalenderjahrgleiches oder kalenderjahrabweichendes Wj. vorliegt oder ob Vorabausschüttungen oder offene Ausschüttungen vorgenommen werden. Für die FinVerw. ergibt sich hieraus das Problem, daß in einem VZ nebeneinander das Halbeinkünfteverfahren und das Anrechnungsverfahren Anwendung finden (zu den daraus folgenden Problemen s. DÖTSCH/PUNG, DB 2000 Beil. Nr. 10, 23).

Die Anwendungsvorschriften erscheinen auf den ersten Blick kompliziert. Dennoch sind sie sachgerecht und konsequent (CREZELIUS, DB 2001, 222). Der Grund dafür liegt in dem zeitlichen Ablauf von Gewinnerzielung der Körperschaft bis zur Einnahmeerzielung des Anteilseigners. Beispielsweise wird bei einer KapGes. der Gewinn 01 erst im Jahr 02 festgestellt. Erst nach dem anschließenden Ergebnisverwendungsbeschluß kann ausgeschüttet werden. Das Ergebnis der Gesellschaft im VZ 01 wirkt sich beim Anteilseigner deshalb erst im VZ 02 aus. Verfassungsrechtlich ist das unterschiedliche Einsetzen des neuen Rechts für Körperschaften mit dem Kj. entsprechendem und vom Kj. abweichendem Wj. nicht zu beanstanden (vgl. Vor §§ 36 ff. Anm. 28). Die folgende Übersicht faßt die verschiedenen Anwendungszeitpunkte zusammen:

vgl. auch die Übersichten in H 6 Nr. 40 EStH 2002; OFD Koblenz v. 15. 5. 2001, DB 2001, Beil. Nr. 4, 1 ff.; DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 114; DÖTSCH/PUNG, DB 2002, 173; BALMES/SCHÜTZEBERG in ERLE/SAUTER, KStG, 2003, § 3 Rn. 44; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/61.

Tabellarische Übersicht zur erstmaligen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens

	Erstmalige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf laufende Erträge (Buchst. d, f, g u. h; ausgenommen Buchst. e u. i)	Erstmalige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Veräußerungserträge (Buchst. a, b, c u. j)
kalenderjahrgleiches Wj.		im Wj. 2002
offene Gewinnausschüttungen	im Wj. 2002	
vGA u. Vorabausschüttungen	im Wj. 2001	
kalenderjahrabweichendes Wj.		im Wj. 2002/2003
offene Gewinnausschüttungen	im Wj. 2002/2003	
vGA u. Vorabausschüttungen	im Wj. 2001/2002	
Umstellung auf kalenderjahrabweichendes Wj. in 2001		im Wj. 2001/2002
offene Gewinnausschüttungen	im Wj. 2001/2002	

	Erstmalige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf laufende Erträge (Buchst. d, f, g u. h; ausgenommen Buchst. e u. i)	Erstmalige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Veräußerungserträge (Buchst. a, b, c u. j)
vGA u. Vorabausschüttungen	im Rumpf-Wj. 2001	
Umstellung auf kalenderjahr-abweichendes Wj. in 2000		im Wj. 2002/2003
Offene Gewinnausschüttungen	im Wj. 2002/2003	
vGA u. Vorabausschüttungen	im Wj. 2001/2002	
Umstellung auf kalenderjahr-gleiches Wj. in 2001		im Wj. 2003
offene Gewinnausschüttungen	im Wj. 2003	
vGA u. Vorabausschüttungen	im Wj. 2002	
Umstellung auf kalenderjahr-gleiches Wj. in 2000		im Wj. 2002
offene Gewinnausschüttungen	im Wj. 2002	
vGA u. Vorabausschüttungen	im Wj. 2001	
ausländ. KapGes.	im VZ 2001	im VZ 2001

Zeitliche Anwendung der Neuregelungen durch das UntStFG: Für die Änderungen des § 3 Nr. 40 durch das UntStFG hat der Gesetzgeber keine besonderen Anwendungsvorschriften erlassen. Die Neuregelungen zu § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und Buchst. b und zu § 3 Nr. 40 Satz 4 treten somit am Tag nach der Verkündung des UntStFG, also am 25. 12. 2001, in Kraft (Art 12 Abs. 1 UntStFG) und gelten über die Generalklausel des § 52 Abs. 1 somit für den ganzen VZ 2001 (VON BECKERATH in KIRCHHOF III. § 3 Rn. 115 aE; § 3 Nr. 40 Anm. J 01-2).

Soweit sich durch den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren Gestaltungsmöglichkeiten ergeben, s.:

ERNST & YOUNG/BDI, Die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform, 2002, 217 ff.; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 3 ABC „Halbeinkünfteverfahren“ Anm. 2.; RUND, GmbHR 2001, 96; JOST, DStR 2001, 961; STRAHL, KÖSDI 2001, 12728; REISS, INF 2001, 81; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2000, 1173; SCHWINDHELM/NÖCKER, StuB 2000, 1069; MAIER/DAL BOSCO, DStR 2000, 1763; HAUN/WINKLER, DStR 2001, 1195; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, BB 2001, 1381; ORTH, DB 2000, 2136; TAETZNER in RAUTENBERG (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung in der Reform, 2002.

2. Satz 1 Buchst. a, b und c

38 a) Zeitliche Anwendung bei kalenderjahrgleichem und kalenderjahrabweichendem Wirtschaftsjahr

Gem. § 52 Abs. 4a Nr. 2 kommt das Halbeinkünfteverfahren erstmals für die Erträge aus Veräußerungen bzw. Entnahmen iSd. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, b und c für das Wj. in Betracht, das dem ersten Wj. der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, folgt, für das das neue KStRecht gilt. Gem. § 34 Abs. 1 KStG findet das neue KStRecht bei Wj., die dem Kj. entsprechen, erstmals 2001 Anwendung. Bei Wj., die dem Kj. nicht entsprechen, wird das neue KStRecht nach § 34 Abs. 1 a KStG erstmals 2001/2002 angewendet. Somit richten sich die Veräußerungsfälle erstmals nach dem Halbeinkünfteverfahren, wenn bei kalenderjahrgleichem Wj. die Veräußerung 2002 erfolgt (MÜLLER-GATERMANN in HERZIG [Hrsg.], Unternehmenssteuerreform, 2002, 48 f.; VAN LISHAUT in HERZIG [Hrsg.], Unternehmenssteuerreform, 2002, 219; RITZER/STANGL, INF 2000, 743 mwN Fn. 15; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 17 Rn. 11). Ansonsten (bei kalenderjahrabweichendem Wj.) kommt es erstmals für Veräußerungsfälle im Wj. der veräußerten Gesellschaft 2002/2003 zur Anwendung (MÜLLER-GATERMANN aaO; RITZER/STANGL, INF 2000, 744 Fn. 24 mwN). Damit hat der Gesetzgeber auch auf der Ebene der zeitlichen Anwendungsregelung eine Gleichstellung der Veräußerungsgewinne mit den Ausschüttungen erreicht, nachdem noch im FinAussch. eine Anwendung auf Veräußerungsfälle nach dem 31. 12. 2000 vorgesehen war (vgl. BTDrucks. 14/3366, 44 u. 121).

Beispiel 1: Der Stpfl. veräußert seinen Anteil an der GmbH X am 5. 1. 2002 für 100 000 €. Das Wj. der GmbH X entspricht dem Kj. Der Veräußerungspreis ist dem Halbeinkünfteverfahren zu unterwerfen.

Beispiel 2: Wie Beispiel 1, jedoch hat die GmbH X ein kalenderjahrabweichendes Wj. vom 1. 6. bis zum 31. 5. Die Anteilsveräußerung erfolgt am 1. 7. 2002. Auch hier unterliegt die Anteilsveräußerung dem Halbeinkünfteverfahren, da sie im Wj. 2002/2003 erfolgt.

Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums: Maßgeblicher Zeitpunkt ist bei der Veräußerung von Anteilen an einer KapGes. wie auch in den Fällen des § 16 nicht der Zufluß des Veräußerungserlöses, sondern der Zeitpunkt der Veräußerung, denn in diesem Zeitpunkt sind die Einkünfte iSd. §§ 16, 17 bezogen. Eine Veräußerung erfolgt zu dem Zeitpunkt, in dem das rechtliche Eigentum oder zumindest das wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Anteilen auf den Erwerber übergeht (BFH v. 10. 3. 1988 IV R 226/85, BStBl. II, 832; v. 7. 7. 1992 VIII R 56/88, BFH/NV 1993, 25 [27]; v. 21. 10. 1999 I R 43, 44/98, I R 43/98, I R 44/98, BFH/NV 2000, 639). Bei Anteilen an KapGes. ist das wirtschaftliche Eigentum gem. § 39 AO dann übergegangen, wenn aufgrund eines bürgerlich-rechtlichen Rechtsgeschäfts der Käufer eines Anteils bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und auch die mit den Anteilen verbundenen wesentlichen Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (BFH v. 30. 5. 1984 I R 146/81, BStBl. II, 825; v. 10. 3. 1988 IV R 226/85, BStBl. II, 832). Letzteres ist insbes. dann gegeben, wenn Gewinn- und Stimmrechte übergegangen sind und der Kaufpreis bereits im Kaufvertrag festgelegt worden ist (BFH v. 10. 3. 1988 IV R 226/85, BStBl. II, 832 [834 f.]). Hinsichtlich Aktien gilt, daß ab dem Zeitpunkt, von dem ab der Erwerber nach dem Willen der Vertragspartner über die Wertpapiere verfügen kann, das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Das ist gewöhnlich der Fall, sobald Besitz, Gefahr,

Nutzungen und Lasten, insbes. die mit Wertpapieren gemeinhin verbundenen Kursrisiken und -chancen, auf den Erwerber übergegangen sind (BFH v. 15. 12. 1999 I R 29/97, BFH/NV 2000, 793; v. 2. 5. 1984 VIII R 276/81, BStBl. II 1984, 820; vgl. auch Beschl. v. 29. 11. 1982 GrS 1/81, BStBl. II 1982, 272, zu Wertpapierpensionsgeschäften).

Infolgedessen kommt das Halbeinkünfteverfahren nur dann zur Anwendung, wenn die Veräußerung (= Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) in einem Zeitraum erfolgt, für den das Halbeinkünfteverfahren schon gilt. Dieser ist bei kalenderjahrgleichem Wj. das Jahr 2002, während bei kalenderjahrabweichendem Wj. das Wj. der Gesellschaft 2002/2003 maßgeblich ist.

Zur Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums vgl. FOX in OPPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung, Steuersenkungsgesetz, 2000, 47; RÖDDER/SCHUHMACHER, DStR 2000, 1457; JACOBS/WITTMANN, GmbHR 2000, 920; SEIBT, DStR 2000, 2065; RITZER/STANGL, INF 2000, 742 f.; RUND, GmbHR 2001, 96; HÄUSELMANN, DStR 2001, 600, der ausführlich zum Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums bei Wertpapieren Stellung nimmt; MÜLLER-GÄTERMANN in HERZIG (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform, 2002, 48, der auf die Möglichkeit einer sog. Wertpapierleihe als geeignetes Mittel zur Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums verweist.

Folgendes Beispiel verdeutlicht das Problem, wenn wirtschaftliches und rechtliches Eigentum auseinanderfallen:

Beispiel: Der Stpfl. ist Eigentümer eines Anteils an der GmbH X. Das Wj. der GmbH X entspricht dem Kj. Am 1. 12. 2001 verkauft er seinen Anteil. Im Kaufvertrag wird geregelt, daß der Anspruch auf die offenen Gewinnausschüttungen wie auch auf Vorabausschüttungen schon am 1. 12. 2001 übergehen sollen. Auch soll das Stimmrecht schon ab diesem Tag vom Erwerber ausgeübt werden können. Das Eigentum an dem GmbH-Anteil soll aber erst am 1. 5. 2002 übergehen (= dingliche Abtretung der gesellschaftsrechtlichen Ansprüche). Hier ist das wirtschaftliche Eigentum schon 2001 übergegangen, so daß noch die alte Rechtslage gilt.

Die Einräumung einer Kauf- bzw. Verkaufsoption reicht idR für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht aus (vgl. hierzu SEIBT, DStR 2000, 2065; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 239).

b) Zeitliche Anwendung in Umstellungsfällen

39

Es ist hier zwischen den Fällen, in denen von kalenderjahrgleichem Wj. auf kalenderjahrabweichende Wj. umgestellt wird, und den umgekehrten Fällen zu differenzieren.

Umstellung des bisher kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahrs in 2001: Für die Fälle, in denen vom kalenderjahrgleichem Wj. auf ein kalenderjahrabweichendes Wj. umgestellt wird, gilt § 34 Abs. 1 a KStG nur dann, wenn das erste Wj., das im Jahr 2001 endet, vor dem 1. 1. 2001 beginnt. Ist dies nicht der Fall, gilt § 34 Abs. 1 KStG, so daß für diese Fälle im Jahr 2001 bereits das neue KStRecht gilt. Damit sollte eine Benachteiligung in den Fällen eines Rumpf-Wj. in 2001 verhindert werden (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 1453). Diese Einschränkung betrifft die Fälle der Umstellung von einem kalenderjahrgleichem Wj. 2000 auf ein vom Kj. abweichendes Wj. im Jahr 2001 (zB 1. 1. 2001–31. 5. 2001 Rumpf-Wj.; 1. 6. 2001–31. 5. 2002 erstes vom Kj. abweichendes Wj.). In diesem Ausnahmefall kommt gem. § 34 Abs. 1 KStG das neue KStRecht schon im Rumpf-Wj. 2001 zur Anwendung (vgl. FROTSCHER, BB 2000, 2282), so daß auch das Halbeinkünfteverfahren schon im Wj. 2001/2002 gilt.

Beispiel: Auf der Gesellschafterversammlung am 1. 12. 2000 beschließen die Gesellschafter A und B, das Wj. vom bisherigen kalenderjahrgleichem Wj. in 2001 auf ein kalenderjahrabweichendes Wj. umzustellen. Das neue Wj. soll am 1. 6. 2001 beginnen.

Der Gesellschafter A verkauft am 1. 8. 2001 seine Anteile an der KapGes. Der Veräußerungspreis wird zur Hälfte der Einkommensbesteuerung gem. § 3 Nr. 40 Buchst. c unterworfen, da ab dem Wj. 2001/2002 das Halbeinkünfteverfahren gilt.

Umstellung des bisher kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahres in 2000: Erfolgte die Umstellung vom kalenderjahrgleichen Wj. auf ein abweichendes Wj. schon im Jahr 2000, so liegt ein Fall vor, der dem gleichbleibend abweichenden Wj. entspricht. Damit kommt in diesen Fällen gem. § 52 Abs. 4 a Nr. 2 EstG iVm. § 34 Abs. 1 a KStG das Halbeinkünfteverfahren in bezug auf Veräußerungserträge erst im Wj. der Gesellschaft 2002/2003 zur Anwendung.

Beispiel: Die KapGes. K hat im Jahr 2000 ihr Wj. auf ein kalenderjahrabweichendes Wj. umgestellt, das am 1. 6. des jeweiligen Jahres beginnt. Der Gesellschafter A veräußert seine Anteile an K am 2. 12. 2002. Damit kommt das Halbeinkünfteverfahren zur Anwendung, weil die Veräußerung im Wj. der Gesellschaft 2002/2003 erfolgt.

Umstellung des bisher kalenderjahrabweichenden Wirtschaftsjahres in 2001: Für die Fälle, in denen vom kalenderjahrabweichenden Wj. auf ein kalenderjahrgleiches Wj. umgestellt wird, gilt dagegen folgendes: Wird eine Umstellung auf ein kalenderjahrgleiches Wj. erst 2001 vorgenommen und entsteht somit ein Rumpf-Wj. für den Zeitraum bis zum 31. 12. 2001, so kommt § 34 Abs. 1 a KStG zur Anwendung. Dies hat zur Folge, daß 2001 noch das alte KStRecht gilt mit der weiteren Folge, daß 2002 erstmals das neue KStRecht anzuwenden ist (SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2000, 1173). Erst 2003 käme dann das Halbeinkünfteverfahren zum Tragen. Dies folgt daraus, daß § 34 Abs. 1 a KStG die Anwendung des neuen KStRechts für vom Kj. abweichende Wj. erst ab 2002 vorsieht, vorher somit bei kalenderjahrabweichenden Wj. das alte KStRecht anzuwenden ist. Für die beiden kalenderjahrabweichenden Wj. im Jahr 2001 kommt noch das alte KStRecht zur Anwendung. Im Ergebnis hat eine Umstellung 2001 zur Folge, daß erst 2003 das Halbeinkünfteverfahren für Veräußerungserträge anzuwenden ist (vgl. FROTSCHER, BB 2000, 2282; RITZER/STANGL, INF 2000, 745).

Beispiel: Die KapGes. K stellt ihr kalenderjahrabweichendes Wj. in 2001 auf ein kalenderjahrgleiches Wj. um. Der Gesellschafter A veräußert seine Anteile an der K am 1. 1. 2003. Der Veräußerungspreis unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren, weil die Veräußerung im Wj. 2003 erfolgte.

Umstellung des bisher kalenderjahrabweichenden Wirtschaftsjahres in 2000: Wurde im Jahr 2000 schon eine Umstellung auf ein kalenderjahrgleiches Wj. vorgenommen, so ist § 34 Abs. 1 a KStG nicht einschlägig, da im VZ 2001 kein vom Kj. abweichendes Wj. mehr vorliegt. Es gilt dann gem. § 34 Abs. 1 KStG das neue KStRecht schon 2001 mit der Folge, daß 2002 das Halbeinkünfteverfahren für Veräußerungserträge maßgeblich ist (SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2000, 1173; KORN/STRAHL, NWB F. 2, 7508; RITZER/STANGL, INF 2000, 745).

Beispiel: Die KapGes. K stellt ihr kalenderjahrabweichendes Wj. in 2000 auf ein kalenderjahrgleiches Wj. um. Der Gesellschafter A veräußert seine Anteile an der K am 1. 1. 2002. Der Veräußerungspreis unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren, weil die Veräußerung im Wj. 2002 erfolgte.

40 c) Zeitliche Anwendung bei ausländischen Gesellschaften

Werden Anteile an einer ausländ. KapGes. von einem Inländer veräußert, ist wie im Fall der Ausschüttung (dazu Anm. 48) die Anwendung nach § 52 Abs. 4 a Nr. 2 ebenfalls davon abhängig, wann das neue KStRecht auf die Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, anzuwenden ist. Aus den in Anm. 48 genannten Gründen gilt auch hier gem. § 52 Abs. 1 das Halbeinkünfteverfahren für Veräu-

Berungstatbestände ab 2001 (im Ergebnis ebenso CREZELIUS, DB 2001, 223; STERZENBACH, StuB 2000, 923; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 17 Rn. 11; von BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/61; DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITTR, § 3 Nr. 40 Rn. 118; LADEMANN/ALTEHOEFER, § 3 Rn. 193j; MÜLLER-GATERMANN in HERZIG [Hrsg.], Unternehmenssteuerreform, 2002, 49; offen gelassen RÖDDER/SCHUMACHER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 186; BALMES/SCHÜTZEBERG in ERLE/SAUTER, KStG, 2003, § 3 Rn. 45).

d) Zeitliche Anwendung bei beschränkt Steuerpflichtigen

41

Liegen Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a vor, die von einer inländ. Betriebsstätte erzielt wurden, so geht ein eventueller Veräußerungsgewinn in das nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a stpfl. Betriebsergebnis ein (vgl. FOCK, RIW 2001, 112). Erzielt ein Steuerausländer aus der Veräußerung von im PV gehaltenen Anteilen an einer inländ. KapGes. Erträge, so unterliegen sie der inländ. Besteuerung. Dies folgt aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e. Danach sind gewerbliche Einkünfte, die unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt werden, im Inland zu besteuern, wenn es sich bei den veräußerten Anteilen um solche einer KapGes. handelt, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat (vgl. FOCK, RIW 2001, 112). Hier besteht kein Unterschied zu unbeschränkt Stpfl. Auch diese Erträge unterliegen dem Halbeinkünfteverfahren (FOCK, RIW 2001, 112). Besteht jedoch ein DBA mit dem Staat, in dem der Veräußerer ansässig ist, so obliegt regelmäßig dem Staat des Veräußerers das Besteuerungsrecht (BERGEMANN, DStR 2000, 1415; s. auch Anm. 71). Die erstmalige Anwendung hängt von der Anwendung des neuen KStRechts ab.

e) Zeitliche Anwendung in Liquidationsfällen

42

Da in Liquidationsfällen ein Wj. nicht vorliegt, kommt das Halbeinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c zur Anwendung, wenn der erzielte Gewinn ab dem VZ 2001 entsteht. Zwar ist gem. § 52 Abs. 4a Nr. 2 für die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens in den Fällen des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c das Wj. der Gesellschaft maßgeblich, für das das neue KStRecht zur Anwendung kommt; doch hat eine in Liquidation befindliche KapGes. überhaupt kein Wj. mehr, so daß § 52 Abs. 1 gilt (vgl. i.e. DÖTSCH/PUNG, DB 2002, 173; vgl. auch JÜNGER, BB 2001, 69 [75]; NEU, GmbH-StB 2002, 74).

Einstweilen frei.

43–46

3. Satz 1 Buchst. d

a) Zeitliche Anwendung bei kalenderjahrgleichem und kalenderjahrabweichendem Wirtschaftsjahr

47

Für die laufenden Erträge, wozu vor allem die Dividenden (Satz 1 Buchst. d) gehören, richtet sich die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens nach § 52 Abs. 4a Nr. 1.

Kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr: Die Anwendungsvorschrift soll sicherstellen, daß ein gleichzeitiger Systemwechsel auf der Ebene der ausschüttenden Körperschaft und des Anteilseigners erfolgt. Nach § 52 Abs. 4a kommt die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens erst in Betracht, wenn das Anrechnungsverfahren nicht mehr gilt (Vierter Teil des KStG). Nach § 34 Abs. 10a KStG kommt das Anrechnungsverfahren letztmalig für Gewinnausschüttungen zur Anwendung, die in dem Wj. erfolgen, für das das neue KStG erstmals gilt. Nach

§ 34 Abs. 1 KStG gilt das KStG nF grds. erstmals für den VZ 2001, für abweichende Wj. nach § 34 Abs. 1 a KStG nF erst für den VZ 2002.

Somit kommt das Halbeinkünfteverfahren auf der Ebene des Anteilseigners gem. § 52 Abs. 4 a Nr. 1 EStG iVm. § 34 Abs. 10 a Satz 1 Nr. 1 iVm. Abs. 1 KStG erstmals zur Anwendung für Ausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Beschluß für das Wj. 2001 beruhen. Denn der Ausschüttungsbeschluß der Gesellschafterversammlung für das Wj. (Kj.) 2001 wird erst 2002 getroffen, mithin kommt das Halbeinkünfteverfahren erstmals für den VZ 2002 zur Anwendung (H 6 Nr. 40 Anm. A. I. EStH 2002; BIRK, Steuerrecht, 5. Aufl. 2002, Rn. 1097).

Beispiel (ohne Beachtung der KSt. u. der KapErtrSt.): Die Gesellschafter A und B beschließen auf der Gesellschafterversammlung am 30. 4. 2002, einen Gewinn für das Wj. 2001 von 100 000 DM je zur Hälfte an A und B auszuschütten. A und B haben jeweils ihren Anteil von 50 000 DM gem. § 3 Nr. 40 zur Hälfte, also 25 000 DM zu versteuern.

Kalenderjahrabweichendes Wirtschaftsjahr: Liegt ein vom Kj. abweichendes Wj. vor, so kommt gem. § 52 Abs. 4 a Nr. 1 EStG iVm. § 34 Abs. 10 a Satz 1 Nr. 1 iVm. Abs. 1 a KStG das Halbeinkünfteverfahren erstmals für das Wj. 2001/2002 zur Anwendung, dh. für Ausschüttungen, die nach dem Ende des Wj. 2001/2002 erfolgen (H 6 Nr. 40 Anm. A. II. EStH 2002; FROTSCHER, BB 2000, 2281).

Beispiel (ohne Beachtung der KSt. u. der KapErtrSt.): Die Gesellschafter A und B beschließen auf der Gesellschafterversammlung am 30. 10. 2002, einen Gewinn für das Wj. 2001/2002 von 100 000 DM je zur Hälfte an A und B auszuschütten. A und B haben jeweils ihren Anteil von 50 000 DM gem. § 3 Nr. 40 zur Hälfte, also 25 000 DM, zu versteuern.

Verdeckte Gewinnausschüttungen und Vorabauschüttungen: Verdeckte Gewinnausschüttungen und Vorabauschüttungen im Kj. 2001 bzw. im Wj. 2001/2002 werden gem. § 52 Abs. 4 a Nr. 1 EStG iVm. § 34 Abs. 10 a Satz 1 Nr. 2 KStG nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert (H 6 Nr. 40 Anm. A. I. u. II. EStH 2002; DÖRNER, INF 2000, 546; BIRK, Steuerrecht, 5. Aufl. 2002, Rn. 1097; NEUMANN in NEU/NEUMANN/NEUMAYER, Steueroptimierung nach der Unternehmenssteuerreform, 2000, 4; FROTSCHER, BB 2000, 2281; FOX in OPPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung, Steuersenkungsgesetz, 2000, 48). Denn maßgeblich ist nach § 34 Abs. 10 a Satz 1 Nr. 2 KStG für die Anwendung des alten Rechts das Wj., das dem Wj. nach § 34 Abs. 10 a Satz 1 Nr. 1 KStG vorangeht. Nach § 34 Abs. 10 a Satz 1 Nr. 1 KStG sind maßgeblich die Wj. 2001, wenn das Wj. mit dem Kj. identisch ist, und 2001/2002, wenn ein vom Kj. abweichendes Wj. besteht.

Beispiel (ohne Beachtung der KSt. u. der KapErtrSt.): Die Gesellschafter A und B beschließen am 15. 12. 2001 eine Vorabauschüttung auf den Bilanzgewinn des Wj. 2001/2002 in Höhe von 100 000 DM je zur Hälfte an A und B. Die Beträge werden am folgenden Tag überwiesen. A und B haben jeweils ihren Anteil von 50 000 DM gem. § 3 Nr. 40 zur Hälfte, also 25 000 DM im VZ 2001 zu versteuern.

Beispiel (ohne Beachtung der KSt. u. der KapErtrSt.): Die Gesellschafter A und B der GmbH mit abweichendem Wj. beschließen am 15. 12. 2001, ihrem Gesellschaftergeschäftsführer A eine Tantieme iHv. 100 000 DM auszuzahlen. Die Tantieme, die als eine vGA zu werten ist, wird am folgenden Tag überwiesen. A hat gem. § 3 Nr. 40 die Hälfte der Tantieme, also 50 000 DM im VZ 2001 zu versteuern.

Maßgeblichkeit des Abflusses der Gewinnausschüttung: Nach dem Wortlaut des § 34 Abs. 10 a KStG kommt es auf ein „Erfolgen“ der Gewinnausschüttung an. Damit ist der tatsächliche Abfluß der Gewinnausschüttung iSd. § 11

ESStG gemeint. Insoweit gilt die zum alten KStRecht ergangene Rspr. weiter (BFH v. 9. 12. 1987 I R 260/83, BStBl. II 1988, 460; v. 18. 7. 1990 I R 173/87, BFH/NV 1991, 190; wie hier FROTSCHER, BB 2000, 2281 Fn. 5). Der tatsächliche Abfluß der Ausschüttung ist gleichermaßen für die offene und die anderen Ausschüttungen bestimmend (BFH v. 18. 7. 1990 I R 173/87, BFH/NV 1991, 190; EILERS/WIENANDS, GmbHR 2000, 957).

Es ist ohne Bedeutung, für welches Wj. die Gewinnausschüttung erfolgt (ebenso FROTSCHER, BB 2000, 2281; Fox aaO, 48; H 6 Nr. 40 EStH 2002; OFD Koblenz v. 15. 5. 2001, DB 2001, Beil. Nr. 4, 1). Auch verspätet beschlossene Gewinnausschüttungen, die sich also auf ein weiter zurückliegendes Wj. (zB Wj. 1998) beziehen, unterliegen dem Halbeinkünfteverfahren, wenn sie bei kalenderjahrgleichen Wj. im VZ 2002 abfließen (H 6 Nr. 40 Anm. A. I. EStH 2002).

Beispiel: Die Gesellschafter A und B beschließen im März 2001 für das Wj. 2000 eine Gewinnausschüttung. Wegen Liquiditätsproblemen verzögert sich die Ausschüttung. Es kommt erst im Februar 2002 zur tatsächlichen Ausschüttung des Gewinns. Die Ausschüttung für 2000 unterliegt bei einem Abfluß im Jahr 2001 noch dem Anrechnungsverfahren. Da der Abfluß aber erst 2002 erfolgt, ist der Gewinn dem Halbeinkünfteverfahren zu unterwerfen (vgl. FROTSCHER, BB 2000, 2281).

Das Beispiel macht deutlich, daß es zu Gewinnausschüttungen kommen kann, die im Hinblick auf die Gesamtbelastung zu einer hohen Steuerlast führen (KSt. 30 vH und ESt. nach Maßgabe des Halbeinkünfteverfahrens). Diese Systemwidrigkeit ist uE hinzunehmen, weil sie eine Folge der typisierenden Systemumstellung ist, durch zeitnahe Ausschüttung vermieden werden kann und deshalb voraussichtlich nur Einzelfälle betrifft.

b) Zeitliche Anwendung bei ausländischen Gesellschaften

48

Str. ist der Anwendungsbeginn des Halbeinkünfteverfahrens in den Fällen, in denen ausländ. KapGes. Gewinne an Inländer ausschütten. Die besondere Anwendungsregelung in § 52 Abs. 4 a Nr. 1 betrifft ihrem Wortlaut nach nur inländ. KapGes. Denn der vierte Teil des KStG aF kommt bei ausländ. KapGes. nie zur Anwendung. UE gilt deshalb die allg. Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1, wonach für Auslandsdividenden das Halbeinkünfteverfahren bereits im VZ 2001 anzuwenden ist. Eine analoge Anwendung des § 52 Abs. 4 a Nr. 1 auf Auslandsdividenden kommt nicht in Betracht (aA RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 1454; offen gelassen RÖDDER/SCHUMACHER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 176). Zwar war der Wille des Gesetzgebers darauf gerichtet, eine einheitliche Regelung für die Besteuerung ausländ. und inländ. Dividenden zu schaffen (BTD Drucks. 14/2683, 95). Daraus läßt sich aber nicht entnehmen, daß unterschiedliche Zeitpunkte für das Inkrafttreten des Halbeinkünfteverfahrens bei Inland- und Auslandsdividenden nicht vom Gesetzgeberwillen getragen wären. Denn bei ausländ. Gesellschaften gab es nach bisherigen Recht keine Vollarrechnung, so daß die pauschale Beseitigung der Doppelbelastung durch das Halbeinkünfteverfahren bei ausländ. Dividendeneinkünften schon früher erfolgen kann.

Im Ergebnis wie hier H 6 Nr. 40 aE EStH 2002; CREZELIUS, DB 2001, 223; DÖTSCH/PUNG, DB Beil. Nr. 10/2000, 6 u. 27; DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 118; o.V. in PWC Deutsche Revision (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform 2001, 143; DIETERLEN/SCHADEN, BB 2000, 2497; STERZENBACH, StuB 2000, 924; PAUKA, NWB F. 4, 4381; GROTHERR, IWB 2000, 1155; MÜLLER-GATERMANN in HERZIG (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform, 2002, 48; offen gelassen von RITZER/STANGL, INF 2000, 743 Fn. 13. Da nunmehr für die Frage der zeitlichen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ua. von Bedeutung sein kann, ob es sich um eine inländ. oder aus-

länd. Gesellschaft handelt, wird auf die Anlage einer Vfg. der OFD München verwiesen, aus der sich die inländ. Unternehmen ergeben, deren Aktien an einer deutschen Börse gehandelt werden (OFD München v. 15. 4. 2002 S 2342 36 St 414, nv.).

49 **c) Zeitliche Anwendung bei beschränkt Steuerpflichtigen**

Wegen der Abgeltungswirkung der gezahlten KapErtrSt. kommt es bei beschränkt Stpfl. nicht zu einer Veranlagung. Somit kommt auch nicht das Halbeinkünfteverfahren zur Anwendung (Fock, RIW 2001, 112).

50 Einstweilen frei.

51 **4. Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 (Satz 1 Buchst. e)**

Liquidationserlöse unterliegen uE dem Halbeinkünfteverfahren, wenn sie nach dem 31. 12. 2000 erzielt werden. Der Liquidationserlös wird im Regelfall am Ende des Liquidationszeitraums erzielt, dh. in dem Zeitpunkt, in dem das Vermögen aus der Liquidation an die Gesellschafter ausgekehrt wird. Da für die zeitliche Anwendung des neuen Halbeinkünfteverfahrens gem. § 52 Abs. 4a Nr. 1 EStG iVm. § 34 Abs. 10a Nr. 1 KStG auf das Wj. der Körperschaft abgestellt wird, ist fraglich, was als Wj. bei der Liquidation gilt. Der Begriff des Wj. nach § 4a Abs. 1 (Zeitraum mit regelmäßig gefertigten Abschlüssen) ist nicht anwendbar. Auch sind stl. im Liquidationszeitraum keine regelmäßigen Abschlüsse zu fertigen. Da kein abweichendes Wj. iSd. § 34 Abs. 1a KStG vorliegt, kann nur auf die Grundregel des § 34 Abs. 1 KStG zurückgegriffen werden. Für Liquidationserlöse nach dem 31. 12. 2000 kommt somit das neue KStRecht zur Anwendung. Wegen der Vergleichbarkeit mit anderen Ausschüttungen iSd. § 34 Abs. 10a Nr. 2 KStG sind nach dem Sinn und Zweck der Anwendungsregelungen Liquidationserlöse nach dem 31. 12. 2000 dem Halbeinkünfteverfahren zu unterwerfen (ebenso HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 241).

52 **5. Besondere Entgelte oder Vorteile im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (Satz 1 Buchst. f)**

Das Halbeinkünfteverfahren gilt für Erträge nach Satz 1 Buchst. f (insbes. Damnum aus Darlehenshingabe, Disagio, Treueaktien und Vorfälligkeitsentschädigungen) unter denselben Voraussetzungen wie für Dividendeneinkünfte. Die Regelung betrifft nur Einnahmen, die von KapGes. geleistet werden. Deshalb ordnet § 52 Abs. 4a Nr. 1 Halbs. 2 auch für diese Fälle die entsprechende Anwendung des Halbs. 1 an, so daß es darauf ankommt, wann die Erträge beim Empfänger gem. § 20 Abs. 2 Nr. 1 erfaßt werden und ob zu diesem Zeitpunkt schon das Halbeinkünfteverfahren für Gewinnausschüttungen anzuwenden ist. Erträge nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 sind beim Empfänger dann zu erfassen, wenn sie ihm gem. § 11 Abs. 1 zugeflossen sind (BFH v. 21. 10. 1997 VIII R 18/96, BFH/NV 1998, 582; § 20 Anm. 1010; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 20 Rn. 125). Dies bedeutet, daß zB beim Damnum der Zufluß beim Darlehensgeber im Zeitpunkt der Darlehenshingabe erfolgt, es sei denn, eine Verteilung des Damnums auf die Laufzeit ist vereinbart worden (BFH v. 7. 11. 1978 VIII R 183/75, BStBl. II 1979, 169; zu den Besonderheiten s. SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 11 Rn. 30 Stichwort „Damnum“).

6. Einnahmen aus der Veräußerung/Abtretung von Dividendenscheinen und -ansprüchen (Satz 1 Buchst. g und h) 53

Buchst. g: Die von Buchst. g erfaßten Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen bzw. sonstigen Dividendenforderungen werden nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert, wenn auch für die Gewinnausschüttungen das Halbeinkünfteverfahren gilt (§ 52 Abs. 4a Nr. 1 Halbs. 2; s. hierzu Anm. 19). Der Zeitpunkt der Erzielung von Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen hängt davon ab, ob die Veräußerung vor oder nach dem Gewinnverteilungsbeschluß erfolgt ist. Erfolgte die Veräußerung vor dem Gewinnverteilungsbeschluß, so sind die Einnahmen dem Veräußerer im Zeitpunkt der Veräußerung (gesetzliche Surrogation; s. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2) zuzurechnen. Erfolgt die Veräußerung nach dem Gewinnverteilungsbeschluß, so sind die Einnahmen im Zeitpunkt der Dividendenausschüttung dem Veräußerer zuzurechnen (vgl. § 20 Anm. 1025 f.; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 20 Rn. 191).

Buchst. h: Entsprechendes gilt für die Abtretung von Dividendenansprüchen gem. § 20 Abs. 2 Satz 2, die im Unterschied zu § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a nicht in einem Wertpapier verbrieft sind. Auch hier ist der Veräußerungserlös zur Hälfte stbefreit, wenn – wäre die Einnahme eine Ausschüttung – für diese das Halbeinkünfteverfahren zur Anwendung käme.

7. Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 2 (Satz 1 Buchst. i) 54

§ 52 Abs. 4a Nr. 1 Halbs. 2 behandelt Bezüge iSd. Satz 1 Buchst. i (insbes. laufende Zuwendungen, die gemeinnützige Stiftungen und Familienstiftungen an die Stifter bzw. Angehörigen gewähren) ebenso wie laufende Gewinnausschüttungen. Dies ist gerechtfertigt, weil es sich um wiederkehrende Zuflüsse von Leistungen handelt. Für das Inkrafttreten des Halbeinkünfteverfahrens ist deshalb der Zeitpunkt des Zuflusses maßgebend. Bezüge, die 2002 bei kalenderjahrgleichem Wj. zufließen, werden erstmalig zur Hälfte besteuert, während sie bei kalenderjahrabweichendem Wj. erst im Wj. 2002/2003 dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen. Dabei wird aber vorausgesetzt, daß es sich um Bezüge für das vorausgehende Wj. handelt. Im laufenden Wj. gezahlte Zuwendungen werden demgegenüber wie Vorabauschüttungen zu behandeln sein. Werden sie im Jahr 2001 bei kalenderjahrgleichem Wj. bzw. im Wj. 2001/2002 bei kalenderjahrabweichendem Wj. für das Wj. 2001 bzw. 2001/2002 gezahlt, so unterliegen sie gem. § 52 Abs. 38 schon dem Halbeinkünfteverfahren (ebenso SCHAUHOFF in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 316).

8. Veräußerungspreis im Sinne des § 23 Abs. 3 (Satz 1 Buchst. j) 55

Anwendungszeitraum wie bei Satz 1 Buchst. a, b und c: Grds. gelten auch für die Veräußerung von Anteilen im Rahmen privater Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 die gleichen Anwendungszeiträume wie für Satz 1 Buchst. a, b und c (vgl. Anm. 11). Die insbes. zu Satz 1 Buchst. j einschlägige Anwendungsvorschrift § 52 Abs. 4a Nr. 2 erfaßt zunächst nach ihrem Wortlaut nicht den Satz 1 Buchst. j, sondern erwähnt insoweit nur den Satz 1 Buchst. i. Hierbei handelt es sich aber um einen redaktionellen Fehler, da der ins Gesetz aufgenommene Satz 1 Buchst. j noch bis zur Beschlußempfehlung des Vermittlungsausschusses den Buchst. i zugeordnet bekommen hatte (s. BTDrucks. 14/3760, 2 u. 4). Eine Anpassung der Anwendungsvorschrift war aber unterblieben. Der redaktionelle Fehler ist aber mittlerweile behoben.

Besonderer Veräußerungsbegriff für § 23: Da sich der Begriff Veräußerung iSd. § 23 von dem in § 17 unterscheidet, ergeben sich auch Unterschiede für den zeitlichen Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens. Ein Spekulationsgeschäft gem. § 23 Abs. 1 Nr. 2 ist gegeben, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr vergangen ist. Für die Fristberechnung nach § 23 kommt es bei der Veräußerung auf den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts an (SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 23 Rn. 36). Dagegen ist in § 17 das dingliche bzw. das wirtschaftliche Eigentum maßgeblich. Somit kann das Halbeinkünfteverfahren angewandt werden, wenn die schuldrechtliche Veräußerungsvereinbarung in dem nach § 52 Abs. 4 a Nr. 2 maßgeblichen Zeitraum erfolgt (ebenso HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 242 u. HÄUSELMANN, DStR 2001, 601). Satz 1 Buchst. j findet deshalb Anwendung, wenn das Verpflichtungsgeschäft im Jahr 2002 (bei kalenderjahrgleichem Wj.) bzw. bei kalenderjahrabweichendem Wj. im Wj. der Gesellschaft 2002/2003 vorgenommen worden ist.

Beispiel: Ein Anteilseigner vereinbart 2001 den Verkauf von Aktien aus seinem Wertpapierdepot per Termin 2002. Der im Jahr 2002 gezahlte Kaufpreis ist gem. § 23 Abs. 1 Nr. 2 im Jahr 2002 zu versteuern. Da das Verpflichtungsgeschäft 2001 abgeschlossen wurde, kommt das Halbeinkünfteverfahren jedoch nicht zur Anwendung.

Bei der Vielzahl der Aktiengeschäfte wird es der FinVerw. schwer fallen, hier jeden Einzelfall sachgerecht zu erfassen.

56–59 Einstweilen frei.

F. Verhältnis zu anderen Vorschriften

60

I. Verhältnis zu § 2 Abs. 5 a

Soweit es für außerstl. Zwecke (zB für das BAföG, das BzRG, das VermBG, das WoPG) auf die Ermittlung des Einkommens iSd. § 2 ankommt, regelt § 2 Abs. 5 a, daß in diesen Fällen die stfreien Beträge nach § 3 Nr. 40 wieder hinzugerechnet werden müssen.

61

II. Verhältnis zu § 3 Nr. 41

Nr. 41 behandelt die Fälle der Hinzurechnungsbesteuerung. Nach §§ 7 ff. AStG soll in den Fällen, in denen sog passive Einkünfte in Niedrigsteuerrändern (Ertragsbesteuerung der Körperschaft von weniger als 25 vH) von Gesellschaften thesauriert werden, eine zusätzliche Besteuerung erfolgen. Hierzu wird ein Hinzurechnungsbetrag als fiktive Dividende in die stl. Einkünfte des inländ. Anteilseigners iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 einbezogen, der nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt (§ 10 Abs. 2 Satz 3 AStG). Diese Hinzurechnungsbesteuerung ist nach dem StSenkG definitiv. Durch die Einbeziehung in die Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 seit dem UntStFG v. 20. 12. 2001 kommt es jedoch zu einer individuellen Besteuerung mit dem EStProgressionssatz. Um eine Überbesteuerung im Fall der Ausschüttung dieser Beträge zu verhindern, werden beim inländ. Anteilseigner die Dividenden von der ausländ. Gesellschaft und Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an ihr sowie aus ihrer Auflösung oder der Herabsetzung des Kapitals nach § 3 Nr. 41 stfrei gestellt. Hinsichtlich der sog.

fiktiven Dividende kommt das Halbeinkünfteverfahren ebenfalls nicht zur Anwendung (s. Verhältnis zu § 10 Abs. 2 AStG).

III. Verhältnis zu § 3 c Abs. 2

62

Das Halbeinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 ist in engem Zusammenhang mit der Vorschrift des § 3 c Abs. 2 zu sehen. Werden hier nur die Hälfte der Einnahmen für stpfl. erklärt, wird in § 3 c Abs. 2 entsprechend die Hälfte der WK/BA, der Betriebsvermögensminderungen und der Veräußerungskosten zum Abzug zugelassen.

IV. Verhältnis zu § 6 b Abs. 10

1. Allgemeines

63

Durch die Neuregelung des § 6 b Abs. 10 idF des UntStFG können Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Anteilen an KapGes. auf andere WG übertragen werden, so daß die stillen Reserven nicht versteuert werden brauchen. Stpfl. können danach Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. bis zu 500 000 € übertragen. Es handelt sich bei dieser Regelung um einen wichtigen Schritt in Richtung einer rechtsformneutralen Besteuerung, da KapGes. schon gem. § 8 b Abs. 2 KStG stfrei Anteile an KapGes. veräußern können (vgl. § 6 b Anm. J 01-07).

2. Übertragung auf ein Gebäude oder abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut

64

Erfolgt die Übertragung auf ein Gebäude oder auf ein abnutzbares bewegliches WG, so darf gem. § 6 b Abs. 10 Satz 2 die nicht nach § 3 Nr. 40 iVm. § 3 c Abs. 2 stbefreite Hälfte des Veräußerungsgewinns von den AK der neu angeschafften WG abgezogen werden.

3. Übertragung auf Anteile an Kapitalgesellschaften

65

Soll der Veräußerungsgewinn auf die AK für neu erworbene Anteile an KapGes. übertragen werden, so ist gem. § 6 b Abs. 10 Satz 3 der Veräußerungsgewinn einschließlich der stfreien Beträge nach § 3 Nr. 40 Buchst. a oder b iVm. § 3 c Abs. 2 zu übertragen. Diese Regelung beruht darauf, daß ansonsten die Gefahr einer doppelten Inanspruchnahme der hälftigen StBefreiung nach § 3 Nr. 40 besteht. Durch Weiterveräußerung der neuerworbenen Anteile könnten nämlich ein zweites Mal die StBefreiung nach § 3 Nr. 40 in Anspruch genommen werden (s. i. e. DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 6; LINKLÄTERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil. 1, 20 ff.; STRAHL, KÖSDI, 2002, 13145; FÖRSTER, DStR 2001, 1913; § 6 b Anm. J 01-07).

4. Bildung einer Rücklage

66

Erfolgt im Jahr der Veräußerung nicht eine Übertragung auf ein WG im vorgenannten Sinne, so verbleibt die Möglichkeit, gem. § 6 b Abs. 10 Satz 5 den Veräußerungsgewinn inkl. der stbefreiten Teile gem. § 3 Nr. 40 in eine Rücklage einzustellen. Der Grund für eine volle Berücksichtigung des Veräußerungsbetrags (inkl. stfreier Teile) liegt darin, daß noch unklar ist, in welches Objekt reinvestiert wird. Erst bei späterer Auflösung der Rücklage wegen einer Reinvestition

kommt es zur entsprechenden Anwendung des § 6b Abs. 10 Sätze 2 und 3 (s. § 6b Abs. 10 Satz 6). Wird die gebildete Rücklage nicht auf ein WG übertragen, so ist sie zum Ende des vierten auf die Veräußerung folgenden Wj. aufzulösen, wobei der ursprünglich nach § 3 Nr. 40 stbefreite Teil nunmehr zu berücksichtigen ist, dh. daß auf diese Gewinnerhöhung das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden ist (§ 6b Anm. J 01-27). Soweit einbringungsgeborene Anteile innerhalb von sieben Jahren veräußert werden, kann der entstandene Veräußerungsgewinn nicht nach § 6b reinvestiert werden (s. § 6b Abs. 10 Satz 11).

67

V. Verhältnis zu § 16

Nach § 16 gehören Veräußerungsgewinne aufgrund der Veräußerung eines ganzen Betriebs oder Teilbetriebs bzw. von Anteilen an einer PersGes. zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und sind gem. § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 1 und Abs. 3 begünstigt. Soweit der Veräußerungspreis jedoch auf Anteile an KapGes. entfällt, die zum BV des Veräußerungsobjekts gehören, unterliegt er gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b dem Halbeinkünfteverfahren.

68

VI. Verhältnis zu § 17

Waren bisher die von § 17 erfaßten Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. nach § 34 Abs. 1 stbegünstigt, unterliegen sie nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c nun dem Halbeinkünfteverfahren. Diese Regelung gilt für alle Fälle des § 17, dh. für Veräußerungen von Anteilen, deren verdeckte Einlage sowie für die Tatbestände des § 17 Abs. 4.

69

VII. Verhältnis zu § 20

Nach § 20 gehören bestimmte Erträge, die aufgrund von Rechtsverhältnissen unterschiedlicher Art durch entgeltliche Überlassung von Vermögen zur befristeten Nutzung entstehen, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5. Diese werden ebenfalls dem Halbeinkünfteverfahren unterworfen, soweit es sich um Ausschüttungen oder ausschüttungsähnliche Vorgänge handelt (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d bis h).

70

VIII. Verhältnis zu § 34

§ 34 wurde durch das StSenkG in Abs. 2 Nr. 1 aus systematischen Gründen dem Halbeinkünfteverfahren angepaßt. So entfällt die Begünstigung nach Abs. 1 bei Veräußerungsgewinnen nach § 17, weil diese Erlöse bereits nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c begünstigt werden. Weiterhin werden Gewinne nach § 16 nur insoweit nach § 34 stl. begünstigt, als darin enthaltene Gewinnanteile nicht auf Anteile an KapGes. entfallen. Der Grund für diese Anpassung lag in der Verhinderung einer Doppelbegünstigung. „Durch die Neufassung von § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG wird sichergestellt, daß nur solche Gewinne der ermäßigten Besteuerung unterliegen, die voll der Besteuerung unterliegen. Solche Gewinne, die bereits durch das Halbeinkünfteverfahren begünstigt werden ..., werden zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung aus der ermäßigten Besteuerung des

§ 34 EStG herausgenommen“ (BTDrucks. 14/2683, 116). Dies gilt auch für Einkünfte iSd. § 17, wenn sie im VZ 2001 erzielt werden, da sie nach der Übergangsregelung des § 52 Abs. 34 a (idF des StEuglG v. 19. 12. 2000 [BGBl. I, 1790; BStBl. I 2001, 3]) noch der bisherigen Besteuerung unterliegen (sichergestellt durch § 52 Abs. 47 Satz 3 EStG idF des StSenkErgG). Veräußerungsgewinne nach § 17 sind im VZ 2001 auch von der Anwendung des halben durchschnittlichen Steuersatzes ausgeschlossen (BTDrucks. 14/4547, 2).

Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen einbringungsgeborenen Anteilen: Umstritten ist, inwieweit der Ausschluß der Doppelbegünstigung durch Halbeinkünfteverfahren und Tarifiermäßigung auch für Veräußerungsvorgänge gilt, die einbringungsgeborene Anteile betreffen. Nach hier vertretener Auffassung handelt es sich bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile um einen Fall des Satz 1 Buchst. b, so daß das Halbeinkünfteverfahren zur Anwendung kommt und eine weitere Begünstigung nach § 34 wegen § 34 Abs. 2 Nr. 1 nF entfällt (glA HARITZ, DStR 2000, 1544; JAKOBS/WITTMANN, GmbHR 2000, 917; STRAHL, KÖSDI 2001, 12735 Tz. 17; DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 31; NACKE/INTEMANN, DB 2002, 756 [758]). Nach aA ist ein solcher Gewinn kein Fall des in Satz 1 Buchst. b erwähnten Veräußerungspreises iSd. § 16 Abs. 2, sondern ein Gewinn, der nach einer eigenen Gewinnermittlungsvorschrift (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) ermittelt werde (PATT/RASCHE, FR 2001, 182; DIETERLEN/SCHADEN, BB 2000, 2494). Zum Teil wird von dieser Literaturansicht vertreten, es läge ein Fall des Satz 1 Buchst. a vor, so daß neben dem Halbeinkünfteverfahren auch die Begünstigung nach § 34 Abs. 1 und Abs. 3 greife (PATT/RASCHE, FR 2001, 183. Denn letzteres gelte, weil ein Fall des § 34 Abs. 2 Nr. 1 vorliege. Nach aA kommt Satz 1 Buchst. c zur Anwendung, so daß das Halbeinkünfteverfahren gilt (DIETERLEN/SCHADEN, BB 2000, 2494). UE handelt es sich um einen Vorgang iSd. Satz 1 Buchst. b, so daß die Tarifiermäßigung nicht zu gewähren ist.

IX. Verhältnis zu § 34 c

71

Ausländ. Quellensteuer (KapErtrSt.) auf die Dividende ist grds. nach § 34 c anrechenbar (BFH v. 5. 2. 1992 I R 9/90, BStBl. II, 607; HELWIG in L/B/P, § 34 c Rn. 29; NEUMANN in NEU/NEUMANN/NEUMAYER, Steueroptimierung nach der Unternehmenssteuerreform, 2000, 4). Die Anrechnung der ausländ. Steuer ist nicht – wie dies der Gesetzentwurf des SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zum StSenkG noch vorsah (BTDrucks. 14/2683, 6) – auf die Hälfte begrenzt. Dies sei – so die Beschlußempfehlung des FinAussch. – nicht sachgerecht, da auch die deutsche KapErtrSt. nach § 36 in vollem Umfang angerechnet werde, obwohl die Einnahmen nach § 3 Nr. 40 zur Hälfte stfrei seien (BTDrucks. 14/3366, 119; vgl. auch § 34 c Anm. R 1).

Avoir fiscal: Eine Berücksichtigung des avoir fiscal – die französische Steuergutschrift auf Dividendenleistungen – nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens sollte zunächst noch nicht erfolgen (vgl. FinMin. Nds. v. 17. 1. 2002, FR 2002, 359; PRINZ/OMMERBORN, FR 2001, 980). Das BMF hat aber ungeachtet der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens mit Frankreich die Vereinbarung getroffen, daß die französische Steuergutschrift im VZ 2001 in voller Höhe angerechnet werden kann. Ab VZ 2002 ist aber die Anrechnung in Gänze gestrichen (BMF v. 10. 9. 2002, FR 2002, 1333).

72

X. Verhältnis zu § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2

Auf die ESt. wird gem. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 auch die KapErtrSt. angerechnet. Die Vorschrift stellt gleichzeitig sicher, daß auch die auf die stfreie Hälfte der Einnahmen nach § 3 Nr. 40 entfallende KapErtrSt. angerechnet wird. Dies ist systemgerecht, da der KapErtrSt. auch bei der ausschüttenden KapGes. der volle Ausschüttungsbetrag zugrunde liegt (s. auch Verhältnis zu § 43 Abs. 1 Satz 3).

73

XI. Verhältnis zu § 43 Abs. 1 Satz 3

Der Abzug der KapErtrSt. erfolgt gem. § 43 Abs. 1 Satz 3 „ungeachtet“ der StFreistellung nach § 3 Nr. 40. Damit sind die vollen Erträge der KapErtrSt. zu unterwerfen, obwohl nur die Hälfte der Erträge stpfl ist. Der Grund hierfür dürften die Schwierigkeiten sein, die ansonsten bei der praktischen Umsetzung entstehen würden (vgl. KIRCHHOF/VON BECKERATH III. § 43 Rn. 13; zu den Gründen für die Neufassung des § 43 Abs. 1 Satz 3 durch UntStFG vgl. § 43 Anm. J 01-2). Korrespondierend zu dieser Vorschrift gilt § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2.

74

XII. Verhältnis zu Zuschlagsteuern

Aufgrund einer Änderung des § 51 a Abs. 2 durch das Gesetz zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern v. 21. 12. 2000 (BGBl. I, 1978; BStBl. I 2001, 38) wurde die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Zuschlagsteuern verändert. Aus der Bemessungsgrundlage wurde das Halbeinkünfteverfahren neutralisiert. Damit erhöht sich das für die Berechnung der Zuschlagsteuern maßgebliche zVE um den stfreien Betrag nach § 3 Nr. 40. Jedoch wird auch das Halbabzugsverfahren nach § 3c Abs. 2 rückgängig gemacht, so daß sich insoweit die Bemessungsgrundlage vermindert.

Kirchensteuer: Diese Neutralisierung des Halbeinkünfteverfahrens, wie auch die nach § 51 a Abs. 2 Satz 3 normierte Rückgängigmachung der pauschalierten Anrechnung der GewSt. nach § 35, betrifft die KiSt. Zwar steht nur den Ländern die Gesetzgebungskompetenz für die KiSt. zu. Wegen der Übernahme der Regelung des § 51 a durch die Länder hat jedoch diese Regelung damit mittelbar Bedeutung für die KiSt.

Da durch das Halbeinkünfteverfahren die Höhe der ESt. in den Fällen positiver Einkünfte gegenüber der Rechtslage beim Anrechnungsverfahren geringer geworden ist, war schon im Gesetzgebungsverfahren zum StSenkG das Bestreben der Kirchen auf eine entsprechende Neutralisierung des Halbeinkünfteverfahrens gerichtet (Gemeinsame Stellungnahme der evangelischen und kath. Kirche im Wortprotokoll der öffentlichen Anhörung des FinAussch., 587). Erst in den Beratungen des FinAussch. zum Gesetz zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern v. 21. 12. 2000 wurde diese Anregung der Kirchen berücksichtigt (vgl. BTDrucks. 14/3762 u. 14/4546). Die Regelungen in diesem Gesetz wirken sich nicht unbeträchtlich kirchensteuererhöhend aus. In Bezug auf die ESt. ist zu beachten, daß die Erhöhung des Sonderausgabenabzugs der KiSt. zu Mindereinnahmen von ca. 400 Mio. DM im Entstehungsjahr für Bund, Länder und Gemeinden führten (BTDrucks. 14/4546, 1).

Solidaritätszuschlag: Bei der Berechnung des Solidaritätszuschlags kommt es jedoch nicht zu einer Neutralisierung des Halbeinkünfteverfahrens. Insoweit ist nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 iVm. Abs. 2 SolZG Bemessungsgrundlage für die Jahresveranlagung die ESt, wie sie nach dem EStG zu bemessen ist. Dabei ist von der ESt. auszugehen, die abweichend von § 2 Abs. 6 unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 in allen Fällen des § 32 festzusetzen wäre. Die Neutralisierung des Halbeinkünfteverfahrens durch § 51 a Abs. 2 bleibt somit hier außer Betracht.

Einstweilen frei.

75–76

XIII. Verhältnis zu § 8 b KStG

77

§ 8 b KStG ist *lex specialis* zu § 3 Nr. 40 (s. § 8 Abs. 1 KStG; glA SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 3 ABC „Halbeinkünfteverfahren“ Anm. 1. b). Nach dieser Vorschrift werden die in Nr. 40 genannten Einkünfte vollständig stfrei gestellt, wenn sie von einer dem KStRecht unterliegenden Körperschaft bezogen werden.

XIV. Verhältnis zu § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG

78

Die Vorschrift – die durch das UntStFG neugefaßt wurde – stellt klar, daß erst auf der Ebene des OT und nicht der OG das Halbeinkünfteverfahren zur Anwendung kommt. Voraussetzung ist, daß sich auf der OT-Ebene eine natürliche Person befindet bzw. eine PersGes., an der natürliche Personen beteiligt sind.

Steuerfreiheit der DBA-Dividenden: § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG idF des UntStFG galt jedoch nicht für ausländ. DBA-Dividenden. Denn nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG wird auf der Ebene der OG nur § 8 b Abs. 1–6 KStG außer Kraft gesetzt, nicht jedoch die DBA-Regelungen. Da aber auch bei einer Organschaft das Einkommen zunächst auf der Ebene der OG ermittelt wird und dann dem OT zugerechnet wird, kommen somit DBA-Regelungen auf der OG-Ebene zur Anwendung. Sind danach Dividenden stfrei, so fließen sie nicht in die Einkommensermittlung bei der OG ein (Nettomethode), mit der Folge, daß sie auch nicht dem OT zugerechnet werden. Sie bleiben damit stfrei. Eine Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren konnte bis einschließlich VZ 2002 nicht erfolgen (zur Rechtslage ab VZ 2003 s.u.). Nach § 15 Satz 2 KStG idF des StVergAbG greifen DBA-Freistellungen bei Gewinnausschüttungen nur noch, wenn die Voraussetzungen der Freistellungsregelung beim OT sachlich und persönlich vorliegen. Für estpfl. Personen kommt somit beim OT das Halbeinkünfteverfahren für diese Ausschüttungen zur Anwendung. § 15 KStG idF des StVergAbG gilt erstmals ab VZ 2003 (§ 34 Abs. 1 KStG). Damit werden Dividenden von ausländ. Gesellschaften, die nach DBA stbefreit sind, im Fall eines Zuflusses bei einer inländ. OG für VZ 2003 nicht dem § 3 Nr. 40 beim OT unterworfen. Insoweit ist daher unerheblich, ob an dem OT natürliche Personen beteiligt sind. Die Dividenden bleiben generell stfrei (GOSCH, WPg-Sonderheft 2003, 10; HAUN/GOLÜCKE/Franz, GmbHR 2002, 1003 f.; ROSENBAch, WPg-Sonderheft 2003, 9; PYSKA, GmbHR 2002, 468 [469]; STRAHL KÖSDI 2002, 13358; PRINZ ZU HOHENLOHE/GRÜNDIG, DB 2002, 1073 [1075]; BALMES/SCHÜTZBERG in ERLE SAUTER, KStG, 2003, § 15 Rn. 48 n; aA MÜLLER-GATERMANN, WPg-Sonderheft 2003, 9: Er sieht hier die Möglichkeit, im Wege der Auslegung des § 15 Nr. 2

KStG die Bruttomethode auch für DBA-Dividenden anzuwenden). Ab VZ 2003 werden die DBA-Dividenden dem Halbeinkünfteverfahren unterworfen.

79

XV. Verhältnis zu § 10 Abs. 2 AStG

Für die Fälle der Niedrigbesteuerung thesaurierter sog. passiver Einkünfte ausländ. Gesellschaften hat das AStG Eindämmungsregelungen getroffen. Hierzu werden die thesaurierten Gewinne der ausländ. Gesellschaft einer Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen, indem entsprechend fiktive Dividenden dem inländ. Anteilseigner zugerechnet werden (es kommt zu einer individuellen Besteuerung nach dem Progressionssteuersatz; vgl. § 10 Abs. 2 AStG idF des UntStFG u. § 10 AStG Anm. J 01-4). Entsprechend dem Wesen der Hinzurechnungsbesteuerung – statt die Gesellschaft hat der Anteilseigner die stl. Belastung zu tragen – kann dem Anteilseigner insoweit auch nicht die Begünstigung des Halbeinkünfteverfahrens zukommen (BTDrucks. 14/2683, 133; § 10 AStG Anm. R 33).

80

XVI. Verhältnis zu §§ 39 Abs. 1 Satz 1, 40 Abs. 2 u. 40 a KAGG

Das Halbeinkünfteverfahren gilt nach den §§ 39 Abs. 1 Satz 1 u. 40 Abs. 2 KAGG auch für Investmentfondsanleger. Dies ergibt sich aus der folgenden Verweisungskette. Grds. gilt nach § 39 Abs. 1 Satz 1 KAGG das Halbeinkünfteverfahren bis auf die Fälle des § 40 Abs. 2 KAGG nicht für Ausschüttungen von Wertpapier-Sondervermögen. § 40 Abs. 2 KAGG verweist auf Ausschüttungen iSd. § 38b Abs. 5 KAGG, der wiederum auf § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sowie Satz 2 EStG Bezug nimmt. In zuletzt genannter Vorschrift werden nur inländ. Wertpapier-Sondervermögen erfaßt, so daß Ausschüttungen (Dividenden) inländ. Investmentfonds dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Ausschüttungsanteile aus inländ. oder ausländ. Kapitalbeteiligungen bezogen werden (§ 40 Abs. 2 KAGG). Bei der Rückgabe und Veräußerung von Anteilscheinen, die im BV gehalten werden, unterliegen die Einnahmen bei Beachtung der weiteren Voraussetzungen des § 40a Abs. 1 KAGG auch dem Halbeinkünfteverfahren. Dies gilt jedoch nicht für Anteile im PV, § 40a Abs. 2 KAGG (s. KAGG Anm. R 27 f. u. INTEMANN in HARENBERG/IRMER, Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte, 3. Aufl. 2003, Rn. 135; zur Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens für Altersvorsorgeverträge s. KAGG Anm. J 01-5).

Verfassungsmäßigkeit: Der Ausschluß vom Halbeinkünfteverfahren bei Einnahmen aus Rückgabe oder Veräußerung von Investmentanteilen im Privatbesitz ist verfassungsrechtlich bedenklich, da es eine Ungleichbehandlung von Investmentfondsanlegern zu Direktanlegern darstellt (LÜBBEHÜSEN in BRINKHAUS/SCHERER, KAGG, § 40a Rn. 44; KAGG Anm. R 28; JACOB/KLEIN, FR 2000, 918).

81

XVII. Verhältnis zu §§ 17, 18 AuslInvG

Ausschüttungen (Dividenden) und Veräußerungsgewinne von ausländ. Investmentfonds sind nach §§ 17, 18 AuslInvG nicht nach dem Halbeinkünfteverfahren zu versteuern, sondern sind voll stpfl. Nach dem Entwurf des Investment-

steuergesetzes ist jedoch eine Gleichbehandlung inländischer und ausländischer Fonds vorgesehen (BT-Drucks. 15/1553; 15/1671 und 15/1896).

Verfassungsmäßigkeit: Auch bei der Besteuerung von Ausschüttungen und Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an ausländ. Investmentfonds besteht eine Ungleichbehandlung von Fondsanlegern zu Direktanlegern. Denn letztere kommen anders als die Fondsanleger in den „Genuß“ des Halbeinkünfteverfahrens (kritisch AuslInvG Anm. R 2 aE; JACOB/KLEIN, FR 2000, 918).

In gleicher Weise ist es verfassungsrechtlich bedenklich, wenn Anteilsinhaber ausländ. Sondervermögen gegenüber Anteilsinhabern inländ. Sondervermögen vom Halbeinkünfteverfahren ausgeschlossen sind (kritisch auch BRINKHAUS in BRINKHAUS/SCHERER, AuslInvG, § 17 Rn. 19).

Verhältnis zum Europarecht: Neben der Verletzung des Transparenzprinzips wird hier auch eine Verletzung des europarechtlichen Gleichheitsgebots gesehen. Während Beteiligungen an inländ. Investmentfonds nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert werden, sind Beteiligungen an ausländ. Fonds voll stpfl., unabhängig davon, ob der Fonds Beteiligungen an inländ. KapGes. hält (kritisch AuslInvG Anm. R 2 aE; JACOB/KLEIN, FR 2000, 918; ausführlich BRINKHAUS in BRINKHAUS/SCHERER, AuslInvG, § 17 Rn. 20 mwN). Die Verkooijen-Entscheidung des EuGH (v. 6. 6. 2000 Rs. C 35/98 [Verkooijen], FR 2000, 720) läßt vermuten, daß auch der EuGH von einer Europarechtswidrigkeit dieser Regelung ausgehen würde. Der Gesetzgeber hatte daher zunächst im Gesetzgebungsverfahren zum UntStFG eine Abmilderung der Regelung vorgesehen, die sich aber nicht im BRat durchsetzte (vgl. BRDrucks. 638/01, 69; 1061/01, 5). Mittlerweile hat auch die EU-Kommission im Dezember 2002 die BReg. zu einer Änderung dieser Steuerpraxis aufgefordert (s.o. zum InvStG).

Einstweilen frei.

82–83

XVIII. Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG

84

Von der Sperrwirkung nach § 3 Nr. 40 Satz 3 sind die Fälle des § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG ausgenommen (§ 3 Nr. 40 Satz 4 Buchst. b), so daß das Halbeinkünfteverfahren grds. angewandt werden kann. Bei den Fällen des § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG handelt es sich um die Einbringung von Anteilen an einer KapGes. in eine KapGes., durch die die aufnehmende KapGes. die Mehrheit an den Anteilen an der anderen KapGes. erlangt. Bei sog. Ketteneinbringungen greift jedoch die Rückausnahme des Satz 4 Buchst. b, so daß dann das Halbeinkünfteverfahren nicht greift.

XIX. Verhältnis zu § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG

85

Entsteht bei einer Sacheinlage ein Veräußerungsgewinn, so ist nach dieser Vorschrift eine Steuervergünstigung nach § 34 Abs. 1 und 3 nur anzuwenden, wenn ua. die KapGes. die Sacheinlage mit dem Teilwert angesetzt hat. Dabei ist nach Satz 2 diese Vergünstigung nur anzuwenden, soweit nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b und c iVm. § 3 c Abs. 2 der Veräußerungsgewinn teilweise stbefreit ist. Damit sollen die Ausnahmetatbestände der Sätze 3 und 4 angesprochen werden. Kann das Halbeinkünfteverfahren danach nicht angewandt werden, ist der gesamte Veräußerungserlös aufgrund der Einbringung nach § 34 Abs. 1 bzw. 3 begünstigt.

XX. Verhältnis zu § 21 UmwStG

§ 21 Abs. 1 UmwStG bestimmt, in welcher Weise die Besteuerung bei der Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen zu erfolgen hat. Danach gilt der Gewinn aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile als solcher iSd. § 16. Es ist nun umstritten, ob das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b überhaupt zur Anwendung kommt. Denn es ist fraglich, ob überhaupt ein Veräußerungspreis iSd. § 16 Abs. 2 vorliegt. Nach hier vertretener Ansicht ist dies der Fall und es ist damit nur eine Begünstigung nach Satz 1 Buchst. b möglich (vgl. NACKE/INTEMANN, DB 2002, 756 [758] mwN.).

Auch ist auf die Ersatztatbestände des § 21 Abs. 2 UmwStG das Halbeinkünfteverfahren gem. Satz 1 Buchst. b anzuwenden (vgl. NACKE/INTEMANN, DB 2002, 756 [759] mwN.).

Soweit durch das UntStFG für Entstrickungsanträge nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG eine Einschränkung für den Rückausnahmefall in § 3 Nr. 40 Satz 4 Buchst. a gemacht wird, erweist sich diese als unwirksam (vgl. STRAHL in Harzburger Steuerprotokoll 2001, 44 Fn. 77 mwN.).

XXI. Verhältnis zum GewStG**87 1. Gewerbeertrag bei natürlichen Personen**

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags verweist § 7 GewStG auf die Vorschriften des EStG. Stfreie Einnahmen iSd. § 3 EStG gehen somit über § 7 GewStG nicht in die Ermittlung des Gewerbeertrags ein (SELDER in GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, 5. Aufl. 2002, § 7 Rn. 2 mwN.). Deshalb bewirkt § 3 Nr. 40, daß die hälftige StBefreiung grds. auch für die GewSt. gilt (BTDrucks. 14/2683, 113; KIRCHHOF/VON BECKERATH III. § 3 Rn. 114; GROTHERR, BB 2000, 849 [851]; GROTHERR, BB 2001, 600; FÖRSTER, StbJb. 2001/2002, 384 f.; TÖBEN, FR 2002, 361 [364]; SCHMIDT/KIEKER, NWB F. 5, 1523; HÖRETH in ERNST & YOUNG/BDI, UntStFG, 2002, Rn. 144; vgl. auch WASSERMAYER, GmbHR 2002, 1). Jedoch zeigt sich bei näherer Betrachtung, daß im Ergebnis nur bei Veräußerungserlösen iSd. Satz 1 Buchst. a das Halbeinkünfteverfahren auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zur Anwendung kommt. Denn insoweit handelt es sich um einen laufenden Gewinn des Betriebs, der dem Objektsteuercharakter entspricht. In allen anderen Fällen werden entweder die Einnahmen nicht als laufender Gewinn angesehen (arg. Widerspruch zum Objektsteuercharakter), oder das Halbeinkünfteverfahren durch eine Hinzurechnung eliminiert (§ 8 Nr. 5 GewStG) oder der vom Halbeinkünfteverfahren betroffene Gewinn durch Kürzung im vollen Umfang aus dem Gewerbeertrag entnommen (§ 9 Nr. 2 a und Nr. 7 GewStG).

Nicht der Gewbesteuer unterliegende Gewinne wegen Beachtung des Objektsteuercharakters: Eine Ausnahme von der grundsätzlichen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens muß aber dann gemacht werden, wenn die StBefreiung mit dem Objektsteuercharakter der GewSt. nicht im Einklang steht (vgl. BFH v. 12. 11 1978 IV R 84/74, BStBl. II, 267; v. 17. 11 1992 VIII R 10/90, BFH/NV 1993, 560; HANDZIK in L/B/P, § 3 Rn. 19). Deshalb wirken sich Satz 1 Buchst. b und c nicht auf die GewSt. aus. Im Fall des Buchst. b betrifft die Befreiung Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben oder Teilbetrieben, die der GewSt. ohnehin nicht unterliegen (BFH v. 26. 6. 1975 VIII R 39/74, BStBl. II, 832; v. 17. 12. 1975 I R 29/74, BStBl. II 1976, 224; v. 23. 11 1988 X R

1/86, BStBl. II 1989, 376; v. 24. 10. 1990 X R 64/89, BStBl. II 1991, 358 unter 2. e; v. 4. 3. 1998 X R 56/95, BFH/NV 1998, 1354; krit. zur GewStbefreiung von Veräußerungsgewinnen KIRCHHOF/REISS III. § 16 Rn. 14). Buchst. c betrifft Gewinne aus der Veräußerung von im PV gehaltenen Kapitalbeteiligungen iSd. § 17. Derartige Gewinne werden von der GewSt. nicht erfaßt (LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 7 Rn. 325).

Nicht der Gewerbesteuer unterliegende Gewinne wegen Beachtung von Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften: Das Halbeinkünfteverfahren wirkt sich weiterhin in den Fällen des § 8 Nr. 5 und §§ 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG nicht auf den Gewerbeertrag aus.

► *Kürzung nach §§ 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG:* Nach § 9 Nr. 2a GewStG erfolgt keine gewstl. Belastung für Gewinne aus Anteilen an einer nicht stbefreiten *inländ.* KapGes. iSd. § 2 Abs. 2 GewStG, wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens ein Zehntel des Grund- oder Stammkapitals beträgt und die Gewinnanteile bei der Gewinnermittlung angesetzt worden sind (sog. „*gewerbesteuerliches Schachtelprivileg*“). Durch diese Kürzung soll eine Doppelbelastung mit GewSt. bei Schachtelbeteiligungen vermieden werden. Denn ansonsten käme es zu einer GewStBelastung bei der ausschüttenden KapGes. und auch beim Empfänger. Diese Gewinne und damit auch die wegen § 3 Nr. 40 von der ESt. befreiten Teile werden somit bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Empfängers gänzlich herausgenommen.

Die Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG idF des UntStFG betrifft die *ausländ.* Beteiligungen. Für Anteile an *ausländ.* KapGes. findet das Schachtelprivileg nur dann Anwendung, wenn die Beteiligung an der begünstigten *ausländ.* KapGes. ua. mit Beginn des Erhebungszeitraums mindestens ein Zehntel beträgt. Auch in den Fällen des § 9 Nr. 7 GewStG werden somit die Gewinne, die nach § 3 Nr. 40 iVm. § 3c Abs. 2 halbiert wurden, gänzlich aus der Ermittlung des Gewerbeertrags herausgenommen.

► *Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG:* Bei Streubesitzbeteiligungen, die unterhalb von 10 vH und damit nicht von der Kürzung nach § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG erfaßt werden, wird durch § 8 Nr. 5 GewStG das Halbeinkünfteverfahren für Gewerbesteuerzwecke wieder eliminiert. So erfolgt hier die Hinzurechnung der nach § 3 Nr. 40 stbefreiten Einnahmen bei Streubesitzdividenden für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags. Diese Hinzurechnung, die durch das UntStFG eingeführt wurde, basierte auf einer Einbringung der Länder im Bundesrat, die damit die GewStAusfälle zum Teil kompensieren wollten (s. HÖRETH in ERNST & YOUNG/BDI, UntStFG, 2002, Rn. 145). Die GewStBelastung der stbefreiten Teile nach Satz 1 Buchst. d kann durch Zwischenschaltung einer Holding-GmbH vermieden werden (s. STRAHL, Harzburger Steuerprotokoll, 2001, 28 Beisp. u. Fn. 7). Die Neuregelung gilt gem. § 36 Abs. 4 GewStG idF des UntStFG rückwirkend ab Erhebungszeitraum 2001.

Einstweilen frei.

88–90

2. Gewerbeertrag bei Personengesellschaften

91

Wird die Beteiligung von einer PersGes. gehalten, hat § 3 Nr. 40 wie bei natürlichen Personen keine Auswirkung auf die GewSt., soweit die betreffenden Gewinne im Wege einer Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG (bei *inländ.* Dividenden) bzw. § 9 Nr. 7 GewStG (bei *ausländ.* Dividenden) aus dem Gewerbeertrag ausgeschieden werden. Dies betrifft Beteiligungen von mehr als 10 vH. Auch in den Fällen des § 8 Nr. 5 GewStG (Streubesitzbeteiligungen) wird durch die Hin-

zurechnung das Halbeinkünfteverfahren ausgehebelt. Nur im Fall des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a (Veräußerungen von Beteiligungen an KapGes., die sich im BV befinden) ist die hälftige StBefreiung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der PersGes. nach § 7 GewStG zu berücksichtigen.

Das Halbeinkünfteverfahren ist auf der Ebene der PersGes. bereits anzuwenden. Ähnlich wie bei § 10 a GewStG ist auf den *Mitunternehmer* abzustellen. Insofern besteht kein Unterschied zu Einkünften, die von einem Einzelunternehmer erzielt werden.

Im Ergebnis ebenso BIRK, Steuerrecht, 5. Aufl. 2002, Rn. 1154; MONTAG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 17 Rn. 49; VAN LISHAUT/KÖSTER, GmbHR 2000, 1123; SELDER in GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, 5. Aufl. 2002, § 7 Rn. 3; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 2000, 212; HOFFMANN, DB 2000, 1935; RÖDDER/SCHUHMACHER, DStR 2000, 1454; KLINGBERG in HERZIG, Unternehmenssteuerreform, 2002, 32; DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 6; TÖBEN, FR 2002, 361 (367 mwN); ENGEL, DB 2003, 1811; aA wohl KIRCHHOF/VON BECKERATH III. § 3 Rn. 114 unter Bezugnahme auf BFH-Rspr.; STRUNK/KAMPHAUS, BB 2002, 2153; vgl. auch BTDrucks 14/7084, 4.

Dabei ist aber zu beachten, daß die StBefreiung nach § 3 Nr. 40 nur gilt, soweit der Gewinn auf Mitunternehmer entfällt, die natürliche Personen sind. Die Klärung der Beteiligungsverhältnisse kann bei mehrstöckigen PersGes. uU schwierig sein (SELDER in GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, 5. Aufl. 2002, § 7 Rn. 3).

Beispiel: An der KG sind als Gesellschafter zwei natürliche Personen A und B beteiligt. Die KG ist an der Y-GmbH beteiligt. Die KG veräußert nun ihre Anteile an der Y-GmbH. Satz 1 Buchst. a ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der KG zu berücksichtigen, da A und B beide natürliche Personen sind. Somit fließt in den Gewerbeertrag der KG der halbe Gewinn. Ist B eine KapGes., so ist der Gewinn, soweit er auf B entfällt, wegen § 8 b Abs. 2 KStG von der GewSt. befreit. Der Gewerbeertrag der KG ist insoweit geringer, als wenn beide Gesellschafter natürliche Personen wären.

92 Einstweilen frei.

G. Verfahrensfragen

93 I. Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren

Nach dem Anrechnungsverfahren bedurfte es einer Bescheinigung der KapGes. um eine Anrechnung der KSt. zu erreichen (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b EStG aF). Dieses Verfahren ist nunmehr obsolet, da die KSt. nicht mehr angerechnet wird. Bei der Bescheinigung der KapGes. über die KapErrSt. gem. § 45 a Abs. 2 bleibt es hingegen bei dem bisherigen Verfahren. Die hälftige StBefreiung nach § 3 Nr. 40 ist von Amts wegen zu beachten. Sie wird ohne Antrag gewährt; der Stpfl. kann auch nicht auf sie verzichten.

Anrechnungsverfahren neben Halbeinkünfteverfahren: Da der zeitliche Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren ua. vom Wj. der KapGes. abhängig ist, ist bei der Besteuerung zB genau zu prüfen, welcher KapGes. die einzelnen Dividenden zuzuordnen sind. Es kann sich dabei eine Besteuerung der Dividenden ergeben, die sich zum Teil nach dem Anrechnungsverfahren und zum Teil nach dem Halbeinkünfteverfahren richtet. Gleiches gilt für die Besteuerung von Anteilsveräußerungen.

Kontrollmitteilung: Um einen korrekten Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren zu erreichen, hat die OFD Koblenz angeordnet, daß in begründeten Einzelfällen die Veranlagungsstelle des Anteilseigners

von der Veranlagungsstelle der Körperschaft das Wj. der Gesellschaft bestätigen läßt. Umgekehrt hat die KStStelle in der Übergangszeit die KapErtrStAnmeldungen auf ihre Richtigkeit zu überprüfen. Werden dabei Ungereimtheiten festgestellt, insbes. im Hinblick auf den KapErtrStSatz – nach dem StSenkG wurde dieser für Dividenden herabgesetzt –, sind dem FA des Anteilseigners Kontrollmitteilungen zu übersenden (OFD Koblenz v. 15. 5. 2001, DB 2001, Beil. Nr. 4, 3). Denn maßgeblich für die Bestimmung des geltenden KapErtrStSatzes ist die Anwendbarkeit des Anrechnungsverfahrens oder des Halbeinkünfteverfahrens (s. § 43 a Anm. R 1).

II. Verfahren bei Personengesellschaften

94

Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens: Es ist noch unklar, wie die FinVerw. verfahren wird, wenn eine PersGes. Erträge erzielt, die an sich dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen.

► „*Nettomethode*“: Es spricht einiges dafür, das Halbeinkünfteverfahren schon auf der Ebene der PersGes. zu berücksichtigen (vgl. SCHMIDT XXII. § 15 Rn. 438; NEYER, GmbHR 2002, 104; ENGEL, DB 2003, 1811; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/69). Wie zB bei § 3 Nr. 66 aF (vgl. § 3 Nr. 66 Anm. 34) sollte auch die hälftige StBefreiung nach § 3 Nr. 40 auf der Ebene der Gesellschaft im Verfahren über die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung der Mitunternehmenschaft berücksichtigt werden. Denn die Mitunternehmenschaft betreffende Fragen sollen einheitlich, dh. mit Wirkung für und gegen alle Beteiligten, entschieden werden (BFH v. 12. 6. 1980 IV R 150/79, BStBl. II 1981, 8; v. 24. 4. 1986 IV R 282/84, BStBl. II, 672). Gem. § 179 Abs. 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind die estpfl. Einkünfte einheitlich und gesondert festzustellen, wenn an ihnen mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen stl. zuzurechnen sind. Das Gesetz schreibt somit die gesonderte Feststellung der Einkünfte aus der Beteiligung vor und nicht nur die Feststellung des gemeinschaftlich erzielten Ergebnisses (BFH v. 11. 9. 1991 XI R 35/90, BStBl. II 1992, 4 mwN; v. 3. 7. 1997 IV R 31/96, BStBl. II, 690). Eine von der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns der Gesellschaft gesonderte Feststellung der hälftigen stpfl. Beträge ist ebensowenig wie bei den anderen stbefreiten Beträgen erforderlich. Die hälftige StBefreiung nach § 3 Nr. 40 kann im Rahmen der Ergänzungsbilanzen berücksichtigt werden (ENGEL, DB 2003, 1811).

► „*Bruttomethode*“: DÖTSCH/PUNG sind der Ansicht, das Halbeinkünfteverfahren erst auf der Ebene des Anteilseigners anzuwenden. Im Rahmen der Organschaft sind gem. § 15 Nr. 2 KStG der Dividendenertrag bzw. Veräußerungserlös und damit zusammenhängende Ausgaben ohne Berücksichtigung von StFreistellungen nach § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG dem OT mitzuteilen. Erst beim Letztempfänger in der Beteiligungskette werde über die StFreistellungen entschieden. Dies dürfte auch für entsprechende Erträge bei der PersGes. gelten, so daß diese als Bruttobetrag gesondert festgestellt werden müßten. Wie jedoch DÖTSCH/PUNG zu Recht hervorheben, funktioniert dieses „Bruttoverfahren“ dann nicht, wenn im Hinblick auf die GewSt. das Halbeinkünfteverfahren durchschlägt (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 9). Überdies geht der Gesetzgeber bei der Neuregelung des § 15 Nr. 2 Satz 2 KStG durch das UntStFG davon aus, daß generell auf der Ebene des OT § 3 Nr. 40 bei Vorliegen der Voraussetzungen zur Anwendung kommt (BTDrucks. 14/

6882, 37 f.; 14/7344, 9). Es kommt somit für den Gesetzgeber nicht darauf an, ob der OT eine natürliche Person oder eine PersGes. mit natürlichen Personen als Gesellschafter ist.

Gewinnaufteilungsschlüssel der Personengesellschaft: Soweit KapGes. und natürliche Personen an der PersGes. beteiligt sind, ist für die anteilige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens der allg. Gewinnaufteilungsschlüssel der PersGes. maßgeblich (SCHMIDT XXII. § 15 Rn. 438).

95

III. Verfahren bei Organschaft

Gem. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG idF des UntStFG kommt § 3 Nr. 40 EStG erst beim OT zur Geltung (sog. Bruttomethode). Damit stellt der Gesetzgeber klar, daß das Halbeinkünfteverfahren erst in der Spitze des Organkreises zur Anwendung kommt. Ist zB eine natürliche Person OT und hat die OG Dividendenerträge aus einer Beteiligung an einer KapGes. erzielt, so ist der gesamte Gewinn dem OT zuzurechnen und erst bei diesem dem Halbeinkünfteverfahren zu unterwerfen (zu den gewstl. Folgen der Bruttomethode s. § 15 KStG Anm. 20). Ist OT eine PersGes., an der natürliche Personen beteiligt sind, so ist § 3 Nr. 40 auch insoweit auf der OT-Ebene im Hinblick auf die natürlichen Personen anzuwenden (TÖBEN, FR 2002, 361 [371]; RENNINGS, Harzburger Steuerprotokoll, 2001, 167).

96

IV. Freistellungsaufträge

Nur der nach § 3 Nr. 40 stpfl. Teil einer Dividendenausschüttung ist auf den Freistellungsauftrag, der von Kunden dem Kreditinstitut erteilt wird, anzurechnen. Bei der Berechnung der KapErtrSt. auf den stpfl. Teil ist aber der stfreie Betrag insoweit wieder hinzuzurechnen (vgl. OFD Kiel v. 13. 6. 2001, FR 2001, 916 mit Berechnungsbeispielen).

97

V. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Die Umstellung vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren führt zu verfahrensrechtlichen Problemen bei der Feststellung von verdeckten Gewinnausschüttungen durch einen Außenprüfer im Rahmen einer Betriebsprüfung. Die verfahrensrechtlichen Konsequenzen auf der Ebene der KapGes. dürften keine Probleme bereiten, da die entsprechenden KStBescheide gem. § 164 AO wohl unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen dürften. Problematisch kann dies jedoch auf der Ebene des Anteilseigners sein, dessen EStBescheide häufig bestandskräftig sind. Eine Änderung dieser Bescheide ist nur unter den Voraussetzungen gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO möglich, da die Berücksichtigung der vGA beim Anteilseigner nach dem Halbeinkünfteverfahren zu seinem Vorteil gereicht. Wurde bei ihm zB das Geschäftsführergehalt nach § 19 voll erfaßt, so wird dieses Gehalt nun als vGA dem Halbeinkünfteverfahren unterworfen und ist damit nur zur Hälfte stpfl. Bei der Aufdeckung einer vGA spielen aber neben neuen Tatsachen (zB Schätzungsgrundlagen) auch Schlußfolgerungen eine Rolle, die zB in die Prüfung der Angemessenheit der Gesellschafter-Geschäftführer-Bezüge einfließen. Es bedarf daher einer genauen Prüfung, ob für das VeranlagungsFA die vom KStFA erhaltenen Mitteilungen in diesem Sinne

neue Tatsachen sind. Die bloße Mitteilung, es seien vGA festgestellt worden, reicht nicht aus. Auch die Frage, ob grobes Verschulden iSd. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegt, könnte zweifelhaft sein (vgl. zur Problemstellung BFH v. 27. 10. 1992 VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569; AEAO Nr. 1. 1. 3 zu § 173; OFD München v. 21. 8. 2002, GmbHR 2002, 1044; BOCK, StB 2001, 282; Ax/HARLE, GmbHR 2001, 763; BIPPUS, GmbHR 2002, 951; BAUM, NWB F. 2, 7649; MEYER/BALL, DStR 2002, 1285).

Einstweilen frei.

98–100

Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. a: Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und gleichgestellte Vorgänge

I. Allgemeine Erläuterungen

101

Anwendung auf betriebliche Veräußerungsvorgänge: Buchst. a erstreckt die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf den Erlös aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 (Beteiligungen), wenn der Erlös den Gewinneinkünften zuzuordnen ist. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn die Anteile zu einem stl. BV gehören. Der Gesetzgeber hat die Besteuerung von Veräußerungserlösen der Dividendenbesteuerung gleichgestellt, weil er der Auffassung ist, die Veräußerung einer Beteiligung entspreche der Ausschüttung offener und stiller Reserven (BTDrucks. 14/2683, 96). Die offenen Gewinnrücklagen sind bereits besteuert, während die stillen Reserven steuerverhaftet bleiben und dementsprechend bei ihrer späteren Aufdeckung der Besteuerung unterworfen werden (BIRK, StuW 2000, 328 [336]). Die Höhe des Kaufpreises wird entscheidend von den in Zukunft zu erwartenden Dividendenzahlungen bestimmt; insoweit bildet der Kaufpreis die durch die Gesellschaft noch zu erwirtschaftenden Dividenden ab (SCHÖN, StuW 2000, 151, [154]; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 209). Besteuerungslücken würden sich nicht ergeben (BTDrucks. 14/2683, 96). Somit sei ein Anteilsverkauf mit einer Totalausschüttung vergleichbar und müsse ebenso wie eine laufende Gewinnausschüttung hälftig stfrei gestellt werden. Die Brühler Kommission hatte dagegen vorgeschlagen, den Veräußerungsgewinn, nur soweit er auf die offenen Gewinnrücklagen entfällt, zu begünstigen.

Steuersystematische Bedenken: Bedenken gegen die hälftige StFreistellung des Veräußerungsgewinns bestehen uE hinsichtlich der Teile, die nicht mit KSt. vorbelastet sind (aA SCHEFFLER, DB 2003, 680 [685]; MÜLLER-GATERMANN, GmbHR 2000, 650; RÖDDER/WOCHINGER, FR 2000, 1 [8] zu § 8 b KStG). Es ist nicht gerechtfertigt, den Veräußerer einer Beteiligung mit dem Argument zu entlasten, der zukünftig von der Gesellschaft erwirtschaftete Gewinn werde später der Besteuerung unterworfen (PEZZER, DStJG 25 [2002], 37 [56]). Dies verstößt gegen die Prinzipien der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Individualbesteuerung (HEY, DStJG 24 [2001], 155 [200]). Mit dem Veräußerungsgewinn wird dem Veräußerer eine erhöhte Leistungsfähigkeit vermittelt, die bei ihm besteuerswürdig ist. Das (berechtigte) Ziel des Gesetzgebers, eine Doppelbesteuerung des Gewinns zu vermeiden, müßte uE dadurch gewährleistet werden, daß eine Entlastung in dem Zeitpunkt gewährt wird, in dem der Ge-

winn (später) tatsächlich erwirtschaftet wird. Dies wäre eine steuersystematisch richtige und wirtschaftlich zielgenauere Regelung (zu Einzelheiten vgl. Anm. 17 ff.). Darüber hinaus bestehen auch berechnete Zweifel, ob die Annahme des Gesetzgebers richtig ist, daß ein wesentlicher Teil des Veräußerungspreises die in Zukunft tatsächlich erwirtschafteten Gewinne widerspiegelt. Insbesondere bei börsennotierten Aktien wird der jeweilige Kaufpreis nicht nur von den zukünftig zu erwartenden Gewinnen bestimmt (kritisch auch VAN LISHAUT, *StuW* 2000, 182 [193]). Hier spielen vielmehr spekulative Faktoren eine entscheidende Rolle. Dies hat die Entwicklung am Aktienmarkt in den letzten Jahren anschaulich gezeigt. Der Veräußerer konnte Kaufpreise erzielen, die durch spätere Gewinne nicht gedeckt waren, so daß eine spätere Besteuerung nicht gesichert ist. Auch dies spricht gegen die hälftige StFreistellung des bisher nicht besteuerten Anteils (stille Reserven) am Kaufpreis.

Veräußerungsgleiche Vorgänge: Der Veräußerung vergleichbare Vorgänge werden von der Regelung des Satzes 1 Buchst. a ebenfalls erfaßt. Daher sind die Betriebsvermögensmehrungen bzw. Einnahmen aus der Entnahme von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 sowie aus der Auflösung oder Herabsetzung von deren Nennkapital zur Hälfte stbefreit. Begünstigt wird darüber hinaus eine Wertzuschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3.

Private Veräußerungsvorgänge: Veräußerungsgewinn und laufender Beteiligungsertrag werden nicht nur im betrieblichen Bereich gleich behandelt. Nach Satz 1 Buchst. c und j wird auch die Veräußerung von Beteiligungen des PV begünstigt, soweit eine StPflicht nach § 17 oder § 23 besteht.

II. Betriebsvermögensmehrungen und Einnahmen

Steuerbefreiung bei Veräußerung: Satz 1 Buchst. a befreit die Hälfte des (Brutto-) Veräußerungspreises. Entsprechend der Systematik des Halbeinkünfteverfahrens, die ein getrennte Behandlung der Einnahmen und Ausgaben vorsieht, werden der Buchwert der Beteiligung und etwaige Veräußerungskosten nach § 3c Abs. 2 erst in einem weiteren Schritt berücksichtigt. Ihr Abzug ist ebenfalls auf die Hälfte beschränkt.

Betriebsvermögensmehrungen und Einnahmen: Durch die Verwendung der Begriffe „Betriebsvermögensmehrung“ und „Einnahmen“ berücksichtigt der Gesetzgeber, daß die Befreiungsvorschrift unabhängig von der Frage gewährt wird, ob der Veräußerer seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Einnahme-Überschuß-Rechnung ermittelt. Es kommt allein darauf an, daß die veräußerten Anteile zu einem stl. BV gehören. Mit der Verwendung des Begriffs „Betriebsvermögensmehrung“ wird nicht deutlich, ob nur der Nettozugang zum BV – also der Wert der Betriebsvermögensmehrung abzüglich des Buchwerts – oder ob der Bruttozugang stfrei gestellt werden soll. Da der Gesetzgeber aber die stl. Behandlung der Wertzugänge einerseits und der BA bzw. Buchwerte andererseits getrennt behandeln will (§ 3 Nr. 40/§ 3c), ist uE der Begriff der Betriebsvermögensmehrung als Bruttowert zu verstehen. Damit wird die Betriebsvermögensmehrung vor Abzug des Buchwerts zur Hälfte stbefreit.

Kaufpreis: Zur Hälfte stbefreit wird im Fall der Veräußerung der vereinbarte Kaufpreis. Besteht der Kaufpreis in einem Einmalbetrag, unterliegt dieser der StBefreiung. Unproblematisch ist auch die Vereinbarung von Kaufpreislöhnen

oder Leib- und Zeitrenten. Hier ist der abgezinste Barwert zu berücksichtigen. Ist dagegen der Kaufpreis umsatz- bzw. gewinnabhängig, so werden die laufend in den späteren Jahren zufließenden Beträge nach Satz 1 Buchst. a zur Hälfte stfrei gestellt.

Der Veräußerung gleichgestellte Vorgänge: Im Fall der Entnahme ist der Teilwert, der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 anzusetzen ist, zur Hälfte stfrei. Bei der Auflösung einer Gesellschaft und der Herabsetzung von deren Nennkapital werden die dem BV zufließenden Beträge von der StBefreiung erfaßt. Eine entsprechende Freistellung gilt für die Erträge aus einer Wertzuschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3.

III. Anteile an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1

1. Anteile

103

Das Halbeinkünfteverfahren ist nur auf Anteile an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören, anzuwenden. Zu den Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören insbesondere:

- KapGes. (AG, GmbH, KGaA),
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
- bergbautreibende Vereinigungen, die die Rechte einer juristischen Person haben.

Anteile an ausländischen Gesellschaften: Auch Anteile an ausländ. Gesellschaften werden von der Vorschrift begünstigt (DÖTSCH/PUNG, DB 2000, Beil. 4, 11), so daß der Veräußerungserlös bei einem Anteilsverkauf einer ausländ. Gesellschaft nur zur Hälfte in die Besteuerung einbezogen wird. Die Vergünstigung wird ohne Rücksicht auf eine Mindestbeteiligungsquote oder eine Aktivitätsklausel gewährt (VAN LISHAUT, StuW 2000, 182; WATERMEYER, GmbH-StB 2001, 167). Die Gleichbehandlung von inländ. und ausländ. Beteiligungen soll die Europatauglichkeit der Unternehmensbesteuerung sicherstellen. Eine ausländ. Gesellschaft vermittelt ihrem Anteilsigner Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, wenn die nach ausländ. Recht gegründete Gesellschaft ihrer inneren Struktur nach einer deutschen KapGes. im wesentlichen entspricht (BFH v. 16. 12. 1992 I R 32/92, BStBl. II 1993, 399; v. 16. 12. 1998 I R 138/97, BStBl. II 1999, 437). Liegen diese Voraussetzungen vor, ist der Beteiligungsverkauf nach Satz 1 Buchst. a begünstigt.

► *DBA:* Der Verkauf von Anteilen an einer ausländ. Gesellschaft kann der deutschen Besteuerung jedoch ganz entzogen sein, wenn das Besteuerungsrecht bzgl. des Veräußerungserlöses aufgrund eines DBA dem ausländ. Staat zugewiesen ist (VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Rn. B40/93). Das Besteuerungsrecht steht dem ausländ. Staat regelmäßig zu, soweit der Gewinn aus dem Verkauf nach Art. 7 OECD-MA einer ausländ. Betriebsstätte zuzurechnen ist. Für eine solche Zuordnung ist es nicht ausreichend, daß der Unternehmer in dem Land, in dem die Gesellschaft, deren Anteile verkauft werden, ansässig ist, eine Betriebsstätte unterhält (keine Geltung des Attraktionsprinzips). Die FinVerw. nimmt grds. an, daß eine Beteiligung dem Stammhaus zuzurechnen ist (BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 Tz. 2.4.). Eine Zurechnung des Gewinns zur Be-

etriebsstätte wird nur vorgenommen, falls die Beteiligung der Betriebsstätte gedeutet hatte („dealing at arm's-length“-Prinzip; VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 7 Rn. 42; WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Art. 7 MA Rn. 184). Gleiches gilt für den Fall, daß die ausländ. Beteiligung über eine im Ausland ansässige PersGes. gehalten wird. Denn die Beteiligung an einer PersGes. im Ausland wird wie eine ausländ. Betriebsstätte des Inländers behandelt (BMF v. 24. 12. 1999 aaO Tz 1. 1. 5.1.; PFAAR, IStR 2001, 8). Steht ein DBA der deutschen Besteuerung nicht entgegen, findet die Befreiungsvorschrift auf den Veräußerungserlös jedoch uneingeschränkt Anwendung (BALMES/SCHÜTZEBERG in ERLE/SAUTER, KStG, 2003, § 3 Rn. 100).

► *Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG*: Das Halbeinkünfteverfahren findet nach § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG bei der Veräußerung einer ausländ. Beteiligung keine Anwendung, soweit in dem Veräußerungserlös Beträge enthalten sind, die bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen wurden und die die ausländ. Gesellschaft noch nicht an den inländ. Anteilseigner ausgeschüttet hat. Diese Beträge sind nach § 3 Nr. 41 Buchst. b in voller Höhe steuerfrei (zu Einzelheiten vgl. Anm. 79).

► *Zeitliche Anwendung bei Auslandsbeteiligungen*: Das Halbeinkünfteverfahren ist auf die Veräußerung von Anteilen an einer ausländ. Gesellschaft uE bereits ab 1. 1. 2001 anzuwenden, weil § 52 Abs. 4a Nr. 2 mangels Geltung des deutschen KStG für ausländ. Gesellschaften keine Anwendung findet, so daß die generelle Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 eingreift. Danach gilt das neue Recht für Auslandsbeteiligungen ab 1. 1. 2001 (CREZELIUS, DB 2001, 223). Zu Einzelheiten s. Anm. 40.

Einbringungsgeborene Anteile: Es ist zwischen Veräußerung und Entnahme einbringungsgeborener Anteile zu unterscheiden:

► *Die Veräußerung* einbringungsgeborener Anteile iSd. § 21 Abs. 1 UmwStG fällt nicht unter Satz 1 Buchst. a, auch wenn die Anteile zu einem BV des Stpfl. gehören. Nach § 21 Abs. Satz 1 UmwStG gilt der Gewinn aus der Veräußerung stets als ein Veräußerungsgewinn iSd. § 16. Daher wird die Veräußerung solcher Anteile immer von Satz 1 Buchst. b als *lex specialis* erfaßt.

► *Entnahme*: Lediglich die Entnahme einbringungsgeborener Anteile aus dem BV ist nach Satz 1 Buchst. a begünstigt. Nach Auffassung der FinVerw. findet auch im Fall der Entnahme einbringungsgeborener Anteile eine stpfl. (Zwischen-)Gewinnrealisierung statt (BMF v. 25. 3. 1998, BStBl. I, 268 Tz. 21.12; aA WIDMANN/MAYER, § 21 UmwStG Rn. 215, 526; HARITZ, DStR 2000, 1537 [1541]). Zu Einzelheiten s. Anm. 121 ff.

Innovative Finanzinstrumente: Umtauschanleihen, Aktienanleihen, Optionsanleihen und andere Aktienderivate gewinnen im Wirtschaftsleben immer mehr an Bedeutung. Zur Frage, in welchen Fällen die damit im Zusammenhang stehende Geschäfte als Veräußerung von Beteiligungen iSd. § 3 Nr. 40 anzusehen sind, vgl. HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170; DIES., BB 2002, 2432.

104 2. Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1

Mit der Formulierung, daß die Leistungen „beim Empfänger zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören“, wird lediglich abstrakt der Kreis der begünstigten Anteile definiert. Damit ist die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens nicht von der weiteren Voraussetzung abhängig, daß die Leistungen tatsächlich im konkreten Fall zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören. Denn bei einer solchen Auslegung wäre die Vorschrift schon in

sich unsinnig, weil die begünstigten Anteile ja gerade zu einem BV gehören müssen, so daß Leistungen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen wegen der Subsidiaritätsvorschrift des § 20 Abs. 3 immer den Gewinneinkünften zuzuordnen sind. Da dieses Tatbestandsmerkmal also rein abstrakt zu verstehen ist, müssen die Leistungen tatsächlich nicht zu Kapitaleinkünften führen. Diese Auslegung hat zur Folge, daß auch die Veräußerung von Anteilen an einer OG beim OT begünstigt wird (glA WATERMEYER, GmbH-StB, 2001, 166; RÖDDER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 549 f. jeweils zu § 8b KStG). Gegen diese Auslegung bestanden nach dem ursprünglichen Wortlaut der Vorschrift Zweifel, so daß sich der Gesetzgeber dazu entschlossen hat, mit dem UntStFG eine entsprechende Klarstellung in Satz 1 Buchst. a und b aufzunehmen (zu Einzelheiten vgl. Anm. 111).

IV. Veräußerung und Entnahmen von Anteilen

1. Veräußerung von Anteilen

105

Veräußerung ist jede entgeltliche Übertragung des bürgerlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums an WG auf eine andere Person (BFH v. 22. 9. 1992 VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 229 mwN). Damit wird zunächst der Verkauf einer Beteiligung gegen Entgelt von der Regelung erfaßt.

Einbringung von Anteilen: Aber auch die Einbringung von Anteilen in eine KapGes. oder PersGes. ist eine Veräußerung, wenn für die Einbringung Gesellschaftsrechte gewährt werden; es handelt sich um einen tauschähnlichen Vorgang (BFH v. 16. 2. 1996 I R 183/94, BStBl. II, 342; v. 29. 10. 1987 IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374).

► *Begriff der Veräußerung:* Dabei ist der Begriff der Veräußerung auch erfüllt, wenn die Anteile zu Buchwerten in die andere Gesellschaft eingebracht werden (BFH v. 21. 6. 1994 VIII R 5/92, BStBl. II, 856). Auf die Einbringung ist somit das Halbeinkünfteverfahren ebenfalls anzuwenden (glA HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 213; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Rn. B100).

► *Ermittlung des begünstigten Erlöses:* Der Veräußerungserlös, der durch die Einbringung durch Zugang der neuen Gesellschaftsanteile an der aufnehmenden Gesellschaft entsteht, wird daher zur Hälfte stfrei gestellt. Werden die Anteile zu Buchwerten eingebracht, entsteht insgesamt kein Gewinn, da der Buchwert der Beteiligung gem. § 3c Abs. 2 ebenfalls nur zur Hälfte bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden kann. Werden die Anteile dagegen nicht zu Buchwerten, sondern zu Teilwerten eingebracht, führt das Zusammenspiel von § 3 Nr. 40 Buchst. a und § 3c Abs. 2 dazu, daß nur die Hälfte des Gewinns stpfl. ist (SEIFRIED, DStR 2001, 241; BALMES/SCHÜTZBERG in ERLE/SAUTER, KStG, 2003, § 3 Rn. 102).

Verdeckte Einlage: Die verdeckte Einlage – also die Einbringung eines WG in eine Gesellschaft, ohne daß hierfür Gesellschaftsrechte gewährt werden – stellt keine Veräußerung dar (BFH v. 18. 12. 1990 VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512). Sie wäre somit nicht nach Buchst. a begünstigt. Jedoch führt die Übertragung der Anteile im Wege der verdeckten Einlage uE zu einer Entnahme aus dem (abgebenden) BV (SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 440 „verdeckte Einlagen“ und Rn. 550), so daß das Halbeinkünfteverfahren auch auf die verdeckte Einlage Anwendung findet (glA DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 17; BALMES/SCHÜTZBERG in ERLE/SAUTER, KStG, 2003, § 3 Rn. 103;

aA HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 214). Zu Einzelheiten s. Anm. 108.

2. Entnahme von Anteilen

106 a) Grundsatz

Die Entnahme von Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung und Vermögensmasse iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 ist nach Buchst. a begünstigt. Sie ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 mit dem Teilwert zu bewerten, wobei nur die Hälfte stpfl. ist. Der Buchwert ist gem. § 3 c Abs. 2 nur zur Hälfte abzuziehen.

107 b) Entnahme einbringungsgeborener Anteile iSd. § 21 Abs. 1 UmwStG

Die Entnahme einbringungsgeborener Anteile führt nach Auffassung der Fin-Verw. zu einer stpfl. Gewinnrealisierung (BMF v. 25. 3. 1998, BStBl. I, 268 Tz. 21.12; aA WIDMANN/MAYER, UmwStG, § 21 Rn. 526; HARITZ/BENKERT, UmwStG, § 21 Rn. 85), obwohl die Anteile steuerverstrickt bleiben und daher ein späterer Verkauf weiterhin stpfl. ist (HARITZ, DStR 2000, 1537 [1541]). Die Entnahme ist mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 zu bewerten. Der Entnahmevergong ist nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a begünstigt.

108 c) Verdeckte Einlage

Einen begünstigten Entnahmetatbestand iSd. Satz 1 Buchst. a erfüllt uE auch die Übertragung von Anteilen im Rahmen einer verdeckten Einlage (glA DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 17; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/106; BALMES/SCHÜTZEBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 103; SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 440 „verdeckte Einlagen“; aA HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 214). Bei einer verdeckten Einlage wird der Gesellschaftsanteil auf eine andere KapGes. übertragen, ohne daß der Übertragende hierfür Gesellschaftsanteile an der aufnehmenden Gesellschaft erhält. Es handelt sich nicht um einen Tausch oder tauschähnlichen Vorgang; ein Veräußerungstatbestand liegt somit nicht vor (BFH v. 18. 12. 1990 VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512). Dennoch führt die Übertragung beim abgebenden Betrieb zu einer Gewinnrealisierung. Aus Sicht des abgebenden Betriebs liegt ein außerbetrieblicher Vorgang vor, so daß eine Entnahme gegeben ist (vgl. § 6 Anm. R 97 und 129; glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 5 Rn. 639; SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 550). Dies gilt uE sowohl für den Fall, daß die Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft im PV gehalten werden, als auch für den Fall, daß die Anteile zum BV des Gesellschafters gehören (SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 3 „Halbeinkünfteverfahren“ und BALMES/SCHÜTZEBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 103 wollen Satz 1 Buchst. a entsprechend anwenden).

Die Behandlung der verdeckten Einlage als Entnahmevergong ist umstritten, wenn die Anteile der aufnehmenden Körperschaft zum BV des Gesellschafters gehören. Zum Stand der Diskussion s. § 6 Anm. R 97 und 125; für Entnahme: SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 5 Rn. 639; SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 550; WASSERMAYER, DB 1987, 1113; DERS., DB 1990, 855; WEBER-GRELLET, DB 1998, 1532; aA SIEGERS, DStR 1992, 1570; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 5 VII. 1. c, § 16 II. 1. a; MARX, FR 1995, 1249; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 214.

109 d) Überführung von Anteilen in eine ausländische Betriebsstätte

Die Überführung von Anteilen an einer Körperschaft iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 in eine ausländ. Betriebsstätte kann zu stpfl. Erträgen führen, wenn die Anteile

durch die Überführung dem deutschen Besteuerungsrecht entzogen werden. Diese Erträge sind nach Satz 1 Buchst. a hälftig steuerfrei, unabhängig von der Frage, ob man bezüglich des Realisationstatbestands der Auffassung der FinVerw. oder der (überwiegenden) Literaturmeinung folgt (glA DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 19; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/107).

Auffassung der Finanzverwaltung: Die Überführung von WG von einem inländ. Stammhaus in eine ausländ. Betriebsstätte führt nach Auffassung der FinVerw. zu einer unmittelbaren Gewinnrealisierung, wenn die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr gesichert ist, weil mit dem Staat der Betriebsstätte ein DBA existiert, das den Gewinn aus einer Betriebsstätte freistellt. Der Gewinn wird im Zeitpunkt der Überführung verwirklicht. Es besteht jedoch die Möglichkeit, den Gewinn aus Billigkeitsgründen erst zu versteuern, wenn das WG tatsächlich aus dem Vermögen der Betriebsstätte ausscheidet (BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 Tz. 2. 6. 1). Dabei wird leider nicht ganz deutlich, welche Konzeption dieser Besteuerung zu Grunde liegt. Nimmt man an, daß die FinVerw. weiterhin die Entstrickungstheorie vertritt, so handelt es sich bei der Überführung eines WG in eine ausländ. Betriebsstätte um eine Entnahme (BFH v. 30. 5. 1972 VIII R 111/69, BStBl. II, 760). Als Entnahme ist dieser Vorgang nach Satz 1 Buchst. a begünstigt.

Literaturmeinung: Überwiegend wird in der Literatur hingegen die „Theorie der aufgeschobenen Gewinnrealisierung“ vertreten (zu Einzelheiten s. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 18.44 ff.). Die Überführung eines WG in eine ausländ. Betriebsstätte führt danach noch nicht zu einer Gewinnrealisierung. Ein Gewinn ist erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung des WG durch die Betriebsstätte verwirklicht (SCHAUMBURG aaO Rn. 18.45). Der Gewinn ist anschließend verursachungsgerecht auf das Stammhaus und die Betriebsstätte aufzuteilen (WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, Art. 7 Rn. 252, 255). Mit Verweis auf eine Entscheidung des BFH aus dem Jahre 1988 (BFH v. 20. 7. 1988 I R 49/84, BStBl. II 1989, 140) wird überwiegend davon ausgegangen, daß die Entstrickungs-Rspr. inzwischen überholt sei (STRUNK/KAMINSKI, IStR 2000, 33 [37]). Aber auch nach dieser Konzeption ist der Vorgang gem. Satz 1 Buchst. a begünstigt, weil die Gewinnrealisation auf einer Veräußerung basiert. Die Besteuerung erfolgt im Vergleich zur Auffassung der FinVerw. lediglich zu einem späteren Zeitpunkt, falls der Stpfl. nicht von der Billigkeitsregelung (BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 Tz. 2. 6. 1) Gebrauch macht.

Zur Frage, ob die Überführung ein Fall des § 6 Abs. 5 Satz 1 ist, s. § 6 Anm. R 121; PFAAR, IStR 2000, 42.

e) Gewinn nach § 6 Abs. 5 Satz 4

110

Grundsatz: Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 können auch einzelne WG steuerneutral aus einem BV des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft, aus dem SonderBV eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist und zwischen den SonderBV verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft übertragen werden. Rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ist jedoch der Teilwert anzusetzen, wenn das WG innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren veräußert oder entnommen wird. Dies führt rückwirkend zur stpfl. Aufdeckung stiller Reserven (zu Einzelheiten vgl. § 6 Anm. J 01-24 ff.).

Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens: Soweit es sich bei dem übertragenen WG um eine Beteiligung iSd. Satz 1 Buchst. a handelt, wird der stpfl. Ertrag, der durch den nachträglichen Ansatz des Teilwerts im abgebenden BV entsteht, zur Hälfte stfrei gestellt.

Zur Anwendung des § 6 Abs. 5, wenn eine Körperschaft an der aufnehmenden Mitunternehmenschaft beteiligt ist: s. § 6 Anm. J 01-38 ff.

111 3. Veräußerung oder Entnahme von Anteilen einer Organgesellschaft iSd. §§ 14, 17 oder 18 KStG

Organgesellschaft: Die Veräußerung von Anteilen an einer OG durch den OT wird von Satz 1 Buchst. a begünstigt. Die Erfassung der Anteilsveräußerung von OG durch § 3 Nr. 40 stand nach der ursprünglich geltenden Gesetzesfassung nicht zweifelsfrei fest, weil die OG dem OT keine Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 vermittelt. Vielmehr wird dem OT der Gewinn gem. § 14 KStG nur zugerechnet. Um dieses Auslegungsproblem zu beseitigen und insoweit Rechtssicherheit zu schaffen, wurde die Vorschrift durch das UntStFG ergänzt (BTDrucks. 14/6882, 1 u. 31). Nunmehr wird ausdrücklich klargestellt, daß auch die Veräußerung einer OG iSd. §§ 14, 17 oder 18 KStG nach Nr. 40 Satz 1 Buchst. a begünstigt ist (NEYER, GmbHR 2002, 102; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634; KIRCHHOF/VON BECKERATH III., § 3 Rn. 118). Mit der hälftigen StFreistellung geht aber auch die beschränkte Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten einher (§ 3 c Abs. 2).

Zeitliche Anwendung der Neuregelung: Die geänderte Vorschrift ist nach der Generalklausel des § 52 Abs. 1 ab dem VZ 2001 anzuwenden.

112 V. Auflösung der Gesellschaft oder Herabsetzung des Nennkapitals

Auflösung/Liquidation: Erlöse, die dem Anteilseigner anlässlich der Auflösung bzw. Liquidation einer Körperschaft iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 zufließen, werden ebenfalls von Buchst. a erfaßt, wenn die Anteile zu einem stl. BV gehören. Dabei unterscheidet die Vorschrift nicht nach der Art des verwendeten Vermögens. Nach Satz 1 Buchst. a werden uE sowohl solche Bezüge erfaßt, die nicht aus dem Nennkapital oder aus dem Einlagekonto gem. § 27 KStG stammen, als auch solche, für die Nennkapital oder das Einlagekonto gem. § 27 KStG als verwendet gilt (glA DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 20; NACKE/INTEMANN, DB 2002, 756 [760]; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/110; aA BALMES/SCHÜTZBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 106; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 216 u. 234, der nur die Bezüge, für die Nennkapital oder das Einlagekonto als verwendet gelten, erfassen will).

Steuerliches Einlagekonto iSd. § 27 KStG: Soweit Leistungen, für die Beträge aus dem stl. Einlagekonto iSd. § 27 KStG nF als verwendet gelten, zu einem stpfl. Ertrag im BV führen, greift uE die StBefreiung nach Satz 1 Buchst. a ein (glA DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 20; STAIGER/SCHOLZ, BB 2002, 2633). Stl. betrachtet handelt es sich bei Leistungen aus dem Einlagekonto um eine Kapitalrückzahlung, so daß dieser Vorgang wie die Herabsetzung von Nennkapital zu behandeln ist (BFH v. 20. 4. 1999 VIII R 38/96, BStBl. II, 647 zu Ausschüttungen aus dem EK 04). Zu Einzelheiten s. Anm. 129.

Herabsetzung des Nennkapitals: Gleiches gilt, wenn dem Anteilseigner Einnahmen aus der Herabsetzung des Nennkapitals einer Körperschaft iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 zufließen.

Ausländische Gesellschaft: Das Halbeinkünfteverfahren ist auch anzuwenden, wenn eine ausländ. Gesellschaft aufgelöst oder ihr Nennkapital herabsetzt wird. Denn die Vorschrift begrenzt die Anwendung der StBefreiung nicht auf unbeschränkt stpfl. Körperschaften (glA VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/111; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 234; DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 20).

VI. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb

113

Grundvoraussetzung für die Anwendung von Satz 1 Buchst. a ist die Zugehörigkeit der Einnahmen aus den Realisationstatbeständen des Buchst. a zu den Einkünften aus LuF, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit. Dies ist der Fall, wenn der fragliche Anteil zu einem gewerblichen, selbständigen oder land- und forstw. BV gehört. Die Zugehörigkeit zum Umlauf- oder zum Anlagevermögen ist ohne Bedeutung. Nach Änderung des Satzes 5 im Rahmen des Gesetzes zur Änderung des InvZulG 1999 v. 20. 12. 2000 muß der Anteil nicht mehr mindestens ein Jahr zu einem BV gehört haben. Somit ist das Halbeinkünfteverfahren auch auf Anteile anzuwenden, die sich nur kurzfristig in einem BV des Stpfl. befunden haben (BALMES/SCHÜTZEBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 94).

Ausländisches Betriebsvermögen: Die Beteiligungsveräußerung ist nicht nur begünstigt, wenn die Anteile zu einem inländ. BV gehören. Werden die Anteile über eine ausländ. PersGes. gehalten oder sind sie dem BV einer ausländ. Betriebsstätte zuzuordnen, greift die StBefreiung ebenfalls ein. Dies gilt zumindest für den Fall, daß mit dem ausländ. Staat, in dem sich die PersGes. bzw. die Betriebsstätte befindet, kein DBA besteht. Denn ohne DBA steht das Besteuerungsrecht auch für Gewinnrealisationen aus der Veräußerung von Anteilen aufgrund des Welteinkommensgrundsatzes Deutschland zu. Ist Deutschland das Besteuerungsrecht nach einem DBA entzogen, findet das Halbeinkünfteverfahren natürlich keine Anwendung.

Kreditinstitut: Trotz Zugehörigkeit von Anteilen zu einem stl. BV findet das Halbeinkünfteverfahren keine Anwendung auf Anteile, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten dem Handelsbuch zuzurechnen sind oder die Finanzunternehmen iSd. KWG mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben haben (Sätze 5 und 6, s. Anm. 220 ff.).

VII. Behandlung teilwertberechtigter Anteile (Buchst. a Satz 2)

1. Grundsatz: Betriebsvermögensmehrung aus Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 zur Hälfte befreit

114

Mit dem StEntG 1999/2000/2002 wurde für Beteiligungen ein Wertaufholungsgebot (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3) eingeführt. Hatte ein Stpfl. den Wert einer Beteiligung in den Vorjahren auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben, so ist er nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 verpflichtet, eine gewinnerhöhende Wertaufholung vorzunehmen, wenn der Teilwert der Beteili-

gung in einem späteren Jahr wieder gestiegen ist (zu Einzelheiten s. § 6 Anm. R 47). Die so ausgelöste Gewinnerhöhung wird nunmehr zur Hälfte stfrei gestellt. Es ist jedoch die Einschränkung des Satzes 1 Buchst. a Satz 2 zu beachten.

115 2. Ausnahme bei früherer Abschreibung nach altem Recht (Satz 1 Buchst. a Satz 2)

Die Wertaufholung soll nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, wenn und soweit sich die Teilwertabschreibung in den Vorjahren im vollen Umfang gewinnmindernd ausgewirkt hatte. Wurde die Teilwertabschreibung in voller Höhe gewinnmindernd berücksichtigt, darf die Wertaufholung – auch unter der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens – nicht nur zur Hälfte, sondern muß ebenfalls in voller Höhe stl. erfaßt werden (BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rn. 291 i). Diese Einschränkung soll sicherstellen, daß die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens nicht zu dem unerwünschten Ergebnis führt, daß sich zwar die Wertminderung voll, die gewinnerhöhende Wertzuschreibung jedoch nur noch zur Hälfte stl. auswirkt (glA HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 215). Die Teilwertabschreibung hat den Gewinn in voller Höhe gemindert, wenn sie in einem Jahr vorgenommen wurde, in dem das Halbeinkünfteverfahren noch keine Anwendung fand. Da das Gesetz keine zeitliche Beschränkung in bezug auf die Wertaufholung kennt, wird die Vorschrift nicht nur in der Übergangszeit, sondern auf Dauer Bedeutung erhalten.

Beispiel: Der Stpfl. A hat Anteile an der X-AG im Jahre 1990 für 500 € erworben und entsprechend bilanziert. Im Jahr 1995 nimmt er eine Teilwertabschreibung vor, so daß die Beteiligung nur noch mit 200 € bilanziert ist. Im Jahr 2005 muß er den Wertansatz gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 korrigieren und die Beteiligung mit 200 € in der Bilanz erfassen. Grds. unterliegt die Wertaufholung dem Halbeinkünfteverfahren nach Satz 1 Buchst. a. Da sich die Teilwertabschreibung im Jahre 1995 jedoch in voller Höhe gewinnmindernd ausgewirkt hat, ist die Wertaufholung wegen der Einschränkung des Satz 1 Buchst. a Satz 2 nicht zur Hälfte stfrei gestellt. Sie erhöht den Gewinn in vollem Umfang.

Veräußerung bzw. Entnahme teilwertberechtigter Anteile: Die eingeschränkte Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens nach Satz 2 gilt auch für den Fall, daß ein teilwertberechtigter Anteil veräußert oder entnommen wird. Die Einnahmen aus der Veräußerung bzw. Entnahme teilwertberechtigter Anteile werden nicht zur Hälfte stfrei gestellt, wenn und soweit sich die Teilwertabschreibung in vollem Umfang gewinnmindernd ausgewirkt hatte (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 23).

Gewinn aus der Auflösung einer Rücklage nach § 52 Abs. 16: Nach § 52 Abs. 16 Satz 3 kann zur Abmilderung des Wertaufholungsgebots eine Rücklage gebildet werden. Diese Rücklage ist in den vier auf die Bildung folgenden Jahren gewinnerhöhend aufzulösen (Auflösungszeitraum). Scheidet das WG im Auflösungszeitraum aus, ist die (verbleibende) Rücklage in diesem Jahr in voller Höhe gewinnerhöhend aufzulösen. Im Fall einer erneuten Teilwertabschreibung im Auflösungszeitraum ist der verbliebene Teil der Rücklage in Höhe der Abschreibung gewinnerhöhend aufzulösen (zu Einzelheiten s. § 6 Anm. R 48 f.). Auch diese Gewinnerhöhungen unterliegen nach § 52 Abs. 16 Satz 6 nicht dem Halbeinkünfteverfahren, weil sich die Teilwertabschreibung in den Vorjahren vollständig gewinnmindernd ausgewirkt hatte (FOX in OPPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 39; BALMES/SCHÜTZEBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 110).

Teilwertabschreibung bereits ausgeglichen: Das Halbeinkünfteverfahren findet aber wieder uneingeschränkt Anwendung, soweit die Gewinnminderung durch eine gewinnwirksame Wertaufholung bereits kompensiert worden ist (Buchst. a Satz 2 Halbs. 2).

Anteile iSd. § 50 c aF: Soweit sich eine Teilwertabschreibung wegen Anwendung des § 50 c aF stl. nicht ausgewirkt hat, ist das Halbeinkünfteverfahrens uE auf die gewinnerhöhende Wertaufholung anzuwenden. Nach Auffassung der FinVerw. wirkt sich die Wertaufholung auch steuererhöhend aus, wenn die vorhergehende Abschreibung gem. § 50 c aF stl. unberücksichtigt geblieben war (BMF v. 25. 2. 2000, BStBl. I, 372).

Zur gegenteiligen Auffassung bezüglich der stl. Behandlung der Wertaufholung s. PRINZ, DStR 2000, 661 (667); STRAHL, KÖSDI 2000, 12371 (12382); RÖDDER, DStR 1999, 1019 (1020).

Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ist gerechtfertigt, weil eine Einschränkung nur vorgesehen ist, wenn sich eine Teilwertabschreibung in der Vergangenheit in voller Höhe gewinnmindernd ausgewirkt hat. Damit soll vermieden werden, daß die Gewinnerhöhung zur Hälfte stfrei gestellt wird, obwohl die Gewinnminderung die Steuer uneingeschränkt verringert hatte. Würde die (ausschüttungsbedingte) Teilwertabschreibung jedoch nach § 50 c aF bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt, besteht kein Anlaß, die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens einzuschränken (HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 215; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/119).

Einstweilen frei.

116

Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. b: Veräußerung von Anteilen im Rahmen des § 16

I. Vorbemerkung

117

Die Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören (Beteiligung), wird auch nach Nr. 40 begünstigt, wenn die Übertragung im Rahmen einer Veräußerung eines (ganzen) Betriebs iSv. § 16 erfolgt. Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nach § 16 übertragen, ist der Veräußerungserlös insoweit gem. Satz 1 Buchst. b zur Hälfte stfrei, als er auf die zum BV gehörenden Beteiligungen entfällt. Damit soll sichergestellt werden, daß auch die mittelbare Beteiligungsveräußerung begünstigt wird (HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 221).

Beispiel: A veräußert sein als Einzelunternehmen geführtes Großhandelsgeschäft für 1 Mio. €. Zum BV gehören Anteile an der X-GmbH, die im Rahmen der Gesamtbetriebsveräußerung mit auf den Erwerber übertragen werden. Vom Gesamtkaufpreis entfallen 100 000 € auf den GmbH-Anteil.

Bei der Veräußerung des Großhandelsgeschäfts handelt es sich um die Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1. Der Anteil am Gesamtkaufpreis, der auf den GmbH-Anteil entfällt, ist zur Hälfte gem. Satz 1 Buchst. b stfrei.

Betriebsaufgabe: Auch im Fall der Aufgabe eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils kommt die StBefreiung zum Tragen, soweit Beteiligungen zum BV gehören (Satz 1 Buchst. b Satz 2).

Abgrenzung zu § 34: Nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 findet die Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte keine Anwendung, soweit der Veräußerungsgewinn nach Satz 1 Buchst. b anteilig stfrei gestellt wird. Werden also im Rahmen der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils Beteiligungen übertragen, die nach dem Halbeinkünfteverfahren begünstigt sind, scheidet die Tarifiermäßigung nach § 34 insoweit aus (RING in ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 113). Eine Doppelbegünstigung soll vermieden werden (BTDrucks. 14/2683, 116).

Organgesellschaft: Auch die Veräußerung einer Organgesellschaft im Rahmen einer Betriebsveräußerung iSd. § 16 ist begünstigt. Diese Klarstellung hat der Gesetzgeber mit dem UntStFG vorgenommen.

II. Veräußerungspreis iSd. § 16 Abs. 2

118 1. Überblick

Mit dem Verweis auf den Veräußerungspreis iSd. § 16 Abs. 2 wird zunächst jede Beteiligungsübertragung begünstigt, die im Rahmen einer Veräußerung erfolgt, die von § 16 erfaßt wird. Dazu gehören die folgenden Veräußerungsvorgänge:

- Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs,
- Veräußerung eines Teilbetriebs,
- Veräußerung einer 100 vH-Beteiligung an einer KapGes.,
- Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2),
- Veräußerung eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3),
- Veräußerung einbringungsgeborener Anteile iSd. § 21 Abs. 1 UmwStG,
- Einbringungsvorgänge.

Die Regelung erfaßt jedoch nicht nur Veräußerungsvorgänge, sondern auch Vorgänge, die wie eine Veräußerung nach § 16 zu behandeln sind. Daher werden zB sowohl die Ersatztatbestände des § 21 Abs. 2 UmwStG als auch die Realteilung sowie die Betriebsverlegung ins Ausland von Satz 1 Buchst. b begünstigt (HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 222).

Verhältnis zum Freibetrag nach § 16 Abs. 4: Soweit die Voraussetzungen des § 16 Abs. 4 vorliegen, wird der Freibetrag erst nach Gewährung der StBefreiung des Satz 1 Buchst. b vom verbleibenden (hälftigen) Gewinn abgezogen (KIRCHHOF/VON BECKERATH III. § 3 Rn. 121; GROTHERR, BB 2000, 849 [857]).

119 2. Veräußerungsvorgänge des § 16 Abs. 1

Werden im Rahmen der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder des Anteils des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung und Vermögensmasse, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören, auf den Erwerber (mit-) übertragen, so begünstigt Buchst. b diesen Vorgang. Dies gilt auch für die Übertragung einer Organgesellschaft.

Aufteilung des Kaufpreises: Der Veräußerungserlös ist zur Hälfte stfrei, soweit er auf die übertragenen Anteile entfällt. Da idR ein Gesamtkaufpreis vereinbart wird, muß zum Zweck der anteiligen StBefreiung eine Aufteilung dieses Gesamtkaufpreises vorgenommen werden. Die Aufteilung kann sich uE an den kaufvertraglichen Vereinbarungen orientieren. Nur ausnahmsweise ist die Stu-

fentheorie, die die Rspr. für die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Seiten des Erwerbers einer Sachgesamtheit entwickelt hat, anzuwenden. Zu Einzelheiten der Aufteilung des Kaufpreises s. Anm. 129.

Beteiligung am gesamten Nennkapital: Die Beteiligung, die das gesamte Nennkapital einer KapGes. umfaßt, gilt als Teilbetrieb iSd. § 16, so daß ihre Veräußerung gem. Satz 1 Buchst. b zur Hälfte stfrei ist (KIRCHHOF/VON BECKERATH III. § 3 Rn. 121).

Einstweilen frei.

120

3. Veräußerung einbringungsgeborener Anteile

a) Anwendung der Steuerbefreiung des Buchst. b

121

Die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile iSd. § 21 Abs. 1 UmwStG wird von der Regelung des Buchst. b erfaßt, und zwar unabhängig davon, ob die Anteile zum BV oder PV des Veräußerers gehören (ausführlich s. NACKE/INTEMANN, DB 2002, 756; glA VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/158; CREZELIUS, DB 2001, 221 [228]; aA DIETERLEIN/SCHADEN, BB 2000, 2492 [2494]; PATT/RASCHE, FR 2001, 175 [182]). Denn nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG gilt der Gewinn aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile grds. als Veräußerungsgewinn iSd. § 16.

Veräußerungspreis iSd. § 16: § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ordnet an, daß der Gewinn, der bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteil entsteht, als Veräußerungsgewinn iSd. § 16 gilt. Hierbei handelt es sich um eine Rechtsfolgenverweisung (HARITZ/BENKERT, UmwStG, § 21 Rn. 240). Die Gewinnermittlung erfolgt allein nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG. Daraus schließen einige Autoren, daß die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nicht von Buchst. b erfaßt wird, denn es fehle an einem „Veräußerungsgewinn iSd. § 16 Abs. 2“. Da § 21 Abs. 1 UmwStG eine eigenständige Gewinnermittlungsnorm sei, handele es sich hier um einen „Veräußerungspreis iSd. § 21 Abs. 1 UmwStG“, so daß die StBefreiung nach Buchst. b, die nur einen „Veräußerungspreis iSd. § 16 Abs. 2“ begünstige, nicht eingreife (DIETERLEIN/SCHADEN, BB 2000, 2492 [2494]; PATT/RASCHE, FR 2001, 175 [182]).

Stellungnahme: UE ist nach dem Zweck des Gesetzes sowie aus systematischen Gründen die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nach Satz 1 Buchst. b zu begünstigen. Diesem Ergebnis steht auch der Wortlaut der Vorschrift nicht entgegen.

► *Wortlaut der Vorschrift:* Der Begriff des Veräußerungsgewinns iSd. § 16 umfaßt uE auch den Begriff des Veräußerungspreises iSd. § 16, denn der Veräußerungspreis ist nur Teil der Grundlage zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns. Durch die Fiktion des § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG wird daher auch der Erlös aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile zu einem Veräußerungsgewinn iSd. § 16 transformiert. Dagegen spricht nicht, daß § 21 Abs. 1 UmwStG eine eigenständige Gewinnermittlungsvorschrift darstellt. Damit ist nämlich nicht gesagt, daß die Fiktion so zu verstehen ist, daß der Veräußerer einbringungsgeborener Anteile keinen Veräußerungspreis iSd. § 16 erzielen würde. Für die hier vertretene Auslegung spricht im übrigen, daß § 21 Abs. 1 UmwStG keine eigenständige Einkunftsart darstellt, die neben die Einkunftsarten des EStG tritt. Daher kann es uE keinen Veräußerungspreis iSd. § 21 UmwStG, sondern nur einen iSd. § 16 geben.

► *Wille des historischen Gesetzgebers:* Diese Auslegung entspricht auch dem Willen des historischen Gesetzgebers. Aus der Einschränkung des Halbeinkünfteverfahrens für einbringungsgeborene Anteile (Sätze 3 und 4) mit ausdrücklicher Bezugnahme auf Satz 1 Buchst. b ergibt sich, daß der Gesetzgeber von der Geltung dieser Vorschrift für einbringungsgeborene Anteile ausging. Des weiteren sahen die Brühler Empfehlungen die hälftige StFreistellung nicht für den Veräußerungserlös, sondern für den Veräußerungsgewinn vor. Dies war Ausgangspunkt der gesetzgeberischen Überlegungen. Wäre der Gesetzgeber den Brühler Empfehlungen gefolgt und hätte den Veräußerungsgewinn zur Hälfte stfrei gestellt, wären die nunmehr auftretenden Auslegungsprobleme nicht entstanden. Denn in diesem Fall wäre die Verweisung in § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG eindeutig gewesen. Der Gesetzgeber setzte das Konzept des Halbeinkünfteverfahrens nunmehr aber so um, daß die Einnahmen in § 3 Nr. 40 gesondert stbefreit und die Ausgaben nach § 3c Abs. 2 gesondert einer Abzugsbeschränkung unterworfen wurden. Dies sollte uE aber nicht zu einem anderen Ergebnis führen. Vielmehr sollte diese Art der Umsetzung das Konzept des Halbeinkünfteverfahrens – hälftige StBefreiung der Veräußerungsgewinne – gerade sichern. Daß die Aufgliederung auf Veräußerungspreis und Veräußerungskosten auch rechtstechnisch zu Problemen führt, hat der Gesetzgeber dabei wohl übersehen.

► *Systemwidrige Auswirkungen:* Darüber hinaus verhindert die Anwendung des Buchst. b auf die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile weitere systemwidrige Folgen. Denn nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 ist nur der Veräußerungsgewinn, der nach „§ 3 Nr. 40 Buchst. b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 teilweise steuerbefreit“ ist, von der weiteren Vergünstigung des § 34 ausgeschlossen. Der Gesetzgeber bezweckte damit richtigerweise, eine doppelte Begünstigung zu vermeiden. Würde man jedoch der Auffassung folgen, daß die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nur nach Buchst. a teilweise stbefreit sein würde, käme es zu einer kumulativen Begünstigung sowohl nach dem Halbeinkünfteverfahren als auch nach § 34 (ein solches Ergebnis bezeichnen selbst PATT/RASCHE als vom Gesetzgeber nicht gewollt; sie sehen sich durch den Wortlaut der Vorschriften jedoch an einer anderen Auslegung gehindert; PATT/RASCHE, FR 2001, 175 [183]).

Im Ergebnis wie hier DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 30; FÖRSTER, Stbg. 2001, 657; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/158; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG, § 21 Rn. 108; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 214; KIRCHHOF/VON BECKERATH III, § 3 Rn. 136; JAKOBS/WITTMANN, GmbHR 2000, 910 (917); VAN LISHAUT/FÖRSTER, GmbHR 2000, 1121 (1128); HARITZ, DStR 2000, 1537 (1544); FOX in OPPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 40; STRAHL, KÖSDI 2001, 12728 (12735); aA DIETLEN/SCHADEN, BB 2000, 2492 (2494); PATT/RASCHE, FR 2001, 175 (182).

122 b) Anteile im Privatvermögen

Die Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen ist nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG auch stpfl., wenn die Anteile PV des Anteilseigners sind (WIDMANN/MAYER, UmwStG, § 21 Rn. 314; HARITZ/BENKERT, UmwStG, § 21 Rn. 240). Daher findet uE die StBefreiung des Buchst. b auch auf solche Anteile Anwendung.

Zweifel an der Anwendung des Buchst. b bestanden zunächst, weil nach der ursprünglichen Fassung des StSenkG Satz 6 vorsah, die StBefreiung nur zu gewähren, wenn die Anteile mindestens ein Jahr zu einem BV des Stpfl. gehört haben (sog. Behaltefrist). Da die Eigenschaft, einbringungsgeboren zu sein, die Anteile nicht zu BV werden läßt, bestanden hier Bedenken, ob Buchst. b unter diesen Umständen auf zum PV gehören-

de Anteile anzuwenden sei. Durch die Abschaffung der Behaltefrist im Rahmen der Änderung des InvZulÄndG 1999 hat sich diese Frage aber erledigt. Nunmehr ist es insoweit eindeutig, daß der Verkauf von einbringungsgeborenen Anteilen, die zu einem PV des Stpfl. gehören, nach Buchst. b begünstigt ist.

c) Anteile im Betriebsvermögen

123

UE ist auch die Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen, die zu einem BV gehören, dem Buchst. b als der spezielleren Vorschrift zuzuordnen, weil die Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen, die einem BV zuzuordnen sind, allein von § 16 erfaßt wird.

GLA HARITZ/BENKERT, UmwStG, § 21 Rn. 240; BLÜMICH/WOLF, § 21 UmwStG Rn. 19; aA PATT/RASCHE, FR 2001, 175 (185): § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ist *lex specialis* zu den allg. Gewinnermittlungsvorschriften.

Zwar stellt sich dann die Frage, warum die Mißbrauchsklauseln der Sätze 3 und 4, die ausschließlich für einbringungsgeborene Anteile gelten, nach ihrem Wortlaut auch auf Vorgänge des Buchst. a anzuwenden sind, obwohl nach der obigen Auslegung im Fall der Veräußerung nur Buchst. b zur Anwendung kommt. Der Gesetzgeber ging wohl davon aus, daß die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile, die zu einem BV gehören, den begünstigten Vorgängen des Satzes 1 Buchst. a zuzuordnen sind. Dies ergibt sich aus der Begründung des Vermittlungsausschusses zur Einfügung der Mißbrauchsklausel (Sätze 3 und 4). In den dort genannten Beispielfällen wird ausgeführt, daß die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nach Buchst. a zur Hälfte stfrei sei (BTDrucks. 14/3640). Aber auch wenn man der hier vertretenen Auffassung folgt, geht die Mißbrauchsklausel nicht ins Leere, weil die Entnahme einbringungsgeborener Anteile aus einem BV uE ein Fall des Buchst. a ist, so daß sich der Anwendungsbeereich der Mißbrauchsklauseln zu Recht auch auf Vorgänge des Buchst. a erstreckt.

d) Ersatztatbestände des § 21 Abs. 2 UmwStG

124

Nicht nur die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile führt zu einem stpfl. Erlös. Auch ohne Veräußerung entsteht nach § 21 Abs. 2 UmwStG ein Veräußerungsgewinn iSd. § 16, wenn

- der Anteilseigner die Besteuerung beantragt oder
- das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gewinne aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen wird oder
- die KapGes., an der die Anteile bestehen, aufgelöst und abgewickelt wird oder das Kapital dieser Gesellschaft herabgesetzt und an die Anteilseigner zurückerstattet wird, soweit die Rückzahlung nicht als Gewinnanteil gilt, oder
- der Anteilseigner die Anteile verdeckt in eine KapGes. einlegt.

Die stpfl. Erlöse, die aufgrund der Ersatztatbestände des § 21 Abs. 2 UmwStG entstehen, unterliegen uE ebenfalls dem Halbeinkünfteverfahren gem. Satz 1 Buchst. b (glA FÖRSTER, Stbg. 2001, 657 [658]; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 222; BALMES/SCHÜTZBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 138; aA PATT/RASCHE, FR 2001, 175 [184]). § 21 Abs. 2 UmwStG verweist für die Rechtsfolge auf § 21 Abs. 1 UmwStG. Somit handelt es sich auch bei dem Gewinn, der bei Erfüllung der Ersatztatbestände verwirklicht wird, um einen Veräußerungsgewinn iSd. § 16, den der Gesetzgeber grds. begünstigen wollte. Zwar fehlt es in den Fällen des § 21 Abs. 2 UmwStG an einer Veräußerung, so daß es fraglich sein könnte, ob ein Veräußerungspreis iSd.

Satz 1 Buchst. b gegeben ist. Jedoch ordnet § 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG an, daß an die Stelle des Veräußerungspreises der gemeine Wert der Anteile tritt, so daß der gemeine Wert der Anteile wie ein Veräußerungspreis iSd. § 16 Abs. 2 zu behandeln ist. Erst die Zusammenschau von § 3 Nr. 40 und § 21 UmwStG ergibt somit die Erfassung der Antragsversteuerung durch das Halbeinkünfteverfahren (vgl. ausführlich NACKE/INTEMANN, DB 2002, 756 [759]). Da auch kein sachlicher Grund ersichtlich ist, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen würde, ist das Halbeinkünfteverfahren auf die Ersatztatbestände des § 21 Abs. 2 UmwStG anzuwenden. Für die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf den durch eine Antragsversteuerung nach § 21 Abs. 2 UmwStG entstehenden Gewinn spricht nunmehr auch die durch das UntStFG ergänzte Mißbrauchsklausel für einbringungsgeborene Anteile (Satz 4 Buchst. a). Mit der Neuregelung wollte der Gesetzgeber erreichen, daß das Halbeinkünfteverfahren nicht anzuwenden ist, wenn der Stpfl. innerhalb des stschädlichen Siebenjahreszeitraums einen Antrag auf Versteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG stellt. Diese Regelung macht aber nur bei einer grundsätzlichen Anwendbarkeit des Halbeinkünfteverfahrens auf den Fall der Antragsversteuerung Sinn (glA DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 33).

125 e) Entnahme einbringungsgeborener Anteile

Die Entnahme einbringungsgeborener Anteile soll nach Auffassung der Fin-Verw. zu einem stpfl. Ertrag führen, der uE nach Satz 1 Buchst. a zur Hälfte stfrei ist (zu Einzelheiten s. Anm. 103).

126 4. Veräußerungen iSd. §§ 14 und 18 Abs. 3

Die Veräußerung eines land- und forstw. Betriebs (§ 14) sowie die Veräußerung eines Vermögens, das der selbständigen Tätigkeit dient (§ 18 Abs. 3), unterliegt uE dem Halbeinkünfteverfahren. Allerdings wird nach Satz 1 Buchst. b ausdrücklich nur der Veräußerungspreis iSd. § 16 Abs. 2, soweit er auf Beteiligungen entfällt, zur Hälfte stfrei gestellt. Die Vorschrift erwähnt die Veräußerungen iSd. §§ 14 und 18 Abs. 3 nicht. Im Fall der Veräußerung eines land- und forstw. Betriebs bzw. des Vermögens, das der selbständigen Arbeit dient, sind zwar die Vorschriften des § 16 Abs. 2 entsprechend anzuwenden. Dies führt aber nicht dazu, daß es sich nunmehr um einen Veräußerungsvorgang iSd. § 16 handelt. Vielmehr handelt es sich bei den Veräußerungsgewinnen weiterhin um solche aus LuF bzw. selbständiger Tätigkeit. Die §§ 14 und 18 Abs. 3 verweisen nur zum Zweck der Gewinnermittlung auf eine entsprechende Anwendung des § 16 Abs. 2–4 (SCHMIDT/WACKER XXII, § 18 Rn. 264). Eine Transformation der Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14 und 18 Abs. 3 in solche aus Gewerbebetrieb iSd. § 16 findet also nicht statt. Eine Begünstigung des Veräußerungserlöses nach Satz 1 Buchst. b würde somit ausscheiden (so auch HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 222).

Anwendung durch Analogie: Der Ausschluß der Veräußerungsvorgänge iSd. §§ 14 und 18 Abs. 3 war vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt. Es entspricht dem Sinn und Zweck des Gesetzes, daß das Halbeinkünfteverfahren auch auf diese Veräußerungen Anwendung finden sollte. Dies findet aber im Wortlaut der Vorschrift keine Stütze, so daß auch durch eine am Gesetzeszweck orientierte Auslegung nicht erreicht werden kann, daß die Veräußerungen iSd. §§ 14 und 18 Abs. 3 in das Halbeinkünfteverfahren einbezogen werden. Dieses Ergebnis ist jedoch planwidrig; insoweit ist die Vorschrift, gemessen am dem Gesetz zugrunde liegenden Plan, lückenhaft geblieben. Eine solche planwidrige Lücke darf im

Wege der Analogie geschlossen werden (BFH v. 2. 7. 1997 I R 32/95, BStBl. II 1998, 176 [179]; v. 21. 7. 2000 VI R 153/99, BStBl. II, 566). Da es vom wirtschaftlichen Ergebnis her keinen Unterschied macht, ob die Beteiligung im Rahmen der Veräußerung eines gewerblichen Betriebs oder im Rahmen der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs bzw. von Vermögen, das der selbständigen Arbeit diene, erfolgt, muß die Begünstigung, die das Gesetz dem gewerblichen Unternehmen bietet, auch auf die Einkünfte gem. §§ 14 bzw. 18 Abs. 3 ausgedehnt werden (*argumentum a similibus*; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. 2000, § 7 Anm. 4.1). Somit ist die Befreiungsvorschrift des Buchst. b analog auch auf die Veräußerungsvorgänge iSd. §§ 14 und 18 Abs. 3 anzuwenden (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 29; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/163). Eine andere Handhabung ließe sich verfassungsrechtlich nicht rechtfertigen, da ein sachlicher Grund für eine unterschiedliche Behandlung nicht ersichtlich ist (s. ausführlich NACKE/INTEMAN, DB 2002, 756 [757]).

5. Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen, die durch Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder eines freiberuflichen Unternehmens entstanden sind

127

Werden einbringungsgeborene Anteile veräußert, die durch die Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Betriebs entstanden sind, so liegt nach hM in der Literatur kein Veräußerungsgewinn iSd. § 16, sondern einer iSd. § 14 bzw. § 18 Abs. 3 vor (WIDMANN in WIDMANN/MAYER, UmwStG, § 21 Rn. 315; HARITZ/BENKERT, UmwStG, § 21 Rn. 241). Da Satz 1 Buchst. b auch auf die Veräußerungserlöse nach §§ 14 und 18 Abs. 3 anzuwenden ist, unterliegt eine entsprechende Veräußerung dem Halbeinkünfteverfahren.

6. Veräußerung von Anteilen, die teilwertberichtigt sind

128

Die Veräußerung von Anteilen, bei denen in der Vergangenheit Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert vorgenommen worden sind, unterliegt uneingeschränkt dem Halbeinkünfteverfahren, wenn ein Fall des Satzes 1 Buchst. b vorliegt (HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 222). Anders als in den Fällen des Buchst. a, bei denen die Begünstigung ausgeschlossen ist, wenn in den Vorjahren eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde, die sich in voller Höhe steuermindernd ausgewirkt hatte, sieht die Regelung des Buchst. b eine vergleichbare Einschränkung nicht vor (SCHMIDT/HEINICKE XXII, § 3 „Halbeinkünfteverfahren“; BALMES/SCHÜTZEBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 133). Daher ist der Veräußerungserlös, soweit er auf einen Anteil iSd. Satz 1 Buchst. b entfällt, auch zur Hälfte stfrei, wenn der Anteil erfolgswirksam auf einen niedrigeren Teilwert abgeschrieben worden war (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 34). Ein sachlicher Grund für diese Differenzierung ist uE nicht ersichtlich.

III. Aufteilung des Veräußerungspreises („soweit er entfällt“)

129

Der Veräußerungspreis, der bei dem Verkauf eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils erzielt wird, ist nur insoweit begünstigt, als er auf die (mit-) verkauften Beteiligungen entfällt. Daher ist es notwendig, den einheitlichen Kaufpreis zum Zweck der Besteuerung des Veräußerers aufzuteilen. Bis-

her war es nur notwendig, den Kaufpreis für den Erwerber aufzuteilen. Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, gesetzliche Regelungen für die Ermittlung des steuerbegünstigten Anteils am Gesamtkaufpreis zu schaffen.

Kaufvertrag als geeigneter Aufteilungsmaßstab: UE kann die Aufteilung des Gesamtkaufpreises zukünftig den Vereinbarungen der Vertragsparteien im (Unternehmens-) Kaufvertrag entnommen werden. Die von der Rspr. im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung im ganzen entwickelte modifizierte Stufentheorie (BFH v. 18. 2. 1993 IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; SCHMIDT/WACKER XXII. § 16 Rn. 490 ff.) sollte nur in Ausnahmefällen als Aufteilungsmaßstab im Rahmen des Satz 1 Buchst. b herangezogen werden (vgl. ausführlich NACKE/INTEMANN, DB 2002, 756 [759]).

Rechtfertigung der modifizierten Stufentheorie nach altem Recht: Die Rspr. hatte die modifizierte Stufentheorie entwickelt, um zum Zweck der (zukünftigen) Besteuerung des Erwerbers eines Unternehmens den einheitlichen (Unternehmens-) Kaufpreis abweichend von einer kaufvertraglichen Vereinbarung der Kaufvertragsparteien aufteilen zu können. Gerechtfertigt wurde die Notwendigkeit einer abweichenden stl. Aufteilung, weil die Vertragsparteien in diesem Punkt keine widerstreitenden Interessen besaßen. Die Aufteilung des Kaufpreises war für den Veräußerer nach altem Recht ohne Bedeutung. Er versteuerte den Veräußerungsgewinn unabhängig von einer Aufteilung auf die veräußerten WG einheitlich. Nur der Erwerber hatte ein Interesse, wie sich der Kaufpreis auf die erworbenen WG verteilt, weil dies Grundlage seiner (zukünftigen) Gewinnermittlung wurde. Somit konnte die Vereinbarung im Kaufvertrag keinen objektiven Aufteilungsmaßstab für stl. Zwecke darstellen.

Gegenläufige Interessen von Veräußerer und Erwerber: Nunmehr stellt sich die Ausgangslage zumindest in bezug auf mitübertragene Beteiligungen anders dar. Veräußerer und Erwerber besitzen zukünftig insoweit gegenläufige Interessen. Der Erwerber wird bestrebt sein, daß ein möglichst geringer Betrag auf die miterworbene Beteiligung entfällt, weil er sie nur sehr eingeschränkt abschreiben kann (HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 224). Der Veräußerer wird dagegen bemüht sein, einen hohen Anteil auf die Beteiligung entfallen zu lassen, weil er insoweit in den Genuß des Halbeinkünfteverfahrens kommt. Dieser Interessengegensatz rechtfertigt es uE im Regelfall, die kaufvertraglichen Vereinbarungen der Besteuerung zu Grunde zu legen, da sie eine Aufteilung des Kaufpreises nach einem objektiven Maßstab ermöglichen (glA VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/172; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 3 „Halbeinkünfteverfahren“).

Anwendung der modifizierten Stufentheorie in Ausnahmefällen: Auf die modifizierte Stufentheorie sollte uE jedoch in Ausnahmefällen wieder zurückgegriffen werden. Die Anwendung dieser Aufteilungsmethode ist gerechtfertigt, wenn ein Interessengegensatz zwischen Erwerber und Veräußerer nicht erkennbar ist. Daneben sollte sie eingesetzt werden, wenn der vertraglich bestimmte Kaufpreisanteil für die Beteiligung offensichtlich von ihrem tatsächlichen Wert deutlich abweicht. Schließlich muß die modifizierte Stufentheorie für den Fall nutzbar gemacht werden, daß dem Kaufvertrag überhaupt keine Aufteilung des Kaufpreises entnommen werden kann, weil die Vertragsparteien diese Frage nicht geregelt haben.

IV. Anteile an Körperschaft, Personenvereinigung und Vermögensmasse, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören

Im Rahmen eines Veräußerungsvorgangs iSd. § 16 ist die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören, begünstigt. Dies können auch Anteile an ausländ. Gesellschaften sein, soweit sie mit einer inländ. Körperschaft vergleichbar sind. Dabei ist es ausreichend, wenn die Körperschaft abstrakt Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 vermitteln kann. Der konkrete Zufluß solcher Einnahmen ist nicht notwendig.

Die Auslegung des Tatbestandsmerkmals entspricht derjenigen zu Buchst. a, so daß zu Einzelheiten auf Anm. 103 verwiesen werden kann.

Organgesellschaft: Begünstigt ist – wie nach Buchst. a – auch die Veräußerung einer Organgesellschaft im Rahmen einer Betriebsveräußerung iSd. § 16 EStG. Entsprechend der Ergänzung des Buchst. a hat der Gesetzgeber zur Schaffung von Rechtssicherheit ausdrücklich klargestellt, dass die Veräußerung einer Organgesellschaft nach Buchst. b begünstigt wird (BALMES/SCHÜTZBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 117).

V. Entsprechende Behandlung des Aufgabenerlöses (Buchst. b Satz 2)

Aufgabe: Die Aufgabe eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA ist nach Buchst. b Satz 2 begünstigt, soweit der Aufgabenerlös auf einen Anteil an einer Körperschaft, Personenvereinigung und Vermögensmasse, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören, entfällt. Wird die Beteiligung im Rahmen der Betriebsaufgabe veräußert, ist der Veräußerungserlös zur Hälfte stf. Wird die Beteiligung nicht veräußert, ist der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen (§ 16 Abs. 3 Satz 5). Da im Fall der Aufgabe ein einheitlicher Kaufpreis für den ganzen Betrieb nicht vorhanden ist, braucht auch keine Aufteilung stattzufinden.

Realteilung: Die Realteilung einer PersGes. erfolgt nach § 16 Abs. 3 Satz 2 iF des UntStFG stneutral, auch soweit nur einzelne WG auf einen Mitunternehmer übertragen werden, soweit die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (vgl. § 16 Anm. 445). Unter Realteilung versteht man die Verteilung des Gesellschaftsvermögens einer PersGes. auf ihre Gesellschafter im Rahmen der Auflösung und Beendigung der Gesellschaft (SCHMIDT/WACKER XXII. § 16 Rn. 535).

▶ *Steuerpflichtiger Aufgabegewinn:* Die Realteilung kann aber auch zu einem stpfl. Aufgabegewinn führen. Dies ist zunächst der Fall, wenn die WG in das PV des Gesellschafters übertragen werden, weil die Besteuerung der stillen Reserven nicht gesichert ist. Weiterhin entsteht nunmehr nach § 16 Abs. 3 Satz 3 ein stpfl. Vorgang, wenn bei einer Realteilung einzelne WG übertragen werden, die eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen und innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren veräußert oder entnommen werden (zu Einzelheiten vgl. § 16 Anm. 460). Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen ist rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen.

▶ *Anwendung der Steuerbefreiung:* Die StBefreiung des Satz 1 Buchst. b findet im Fall einer stpfl. Realteilung Anwendung, soweit Beteiligungen auf den einzelnen Gesellschafter übertragen werden. Der im Rahmen der Realteilung erzielte Er-

trag ist Aufgabegewinn iSd. § 16 Abs. 3 (SCHMIDT/WACKER XXII. § 16 Rn. 551; KIRCHHOF/REISS III. § 16 Rn. 343), so daß Buchst. b einschlägig ist. Stbefreit wird der nach § 16 Abs. 3 Satz 3 anzusetzende gemeine Wert der übertragenen Anteile.

Betriebsverlegung ins Ausland: Eine Betriebsaufgabe iSd. § 16 liegt nach der Rspr. des BFH auch vor, wenn der Stpfl. seinen Betrieb ins Ausland verlegt und die stillen Reserven dadurch der deutschen Besteuerung entzogen werden (BFH v. 26. 1. 1977 VIII R 109/75, BStBl. II, 283 mwN). Dies trifft insbes. bei der Verlegung des Betriebs in einen Staat zu, mit dem ein DBA abgeschlossen wurde. Denn in diesem Fall wird das Besteuerungsrecht aufgrund der Regelungen des DBA regelmäßig dem ausländ. Staat zustehen. Da es sich um einen Aufgabevorgang iSd. § 16 handelt, wird der Aufgabeerlös nach Nr. 40 Satz 1 Buchst. b zur Hälfte stfrei gestellt, soweit er auf die zum BV gehörenden Beteiligungen entfällt.

Beendigung der Betriebsaufspaltung: Auch die Beendigung der Betriebsaufspaltung durch personelle oder sachliche Entflechtung führt zu einer Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3. Der Aufgabevorgang ist nach Nr. 40 Satz 1 Buchst. b begünstigt. Bei der Aufgabe werden sämtliche stillen Reserven, die in den WG des Besitzunternehmens ruhen, aufgedeckt. Dazu gehören auch die Anteile an der Betriebsgesellschaft. Da die Betriebsgesellschaft überwiegend in der Rechtsform der GmbH geführt wird, erlangt das Halbeinkünfteverfahren bei der Beendigung einer Betriebsaufspaltung zukünftig besondere Bedeutung.

Beendigung der Betriebsverpachtung: Eine Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 liegt auch vor, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen des Verpächterwahlrechts nicht mehr gegeben sind oder der Verpächter die Betriebsaufgabe erklärt. Der Verpächter eines ganzen Gewerbebetriebs hat zwar das Wahlrecht, ob er die Verpachtung als Betriebsaufgabe betrachten möchte oder den bisherigen Betrieb in anderer Form fortführen will (Betriebsunterbrechung). Dieses Wahlrecht ist aber an strenge Voraussetzungen geknüpft (zu Einzelheiten s. SCHMIDT/WACKER XXII. § 16 Rn. 690). Entfallen die Voraussetzung für die Ausübung des Wahlrechts, findet zwangsläufig eine Betriebsaufgabe statt. Dies kann insbes. der Fall sein, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert oder so umgestaltet werden, daß der vom Verpächter ursprünglich geführte Betrieb nicht mehr aufgenommen werden kann (BFH v. 17. 4. 1997 VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388).

Entfallen die Voraussetzungen für das Wahlrecht oder erklärt der Verpächter die Betriebsaufgabe, wird der Aufgabeerlös insoweit gem. Satz 1 Buchst. b zur Hälfte stfrei gestellt, als er auf eine Beteiligung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 entfällt (VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/182).

Einschränkungen bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile (Sätze 3 und 4): Werden im Rahmen der Betriebsveräußerung einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 Abs. 1 UmwStG (mit-) veräußert, sind insoweit die Mißbrauchsklauseln der Sätze 3 und 4 zu beachten. Das Halbeinkünfteverfahren findet bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile grds. keine Anwendung. Hiervon macht das Gesetz aber verschiedene Ausnahmen; insbes., wenn die Einbringung mehr als sieben Jahre zurückliegt, wird die Veräußerung wieder begünstigt. Zu Einzelheiten s. Anm. 205 ff.

132–135 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. c: Beteiligungsverkäufe iSd. § 17

I. Überblick

136

War der Gewinn aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung iSd. § 17 nach § 34 begünstigt, so entfiel diese schon lange bestehende und mehrfach modifizierte Vergünstigung mit dem StSenkG. Statt dessen werden nach dem StSenkG nun die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen gem. § 17 dem Halbeinkünfteverfahren unterworfen. Erfolgt die Veräußerung bzw. die verdeckte Einlage, die auch von § 17 erfaßt wird, innerhalb eines Jahres nach Anschaffung, so erfolgt die Besteuerung nicht nach § 17, sondern nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen nach § 17 hat an Bedeutung zugenommen, da der Gesetzgeber die Beteiligungsgrenze für Einkünfte nach § 17 von 10 vH auf 1 vH herabgesetzt hat. Damit hat er erreicht, daß der Anteilseigner einer Beteiligung unterhalb von 10 vH nicht zB auf Ausschüttungen verzichten und später seinen Anteil stfrei veräußern kann (GROTHERR BB 2000, 849 [856]; KIRCHHOF/VON BECKERATH III. § 3 Nr. 40 Rn. 125).

Steuersystematisch liegt der Grund für die Neuregelung der Besteuerung von Anteilsveräußerungen im PV darin, daß in den Fällen des Satzes 1 Buchst. c der Gesetzgeber wie in den Veräußerungsfällen des Satzes 1 Buchst. a und b von einer Totalausschüttung ausgeht, so daß es sinnvoll erscheint, diese Gewinne, die schon durch die KSt. vorbelastet sind, nur zur Hälfte zu besteuern (zur grundlegenden Kritik s. Anm. 18).

II. Veräußerungspreis und Gemeiner Wert (Buchst. c Satz 1)

1. Veräußerungspreis iSd. § 17 Abs. 2

137

Nach Satz 1 Buchst. c ist die Hälfte des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts iSd. § 17 Abs. 2 stfrei. Der gemeine Wert ist in den Fällen des § 17 Abs. 1 Satz 2 anzusetzen. Das sind die Fälle, in denen eine verdeckte Einlage in eine andere KapGes. erfolgt. Werden im PV einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG gehalten, so fällt eine Veräußerung nicht unter Satz 1 Buchst. c, sondern unter Buchst. b. Die Zuordnung ist von Bedeutung für die Anwendung der Mißbrauchsvorschriften der Sätze 3 und 4.

Veräußerungspreis ist nach der Rspr. des BFH alles, was der Veräußerer als Gegenleistung für die Übertragung der Anteile erhalten hat (BFH v. 17. 10. 1974 IV R 223/72, BStBl. II 1975, 58; v. 7. 3. 1995 VIII R 29/93, BStBl. II, 693). Damit fallen alle Entgelte aus dem Anwendungsbereich des § 17 und damit auch aus dem Anwendungsbereich des § 3 Nr. 40, die für zusätzliche Leistungen aufgebracht wurden oder die als Schenkungen des Erwerbers zu werten sind. Soweit es sich um Einnahmen während der Besitzzeit der Anteile handelt, fallen sie nicht unter §§ 17, 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c, sondern gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und können dann zB nach Satz 1 Buchst. d stbefreit sein.

Offene Einlage, Tausch und Zwangsversteigerung: Bei einer offenen Einlage von Anteilen in eine KapGes. wie auch beim Tausch ist der gemeine Wert der Gesellschaftsrechte bzw. des erhaltenen WG anzusetzen. Bei einer Zwangsversteigerung ist der erzielte Erlös maßgeblich (vgl. § 17 Anm. 171).

Teilentgeltliche Veräußerung: Veräußerungspreis ist im Fall der vollentgeltlichen Veräußerung die Gegenleistung des Erwerbers. Im Fall einer teilentgeltlichen Veräußerung ist der Veräußerungsvorgang in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Das Halbeinkünfteverfahren ist dann auf den entgeltlichen Teil anzuwenden (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 39).

Beispiel: A veräußert seine Anteile an der B-GmbH für 40 000 €. Er hat AK iHv. 120 000 €. Der Verkehrswert der Anteile liegt bei 240 000 €. Die Veräußerung ist nur zu 1/6 entgeltlich und zu 5/6 unentgeltlich. Damit stehen dem Veräußerungspreis von 40 000 € nur 20 000 € AK gegenüber. Der Rest ist unentgeltlich übertragen worden. Die Einnahmen sind gem. Satz 1 Buchst. c zur Hälfte stl. zu erfassen, also 20 000 €. Die Hälfte der auf diese Anteile entfallenden AK, also 10 000 €, sind als Aufwendungen gem. § 3 c Abs. 2 zu berücksichtigen. Der stpl. Gewinn beträgt dann 10 000 €.

Stundung: Die Fälle der Stundung sind im Rahmen des § 17 in der Weise zu behandeln, daß als Veräußerungspreis der Wert der Kaufpreisforderung anzusetzen ist. Maßgeblich ist der Tag der Veräußerung, da das Abflußprinzip gem. § 11 nicht gilt.

Wiederkehrende Bezüge als Gegenleistung: Wird der Anteil gegen wiederkehrende Bezüge verkauft (zB Gewinn- und Umsatzbeteiligungsrenten und Leibrenten), so kann insoweit der Barwert als Veräußerungspreis angesetzt werden (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 17 Rn. 143; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 225; § 17 Anm. 182; BALMES/SCHÜTZBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 144). In den Fällen, in denen der Kaufpreis noch nicht konkret festgelegt worden ist, weil zB vereinbarte Teilzahlungen vom Gewinn oder Umsatz abhängig gemacht worden sind, ist der Wert anzusetzen, der im VZ zugeflossen ist (ebenso BALMES/SCHÜTZBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 144). Spätere Zahlungen sind dann als nachträgliche Kaufpreiszahlungen zu erfassen und wirken gem. § 175 AO auf den Veräußerungszeitpunkt zurück (HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 226). Das bestehende Wahlrecht (R 140 Abs. 7 Satz 2 iVm. R 139 Abs. 11 EStR 2002), statt des Barwerts der wiederkehrenden Bezüge eine Besteuerung nach den tatsächlich zufließenden Beträgen vornehmen zu können, kommt nach einer Auffassung in der Literatur auch nach Inkrafttreten des Halbeinkünfteverfahrens zur Anwendung. Jedoch ist fraglich, in welcher Form dies zu geschehen hat. Nach einer Meinung hätte dies zur Folge, daß die Einnahmen – zB die Kaufpreistraten – erst dann zur Hälfte besteuert werden müssen, wenn sie (abzustellen ist auf die Tilgungsanteile, s. BFH v. 26. 11. 1992 X R 187/87, BStBl. II 1993, 298; v. 25. 11. 1992 X R 34/89, BStBl. II 1996, 663 [666]; aA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 17 Rn. 206 mwN) in der Summe die Hälfte der AK überschritten haben (HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 226; REISS, INF 2001, 84; ERLE/SAUTER, KStG, 2003, § 3 Rn. 144). UE dürfte dieses Ergebnis jedoch nicht in Einklang zu bringen sein mit der gesetzlichen Regelung des Halbeinkünfteverfahrens, wonach der „Veräußerungspreis“ – hier die Beträge der einzelnen VZ – zur Hälfte stbefreit ist. Nach aA ist bei Anwendung dieses Wahlrechts jeweils auf die Hälfte der Tilgungsanteile, Anschaffungs- sowie Veräußerungskosten abzustellen (§ 17 Anm. 182). Die FinVerw. wird ihre Billigkeitsregelung uE deshalb neu ausgestalten müssen.

2. Gemeiner Wert iSd. § 17 Abs. 1 Satz 2

138

In den Fällen des § 17 Abs. 1 Satz 2 tritt an Stelle des Veräußerungspreises der gemeine Wert (§ 17 Abs. 2 Satz 2). Damit hat der Gesetzgeber seit dem VZ 1992 auch die Mißbrauchsfälle erfaßt, in denen der Anteilseigner seine Anteile zu einem unangemessen niedrigen Preis an eine KapGes. veräußert, an der er selbst beteiligt ist, und der Preisnachlaß auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht (verdeckte Einlage). In diesen Fällen gilt als Veräußerungspreis der gemeine Wert, so daß auf diesem Wege nicht mehr eine Versteuerung umgangen werden kann. Der gemeine Wert ist auch in den Fällen zugrunde zu legen, in denen die oben beschriebene Übertragung nicht auf die KapGes. unmittelbar, sondern mittelbar (durch Übertragung auf eine Tochtergesellschaft oder Schwestergesellschaft) erfolgt (§ 17 Anm. 173).

3. Verdeckte Gewinnausschüttung

139

Wird für die Anteile des Gesellschafters ein überhöhter Veräußerungspreis gezahlt, so kann es sich insoweit um eine vGA an den Empfänger der Gegenleistung handeln (§ 17 Anm. 174), die bei diesem zu Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 führt (§ 17 Abs. 4 Satz 3). Damit kommt nicht Satz 1 Buchst. c, sondern Buchst. d zur Anwendung. Da nach dem StSenkG beide Besteuerungstatbestände (nach dem Halbeinkünfteverfahren) gleich behandelt werden, hat diese gesonderte Behandlung abgesehen von dem Freibetrag keine praktischen Auswirkungen.

4. Keine Geltung der Sperrfristen des § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4

140

Die Sperrfrist nach den Sätzen 3 und 4 kommt hier nicht zur Anwendung. Diese Sperrfrist betrifft Vorgänge, die im BV des Stpfl. stattfinden. Dagegen regelt Satz 1 Buchst. c das Halbeinkünfteverfahren für Anteile im PV. So gilt die siebenjährige „Behaltefrist“ für einbringungsgeborene Anteile, deren Verkauf sich im BV vollzieht und somit ein Fall des § 16 wäre.

5. Freibetrag gem. § 17 Abs. 3

141

Der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 in Höhe von 10300 € ist in voller Höhe auf den stpfl. Teil des Veräußerungsgewinns zu gewähren (glA SCHULTE in ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2001, 94; § 17 Anm. 251). Denn Satz 1 Buchst. c verweist nur auf den Veräußerungspreis iSd. § 17 Abs. 2, nicht jedoch auf den stpfl. Veräußerungsgewinn des § 17 (ebenso SCHULTE in ERLE/SAUTER aaO). Praktisch führt daher die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens zu einer Verdoppelung des Freibetrags.

Beispiel: A veräußert seine im PV gehaltene Beteiligung an der X-GmbH für 100000 €. Er hat Anschaffungs- und Veräußerungskosten von 50000 €. Gem. Satz 1 Buchst. c unterliegt nur die Hälfte des Veräußerungspreises der Besteuerung (= 50000 €). Hiervon ist gem. § 3c Abs. 2 die Hälfte der Anschaffungs- und Veräußerungskosten abzuziehen (= 25000 €). Von dem stpfl. Veräußerungsgewinn (= 25000 €) ist der Freibetrag gem. § 17 Abs. 3 iHv. 10300 € abzuziehen, so daß letztlich nur 14700 € stpfl. sind (vgl. auch Beispiel in § 17 Anm. 251).

Auch soweit eine Kürzung des Freibetrags nach § 17 Abs. 3 in Betracht kommt, ist als Veräußerungsgewinn derjenige nach Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens zugrunde zu legen (§ 17 Anm. 252).

III. Entsprechende Behandlung in den Fällen des § 17 Abs. 4 (Buchst. c Satz 2)

Nach Satz 1 Buchst. c Satz 2 ist in den Fällen des § 17 Abs. 4 der Satz 1 des Buchst. c entsprechend anzuwenden. Nach § 17 Abs. 4 Satz 1 stellt das Gesetz die Auflösung und Liquidation einer KapGes. und die Herabsetzung und Rückzahlung ihres Nennkapitals ausdrücklich einer Veräußerung gleich. Eine Aufteilung der Auskehrung, wie sie nach bisherigem Recht aufgrund § 17 Abs. 4 Satz 3 erforderlich war, ist nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens obsolet geworden. Der Wortlaut, wonach das Halbeinkünfteverfahren auch „in den Fällen des § 17 Abs. 4“ gilt, erfaßt auch die Auskehrung thesaurierter Gewinne gem. § 17 Abs. 4 Satz 3. Damit kommt es zur estl. Gleichbehandlung (s. noch zur bisherigen Rechtslage BFH v. 9. 4. 1994 VIII R 2/93, BStBl. II 1995, 705). Eine Differenzierung ist nicht mehr erforderlich (aA HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 226).

Auflösung einer Kapitalgesellschaft: Im Fall der Auflösung einer KapGes. stellt sich die Frage, wann der Auflösungsgewinn realisiert wird. Grds. steht nach der Rspr. des BFH erst mit Abschluß der Liquidation fest, welcher Gewinn dem Halbeinkünfteverfahren zugeführt wird (s. i. e. § 17 Anm. 276). Auf den Zufluß von Liquidationsraten bei den Anteilseignern kommt es somit grds. nicht an. Soweit für die Auskehrung des Vermögens der aufgelösten KapGes. verwendbares Eigenkapital als verwendet gilt (mit Ausnahme des EK 04), erzielt der Anteilseigner jedoch nicht stpfl. Einkünfte nach § 17, sondern Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2, die aber auch gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. e dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen (vgl. i. e. JÜNGER, BB 2001, 72 f. u. § 17 Anm. 286 ff.).

Kapitalherabsetzung und -rückzahlung: Der Begriff Kapitalherabsetzung iSd. § 17 Abs. 4 erfaßt die Herabsetzung von Grundkapital oder Stammkapital einer KapGes. nach gesellschaftsrechtlichen Vorschriften (s. zu den begrifflichen Einzelheiten § 20 Anm. 326). Führt die Herabsetzung zu einer Kapitalrückzahlung, so ist diese Zahlung an den Gesellschafter ebenfalls nach dem Halbeinkünfteverfahren zur Hälfte stfrei (zu den Einzelheiten der Kapitalherabsetzung und -rückzahlung vgl. § 17 Anm. 320 ff.).

Ausschüttung/Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto des § 27 KStG: § 17 Abs. 4 Satz 1 Alt. 3 erklärt Ausschüttung oder Rückzahlung von Einlagen, die im stl. Einlagekonto gem. § 27 KStG ausgewiesen sind, zu estpfl. Einkünften. Auf diesem Einlagekonto sind Einlagen, die nicht in das Nennkapital der KapGes. geleistet worden sind, insbes. etwa verdeckte Einlagen oder Aufgelder bei Kapitalerhöhungen auszuweisen (zu den Einzelheiten der Ausschüttung/Rückzahlung aus dem stl. Einlagekonto des § 27 KStG vgl. § 17 Anm. 325 ff.).

143–147 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. d: Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 9

I. Überblick

148

Satz 1 Buchst. d ordnet an, daß Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 zur Hälfte stbefreit sind.

Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1: Kern des Halbeinkünfteverfahrens ist die hälftige StFreistellung aller Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, die ein Anteilseigner von der Körperschaft, an der er beteiligt ist, erhält. Daher werden sowohl offene Gewinnausschüttungen als auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) von der Regelung erfaßt (HEY, GmbHR 2001, 1 [2]; STAIGER/SCHOLZ, BB 2002, 2633). Darüber hinaus sind Vorabauschüttungen begünstigt (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 43). Allen diesen Bezügen ist gemeinsam, daß sie das stpfl. Einkommen der ausschüttenden Körperschaft nicht gemindert haben und somit definitiv mit KSt. vorbelastet sind. Eine definitive Vorbelastung mit KSt. findet unabhängig davon statt, ob die Gesellschaft den Gewinn thesauriert oder ausschüttet (STARKE, FR 2002, 613 [614]). Für die Anwendung der StBefreiung ist es unerheblich, ob die Anteile an der Gesellschaft im PV oder BV gehalten werden (Nr. 40 Satz 2). Die Ausschüttung unterliegt auch nach dem neuen Recht dem KapErtrStAbzug (§§ 43 ff.). Die StBefreiung findet aber nur Anwendung, wenn es sich bei dem Anteilseigner um eine natürliche Person oder eine PersGes. handelt. Ist der Anteilseigner eine KapGes., so ist die Dividende gem. § 8b Abs. 1 KStG grds. in voller Höhe stbefreit. Es wird nicht danach unterschieden, ob die Dividende von einer inländ. oder ausländ. Gesellschaft stammt (MÄRKLE, WPg. 1999, 901 [902]). Somit wird die Auslandsdividende wie eine Inlandsdividende zur Hälfte stbefreit.

Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9: Zu den stpfl. Einnahmen gehören zukünftig auch Leistungen von nicht von der KSt. befreiten Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, von sonst. jur. Personen des privaten Rechts und von nicht-rechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 20 Abs. 1 Nr. 9). Diese Leistungen an die hinter diesen Körperschaften stehenden Personen werden auch zur Hälfte stfrei gestellt (zu Einzelheiten s. Anm. 163).

II. Bezüge iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1: Anteile an einer Gesellschaft

149

Nur Bezüge, die von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 stammen, werden von Satz 1 Buchst. d erfaßt. Zu den Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören insbesondere:

- KapGes. (AG, GmbH, KGaA),
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
- bergbautreibende Vereinigungen, die die Rechte einer juristischen Person haben.

Dabei handelt es sich um keine abschließende Aufzählung (BFH v. 8. 2. 1995 I R 73/94, BStBl. II, 552 mwN; § 20 Anm. 160; aA zum neuen Recht JAKOBS/WITTMANN, GmbHR 2000, 910 [916]). Daher gehören auch Bezüge von anderen als den ausdrücklich aufgeführten Körperschaften zu den Einkünften iSv. § 20

Abs. 1 Nr. 1, wenn die betreffende Körperschaft den in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannten Gesellschaftsformen zumindest vergleichbar ist (BFH v. 16. 12. 1992 I R 32/92, BStBl. II 1993, 399). Weitere Voraussetzung ist, daß die dem Anteilseigner zustehenden Mitgliedschaftsrechte einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen (BFH v. 8. 2. 1995 I R 73/94 aaO). Hierzu können Bezüge aus sog. Vorgesellschaft, aus Realgemeinden oder aus wirtschaftlichen Vereinen gehören (§ 20 Anm. 160). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, werden die Bezüge einer solchen Körperschaft beim Anteilseigner nur zur Hälfte besteuert.

Ausländische Gesellschaften: Bezüge iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 kann auch eine ausländ. Gesellschaft vermitteln (BFH v. 16. 12. 1992 I R 32/92, BStBl. II 1993, 399). Voraussetzung ist, daß die ausländ. Gesellschaft mit einer inländ. Körperschaft iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 vergleichbar ist. Da Satz 1 Buchst. d die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens nicht auf die Bezüge inländ. Körperschaften beschränkt, wird die Ausschüttung einer ausländ. Gesellschaft zur Hälfte steuerfrei gestellt (VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/212). Die Erstreckung der StBefreiung auf ausländ. Beteiligungserträge wird nicht durch § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 beschränkt. Dort wird zwar für die Frage der Abgrenzung von Gewinnausschüttung und Einlagenrückgewähr allein von unbeschränkt stpfl. Körperschaften gesprochen. Dies schließt aber nicht die Einbeziehung ausländ. Beteiligungserträge in das Halbeinkünfteverfahren aus, sondern läßt nur offen, wie diese Abgrenzung bei ausländ. Körperschaften vorgenommen werden soll (glA RÖDDER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 544 zu § 8b KStG). Mit der Einbeziehung der Bezüge von ausländ. Gesellschaften bezweckte der Gesetzgeber, die Besteuerung von KapGes. insgesamt europatauglich auszugestalten (BTDrucks. 14/2683, 95). Um die Kapitalverkehrsfreiheit und die Niederlassungsfreiheit innerhalb der europäischen Union zu gewährleisten, sollen ausländ. und inländ. Beteiligungserträge identisch behandelt werden (SCHÖN, StuW 2000, 151 [154]; SPENGLER/JAEGER/MÜLLER, IStR 2000, 257). Nach § 34c kann ausländ. Quellensteuer weiterhin angerechnet werden (zur europarechtliche Beurteilung vgl. MUELLER, IStR 2002, 109 [111]).

III. Bezüge iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1

150 1. Überblick

Nach Satz 1 Buchst. d werden alle Bezüge iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 zur Hälfte steuerfrei gestellt. Zu den Bezügen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören neben den Gewinnanteilen (Dividenden) und Ausbeuten alle sonstigen Bezüge, die einem Anteilseigner aufgrund seiner Beteiligung zufließen (§ 20 Anm. 181). Ein sonstiger Bezug ist insbes. die vGA (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2).

2. Offene Gewinnausschüttung (Dividende)

151 a) Bedeutung des Halbeinkünfteverfahrens für Dividenden

Eine offene Gewinnausschüttung wird nur noch zur Hälfte der persönlichen Einkommensbesteuerung unterworfen, wenn der Anteilseigner eine natürliche Person ist. Handelt es sich beim Anteilseigner um eine jur. Person, so ist die Dividende im ganzen stbefreit (§ 8b Abs. 1 KStG). Zu diesem Zweck stellt Buchst. d die Hälfte der dem Anteilseigner zugeflossenen Dividende von der Steuer frei. Es muß jedoch wie beim bisher geltenden Anrechnungsverfahren beachtet werden, daß die Dividende dem KapErtrStAbzug gem. § 43 Abs. 1 un-

terliegt. Die dem Anteilseigner tatsächlich zugeflossene Dividendenzahlung ist um die einbehaltene KapErtrSt. zu erhöhen. Er kann sich die KapErtrSt. weiterhin auf seine persönliche EStSchuld anrechnen (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2). Zu Einzelheiten des KapErtrStAbzugs s. Erl. zu §§ 43 ff.

Mit der hälftigen Freistellung der Einnahmen berücksichtigt der Gesetzgeber pauschaliert, daß der Gewinn der Gesellschaft bereits definitiv mit KSt. belastet ist. Daher handelt es sich dogmatisch um eine Fiskalzweckbefreiung. Die hälftige Erfassung der Einnahmen spiegelt lediglich die wirtschaftliche Vorbelastung der Dividende mit KSt. wieder, die mangels Anrechenbarkeit definitiv wirkt. Somit liegt kein echtes Steuerprivileg vor, wenn man eine integrierte Betrachtung von Gesellschaft und Gesellschafter vornimmt (glA SCHÖN, StuW 2000, 151 [154]). Daher ist es uE nicht gerechtfertigt, daß die mit der Dividende im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nach § 3c Abs. 2 auch nur zur Hälfte steuermindernd berücksichtigt werden. Zu Einzelheiten s. Anm. 12f. Die Mißbrauchsklauseln der Sätze 3 und 4 gelten nicht für Dividendenzahlungen.

Zur Behandlung von Einnahmen aus Tracking Stocks vgl. PRINZ/SCHÜRNER, DStR 2003, 181 [186] und BALMES/SCHÜTZEBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 179 ff.

b) Privat- oder Betriebsvermögen

152

Für die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ist es unerheblich, ob die Anteile im PV oder BV gehalten werden (DÖRNER, INF 2000, 545 [546]). Die hälftige StBefreiung greift auch ein, wenn die Anteile zu einem BV gehören, so daß es sich bei der Dividende um Gewinneinkünfte handelt (Nr. 40 Satz 2 iVm. § 20 Abs. 3).

c) Herkunft der Ausschüttung

153

Durch die Umstellung der Besteuerung von Körperschaften vom Anrechnungsverfahren auf ein klassisches KStSystem entfällt grds. die Notwendigkeit einer Gliederungsrechnung. Jedoch hat der Gesetzgeber für die Umstellung eine Übergangsphase von 15 Jahren vorgesehen (§§ 36 ff. KStG). In dieser Übergangsphase wird eine Gliederungsrechnung in veränderter Form fortgeführt (STARKE, FR 2002, 613 [614]; DÖTSCH/PUNG, DB-Beil. 10/2000, 16). Gilt für eine Gewinnausschüttung ein Altgewinn als verwendet – also ein Gewinn, der mit der höheren KSt. der Vorjahre belastet ist –, so kann dies auf der Ebene der Körperschaft zu einer KStMinderung führen (insbes. bei Verwendung von Beträgen aus dem ehemaligen EK 45 bzw. EK 40; EISGRUBER, DStR 2000, 1493 [1498]). Gilt für eine Gewinnausschüttung dagegen ein unbelasteter Betrag gem. § 38 KStG als verwendet, kann es zu einer KStErhöhung auf der Ebene der Gesellschaft führen (insbes. Beträge aus dem ehemaligen EK 02; LORNSEN-VEIT/ODENBACH in ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 267). Für die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf eine Dividende ist es unerheblich, welche Beträge für die Ausschüttung als verwendet gelten (BALMES/SCHÜTZEBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 167). Beim Anteilseigner wird die Hälfte der Dividende freigestellt, unabhängig von der Frage, welche Bestandteile des Eigenkapitals bei der ausschüttenden Körperschaft als verwendet gelten. Lediglich für den Fall, daß Beträge iSv. § 27 KStG (stl. Einlagekonto) als verwendet gelten, sind Besonderheiten auch auf der Ebene des Anteilseigners zu beachten (zu Einzelheiten s. Anm. 154). Gelten Beträge aus dem Einlagekonto iSv. § 27 KStG für eine Ausschüttung als verwendet, muß die Körperschaft ihren Anteilseignern hierüber eine Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebe-

nen Muster erteilen (§ 27 Abs. 3 KStG). Ebenso gelten Besonderheiten, wenn Nennkapital unter Anwendung des § 28 KStG ausgekehrt wird (zu Einzelheiten vgl. Anm. 170 ff.).

154 d) Steuerliches Einlagekonto nach § 27 KStG

Gelten für eine Ausschüttung Beträge iSd. § 27 KStG (stl. Einlagekonto) als verwendet, muß für die stl. Behandlung der Ausschüttung beim Anteilseigner unterschieden werden, ob der Anteil im PV oder BV gehalten wird (WARNKE, EStB 2002, 21, [22]; FOX in OPPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 45). Das stl. Einlagekonto soll die nicht in das Nennkapital der Gesellschaft geleisteten Einlagen erfassen (§ 27 Abs. 1 Satz 1 KStG). Es ist über die Jahre fortzuschreiben und stellt eine Fortführung des bisherigen EK 04 dar (BLÜMICH/DANELSING, § 27 KStG Rn. 11; DÖRNER, INF 2000, 545). Daher wird nach § 39 KStG ein positiver Endbestand des EK 04 als Anfangsbestand des stl. Einlagekontos erfaßt. Nach § 27 Abs. 3 KStG muß die Gesellschaft ihren Anteilseignern eine Bescheinigung ausstellen, wenn für eine Ausschüttung Beträge aus dem stl. Einlagenkonto als verwendet gelten (s. i. e. EISGRUBER, DStR 2000, 1493 [1496]).

Kapitalrückzahlung grundsätzlich steuerneutral: Bei der Minderung des stl. Einlagekontos geht der Gesetzgeber wie vormalig bei einer Ausschüttung aus dem EK 04 von einer Kapitalrückzahlung aus (SCHIMMELE, EStB 2002, 486; DÖTSCH/PUNG, DB-Beil. 10/2000, 5; DÖRNER, INF 2000, 545; SCHAUHOFF in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 297). Konsequenterweise führt eine solche Rückzahlung nicht zu Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3). Übersteigt die Ausschüttung jedoch die AK der Beteiligung, kann dies zu stpfl. Einnahmen führen, die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen.

Anteile im Privatvermögen: Zahlungen an den Anteilseigner, für die Eigenkapital iSd. § 27 KStG als verwendet gilt, gehören nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Es handelt sich um eine reine Kapitalrückzahlung, die der Gesellschafter stfrei vereinnahmen kann. Daher stellt sich die Frage nach der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens nicht. Dies gilt jedoch nur, wenn der Gesellschafter nicht eine Beteiligung iSd. § 17 hält.

Beteiligung iSd. § 17: Ist der Gesellschafter iSd. § 17 an der Gesellschaft beteiligt, erzielt er stpfl. Einkünfte, wenn die Ausschüttung die AK der Beteiligung übersteigt. § 17 Abs. 4 ordnet an, daß es sich um einen Veräußerungsgewinn aus einer wesentlichen Beteiligung handelt. Da es sich um einen Gewinn nach § 17 handelt, findet auch das Halbeinkünfteverfahren gem. Satz 1 Buchst. c Anwendung.

Beteiligung im Betriebsvermögen: Werden die Anteile an einer Gesellschaft im BV gehalten, führte eine Ausschüttung aus dem EK 04 nach der Rspr. des BFH (v. 20. 4. 1999 VIII R 38/96, BStBl. II, 647) zu einem Beteiligungsertrag, wenn die Auszahlung den Buchwert der Beteiligung überstieg. Die Ausschüttung war also zunächst mit dem Buchwert (steuerneutral) zu verrechnen. Ein übersteigender Betrag führte zu negativen AK, die einen stpfl. Beteiligungsertrag auslösten (s. auch BMF v. 9. 1. 1987, BStBl. I, 171).

Die stl. Behandlung einer solchen Ausschüttung ist umstritten. Wegen der Einzelheiten s. SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 20 Rn. 87; WASSERMAYER in K/S/M, § 20 Rn. C 104; WEBER-GRELLET, FR 1999, 798; PAUS, FR 1999, 1048; WESTERFELHAUS, DStZ 1996, 481; ROSER, DB 1996, 1303; GSCHWENDTNER, DStZ 1995, 293.

► *Keine Anwendung von Satz 1 Buchst. d:* UE kann Satz 1 Buchst. d nicht einschlägig sein, weil es sich nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 bei diesem Beteiligungsertrag nicht um eine stpfl. Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 handelt (aA HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 227 f.; FOX in OPPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 45; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 3 „Halbeinkünfteverfahren“; SCHIMMELE, EStB 2002, 486).

► *Anwendung von Satz 1 Buchst. a:* Die Betriebsvermögensmehrung aufgrund der Ausschüttung ist uE unter analoger Anwendung des Buchst. a zur Hälfte stfrei (glA BALMES/SCHÜTZEBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 193; DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 21 und Rn. 47; VON BECKE-RATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/221; WARNKE, EStB 2002, 21 [23]; zur vergleichbaren Rechtslage bei § 8b KStG plädieren folgende Autoren für die Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG: EILERS/WIENANDS, FR 2000, 1229 [1235]; BLÜMICH/MENK, § 8b Rn. 36). Die FinVerw. hat sich zur vergleichbaren Rechtslage nach § 8b KStG der hier vertretenen Auffassung angeschlossen (BMF v. 28. 4. 2003, FR 2003, 528 Tz. 6). Bei einer Ausschüttung unter Verwendung von Beträgen aus dem stl. Einlagekonto (§ 27 KStG) handelt es sich um eine Kapitalrückzahlung, die lediglich (sneutrale) Vermögensumschichtung darstellt. Dieser Vorgang führt nicht zu einem Kapitalertrag, der nach Buchst. d stfrei zu stellen ist, sondern es handelt sich um einen veräußerungsgleichen Vorgang, auf den Buchst. a anzuwenden ist (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 47). Nach zutreffender Rspr. des BFH sind Zahlungen aus dem EK 04 und Ausschüttungen im Rahmen einer Kapitalherabsetzung stl. gleich zu behandeln (BFH v. 20. 4. 1999 VIII R 38/96, BStBl. II, 647). Hieran hat sich durch die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens nichts geändert. Bei der Rückzahlung von Einlagen handelt es sich nicht um einen Ertrag aus der Überlassung von Kapital, der von § 20 Abs. 1 Nr. 1 erfaßt werden soll (vgl. zu Einzelheiten § 20 Anm. 190). Daher ist es stsystematisch zutreffend, daß der Gesetzgeber Zahlungen aus dem stl. Einlagekonto ausdrücklich nicht den Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet hat. Somit wird der Vorgang uE von Buchst. a erfaßt, der auch die StFreistellung von Betriebsvermögensmehrungen anlässlich einer Kapitalherabsetzung regelt und eine Gleichbehandlung dieser Vorgänge angezeigt ist.

► *Rechtsfolge:* Die Anwendung von Buchst. a hat zur Folge, daß vorangegangene Teilwertabschreibungen zu berücksichtigen sind und die Sperrfristen der Sätze 3 und 4 beachtet werden müssen. Dies ist uE auch gerechtfertigt, weil ein sachlicher Grund für eine unterschiedliche Behandlung einer Kapitalherabsetzung bzw. der Rückzahlung von Beträgen aus dem stl. Einlagekonto nicht ersichtlich ist. Auch diese Gleichbehandlung spricht aus systematischen Erwägungen für eine Anwendung des Buchst. a.

► *Abweichende Meinung:* Nach aA sind solche Ausschüttungen nach Buchst. d stfrei zu stellen (SCHIMMELE, EStB 2002, 486 [488]; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 227 f.; FOX in OPPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 45; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 3 „Halbeinkünfteverfahren“). Buchst. d sei die einschlägige Befreiungsvorschrift, weil es nach dem Wortlaut der Vorschrift ausreiche, daß Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 vorlägen. Da es sich bei Beträgen aus dem stl. Einlagekonto um solche Bezüge handle, die lediglich im privaten Bereich nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 nicht stpfl. seien, müsse Buchst. d und nicht Buchst. a angewandt werden. Dementsprechend seien eine vorangegangene Teilwertabschreibung sowie die Sperr-

fristen der Sätze 3 und 4 nicht zu berücksichtigen (SCHIMMELE, EStB 2002, 486 [488]).

► *Kritik:* Diese Auffassung berücksichtigt uE nicht hinreichend den stl. Charakter einer Kapitalrückzahlung, für die Beträge aus dem stl. Einlagekonto als verwendet gelten. Allein die am Wortlaut orientierte Auslegung der Vorschrift führt uE nicht zu einem sachgerechten Ergebnis. Zunächst einmal dürfte es unbestritten sein, daß nach der Systematik des § 3 Nr. 40 Kapitalerträge nach Buchst. d und Veräußerungen bzw. veräußerungsgleiche Vorgänge nach Buchst. a stbefreit werden sollen. Da es sich bei einer Kapitalrückzahlung nicht um einen Kapitalertrag iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 handelt, wäre die Anwendung des Buchst. d systematisch verfehlt. Bei Berücksichtigung dieses systematischen Zusammenhangs ist daher die Anwendung des Buchst. a vorzuzugwürdig.

Ausländische Kapitalgesellschaft: Auch für ausländ. KapGes. gilt im Ergebnis uE die StBefreiung nach Buchst. a. Zwar erfaßt die Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 nur Bezüge, die von einer unbeschr. stpfl. Körperschaft stammen, so daß sie auf ausländ. KapGes. nicht anzuwenden ist (§ 20 Anm. J 01-6). Dennoch führt die Rückzahlung von Kapital durch eine ausländ. KapGes. nicht zu einem stpfl. Kapitalertrag iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, da auch für ausländ. KapGes. der Grundsatz gilt, daß es sich bei dieser Rückzahlung um eine stneutrale Vermögensumschichtung handelt (aA BLÜMICH/STUHRMANN, § 20 Rn. 142). Soweit ein stpfl. Ertrag im betrieblichen Bereich entsteht, wird dieser Vorgang zur Hälfte nach Buchst. a freigestellt (aA SCHIMMELE, EStB 2002, 486 [489]; nach Verrechnung mit dem Buchwert der Beteiligung läge ein Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 vor, der nach Buchst. d stfrei wäre). Schwierigkeiten entstehen allerdings hinsichtlich des Nachweises, ob ein Bezug eine Kapitalrückzahlung darstellt, weil eine ausländ. KapGes. kein stl. Einlagekonto iSd. § 27 KStG führt.

155 e) Kapitalertragsteuer

Die Dividende unterliegt dem KapErtrStAbzug nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a. Der Steuersatz ist von 25 vH auf 20 vH durch das StSenkG abgesenkt worden. Die einbehaltene KapErtrSt. wird weiterhin auf die persönliche Steuerschuld des Anteilseigners angerechnet. Für den KapErtrStAbzug ist die Dividende in voller Höhe zu berücksichtigen, obwohl diese nur zur Hälfte stpfl. ist.

156 f) Sparer-Freibetrag

Der Sparer-Freibetrag beträgt nominell weiterhin 1550 €. Er verdoppelt sich faktisch aber dadurch, daß eine Dividende nur noch zur Hälfte bei der Ermittlung der Steuer berücksichtigt wird (GROTHERR, BB 2000, 849). Der Kleinaktionär wird aber dennoch von der Neuregelung der Dividendenbesteuerung benachteiligt (PEZZER, StuW 2000, 144 [146]). Zwar fällt bei diesem bis zu einem jährlichen Betrag von 3100 € keine persönliche ESt. an. Da der Gewinn der ausschüttenden Körperschaft aber definitiv mit KSt. vorbelastet ist, die sich der Anteilseigner nicht mehr auf seine persönliche ESt. anrechnen lassen kann, ist die Ausschüttung wirtschaftlich betrachtet mit einer Steuer belegt. Unter der Ägide des Anrechnungsverfahrens wurde die Ausschüttung dagegen vollständig stfrei vereinnahmt, wenn der Sparer-Freibetrag nicht überschritten wurde. Aber auch für den Fall, daß die Bezüge den Sparer-Freibetrag überschreiten, benachteiligt das StSenkG die Anteilseigner, deren persönlicher Steuersatz unter 40 vH liegt (UNVERICHT, BB 2000, 797 [798]). Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 23 ff.

g) Kein Progressionsvorbehalt

157

Die stfrei gestellten Dividendenbezüge unterliegen nicht dem Progressionsvorbehalt gem. § 32b. Der ursprüngliche Gesetzentwurf zum StSenkG sah eine entsprechende Berücksichtigung des stfreien Teils der Dividende noch vor. Davon wurde aber mit der endgültigen Fassung des Gesetzes Abstand genommen.

h) Erstmalige Anwendung

158

Nach § 52 Abs. 4a Nr. 1 EStG iVm. § 34 Abs. 10a KStG ist das Halbeinkünfteverfahren erstmals auf Gewinnausschüttungen anzuwenden, auf die bei der ausschüttenden Körperschaft der Vierte Teil des alten KStRechts nicht mehr anzuwenden ist. Für die Anwendung von Satz 1 Buchst. d ist dabei zwischen einer offenen Gewinnausschüttung einer inländ. Körperschaft für ein abgelaufenes Wj., einer Vorabausschüttung sowie einer Ausschüttung von einer ausländ. Körperschaft zu unterscheiden.

Offene Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr: Die offene Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wj. wird ab dem Jahr 2002 zur Hälfte stfrei gestellt, wenn das Wj. einer inländ. ausschüttenden Körperschaft dem Kj. entspricht. Wird dagegen im Jahr 2001 für das Jahr 2000 eine Ausschüttung vorgenommen, greift Satz 1 Buchst. d noch nicht ein. Es gilt noch das Anrechnungsverfahren nach altem Recht. Hat die ausschüttende inländ. KapGes. ein abweichendes Wj., verzögert sich die hälftige StFreistellung der Ausschüttung entsprechend. Bei einer rechtzeitigen Umstellung des abweichenden Wj. kann auch hier eine frühere Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens erreicht werden (zu Einzelheiten s. Anm. 47 ff.).

Vorabausschüttung: Die Vorabausschüttung ist wie die vGA eine andere Ausschüttung iSd. § 34 Abs. 10a Nr. 2 KStG. Daher ist das Halbeinkünfteverfahren bereits auf eine Vorabausschüttung anzuwenden, die im Jahr 2001 vorgenommen wird, wenn das Wj. der ausschüttenden Körperschaft dem Kj. entspricht (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 1453 [1454]). Bei einem abweichenden Wj. verzögert sich die Anwendung entsprechend.

2. Verdeckte Gewinnausschüttungen

159

Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) gehören zu den Bezügen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und unterliegen daher ebenfalls dem Halbeinkünfteverfahren. Eine vGA ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (BFH v. 22. 2. 1989 I R 9/85, BStBl. II, 631; v. 19. 1. 2000 I R 24/99, BStBl. II, 545). Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf die vGA ist gerechtfertigt, weil sie das Einkommen der Körperschaft nicht mindern darf (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), so daß die vGA mit KSt. vorbelastet ist (SCHNORR, GmbHR 2003, 861 [862]; STAIGER/SCHOLZ, BB 2002, 2633; SCHIFFERS, GmbH-StB 2000, 242 [243]). Diese Vorbelastung ist auf der Ebene des Anteilseigners durch die hälftige StFreistellung der vGA zu berücksichtigen.

Auswirkungen der Umstellung auf die Besteuerungspraxis: Die Bedeutung der Abgrenzung einer angemessenen Leistungsvergütung (zB Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehalt) zur vGA wird auch nach der Systemumstellung der Unternehmensbesteuerung erhalten bleiben (KIRCHHOF/VON BECKERATH III. § 20 Rn. 72; BIPPUS, GmbHR 2002, 951; HEY, GmbHR 2001, 1). Denn grds. bleibt die Zahlung einer (hohen) Leistungsvergütung an den Gesellschafter stl. günsti-

ger als die Gewährung einer entsprechenden (offenen) Gewinnausschüttung (BINZ/SORG, DStR 2001, 1457 [1459]; SCHNEELOCH/RAHIER/TROCKELS-BRAND, DStR 2000, 1619 [1625]; SCHIFFERS, GmbH-StB 2000, 242 [247]; UNVERICHT, BB 2000, 797 [798]). Für Anteilseigner, deren individueller EStSatz unter 40 vH liegt, wird die Leistungsvergütung auch ohne Berücksichtigung der gewstl. Vorteile günstiger sein (HEY, GmbHR 2001, 1). Aber selbst für Anteilseigner, deren individueller Steuersatz über 40 vH liegt, wird die gewstl. Entlastung einer Leistungsvergütung auf der Ebene der Gesellschaft die Belastung im Bereich der persönlichen ESt. übersteigen, so daß auch für sie die Leistungsvergütung attraktiver als die Dividendenzahlung sein wird (HEY, GmbHR 2001, 1). Daher wird die Tendenz, einem Gesellschafter im Wege einer möglichst hohen Leistungsvergütung (Gehälter, Pacht- und Miet- und Darlehenszinsen) Vermögen der Gesellschaft zuzuwenden, in der Besteuerungspraxis erhalten bleiben (FÖRSTER, StbJb. 2001/2002, 381). Lediglich für den Fall, daß es nicht notwendig ist, Vermögen auf die Ebene der Anteilseigner zu transferieren, ist die Thesaurierung aufgrund der starken Absenkung des KStSatzes die stl. deutlich günstigere Alternative (HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 233; SCHIFFERS, GmbH-StB 2000, 242 [243]). Allerdings wird in der Mehrzahl der Fälle die Handlungsalternative nicht zwischen Thesaurierung und Ausschüttung, sondern zwischen Ausschüttung und Leistungsvergütung bestehen, weil die überwiegende Zahl der Anteilseigner finanziell auf die Leistungen der Gesellschaft angewiesen sind (BINZ/SORG, DStR 2001, 1457 [1458]).

Verfahrensrechtliche Probleme: Die notwendige Änderung der EStBescheide des Anteilseigners aufgrund der Aufdeckung einer vGA wirft verfahrensrechtliche Probleme auf, wenn die EStBescheide bestandskräftig sind (MEYER/BALL, DStR 2002, 1285; BIPPUS, GmbHR 2002, 951). Die Umqualifizierung einer Leistungsvergütung in eine vGA erfolgt idR erst im Rahmen einer Außenprüfung, die bei der Gesellschaft durchgeführt wird. Verfahrensrechtlich wird die FinVerw. dahingehend Vorsorge getroffen haben, daß die StBescheide der Gesellschaft in der Absicht, eine Außenprüfung durchführen zu wollen, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO stehen, so daß sie jederzeit geändert werden können. Eine entsprechende verfahrensrechtliche Vorsorge wird in der Praxis jedoch nicht in bezug auf die EStBescheide der Gesellschafter getroffen werden. Daher sind diese EStBescheide oftmals bereits bestandskräftig, wenn im Rahmen einer Außenprüfung ein Geschäftsführergehalt oder eine Mietzahlung (anteilig) als vGA bei der Gesellschaft erfaßt wird. Um die nunmehr erfolgte definitive Belastung dieser Bezüge mit KSt. auf der Ebene des Anteilseigners abfedern zu können, muß der EStBescheid dahingehend geändert werden, daß die bisher als Gehalt oder Miete erfaßte Zahlung als vGA in das Halbeinkünfteverfahren einbezogen wird. Nur so kann eine vom Gesetz nicht gewollte Doppelbesteuerung vermieden werden (BIPPUS, GmbHR 2002, 951). Diese Umqualifizierung der Zahlungen kann auf der Ebene des Anteilseigner verfahrensrechtlich aber nicht ohne weiteres umgesetzt werden. Nach stRspr. des BFH stehen nämlich KStBescheid und EStBescheid nicht im Verhältnis von Grundlagen- zu Folgebescheid, so daß eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO ausscheidet (BFH v. 27. 10. 1992 VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569). Eine Änderung kommt daher nur nach § 173 AO in Betracht, die aber sowohl daran scheitern kann, daß keine neuen Tatsachen vorliegen (Ax/HARLE, GmbHR 2001, 763 [767]), als auch daran, daß den Anteilseigner grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden der neuen Tatsachen trifft (BOCK, StB 2001, 282 [285]). Solange der Gesetzgeber hier nicht in verfahrensrechtlicher Hinsicht

Klarheit schafft, indem er zB § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO ausdrücklich für anwendbar erklärt, ist die FinVerw. uE verpflichtet, auch die StBescheide der Anteilseigner nach § 164 AO unter den Vorbehalt der Nachprüfung zu stellen, wenn die Durchführung einer Außenprüfung bei einer KapGes. geplant ist (aA MEYER/BALL, DStR 2002, 1285, 1289).

Erstmalige Anwendung: Bei einer vGA wird das Halbeinkünfteverfahren bereits im Jahre 2001 angewendet, wenn das Wj. der ausschüttenden Körperschaft dem Kj. entspricht. Besitzt die ausschüttende Körperschaft ein abweichendes Wj., wird die hälftige StFreistellung der vGA erst im Wj. 2001/2002 gewährt. Zu Einzelheiten s. Anm. 47.

3. Bezüge von ausländischen Gesellschaften

160

Erhält ein Anteilseigner Bezüge iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 von einer ausländ. Gesellschaft, die mit einer inländ. Gesellschaft vergleichbar ist, findet das Halbeinkünfteverfahren ebenfalls Anwendung, denn die Befreiungsvorschrift unterscheidet nicht zwischen einer inländ. und einer ausländ. Körperschaft. Der Gesetzgeber wollte mit der Gleichbehandlung ausländ. und inländ. Dividenden die Europatauglichkeit der Unternehmensbesteuerung sicherstellen (BTDrucks. 14/2683, 95).

DBA: Dabei ist es unerheblich, ob die ausländ. Dividende aus einem Land stammt, mit dem ein DBA besteht oder kein DBA abgeschlossen wurde (BERGEMANN, DStR 2000, 1410 [1412]). Denn regelmäßig steht dem Wohnsitzstaat des Anteilseigners nach Art. 10 OECD-MA das Besteuerungsrecht auch für Dividenden aus dem anderen Staat zu (VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, vor Art. 10–12 Rn. 1). Der Quellenstaat hat dagegen nur ein in der Höhe begrenztes Besteuerungsrecht.

Lediglich für den Fall, daß die Beteiligung einer ausländ. Betriebsstätte zuzuordnen ist, kann das Besteuerungsrecht allein beim Quellenstaat liegen (WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, Art. 10 Rn. 12). Die Beteiligung ist der Betriebsstätte nur zuzuordnen, wenn sie ihr dient. Zu Einzelheiten der Zuordnung von Anteilen zur Betriebsstätte s. Anm. 32.

Steuerliche Vorbelastung: Der Gesetzgeber unterstellt für die ausländ. Dividende eine stl. Vorbelastung, die mit der deutschen Besteuerung vergleichbar ist. Es kommt jedoch für die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens nicht darauf an, ob und ggf. in welcher Höhe die ausländ. Dividende tatsächlich stl. vorbelastet ist (VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/215). Die Hälfte der ausländ. Dividende wird gem. Satz 1 Buchst. d auch sbefreit, wenn die im Ausland tatsächlich gezahlte Steuer der Höhe nach nicht mit der deutschen KSt. vergleichbar ist. Eine Anrechnung von ausländ. Ertragsteuern, die die Gesellschaft zu zahlen hat, erfolgt nicht. Es sind jedoch die Regeln über die Hinzurechnungsbesteuerung zu beachten.

Hinzurechnungsbesteuerung: Die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG wurde durch das UntStFG nochmals grundlegend geändert (LIEBER, FR 2002, 139 [141]; RÄTTIG/PROTZEN, DStR 2002, 241). Sie bewirkt, daß der Gewinn einer ausländ. Gesellschaft dem inländ. Anteilseigner auch zugerechnet wird, wenn die Gesellschaft ihren Gewinn tatsächlich gar nicht ausschüttet (Ausschüttungsfiktion), soweit die Voraussetzungen der §§ 7 ff. AStG vorliegen. Zu diesem Zweck wird bei dem Anteilseigner nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG ein sog. Hinzurechnungsbetrag angesetzt. Er gehört zu den Kapitaleinkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und fließt vollständig in die individuelle Einkommensbesteuerung

ein (RÄTTIG/PROTZEN, DStR 2002, 241 [243]; BLUMENBERG/BORSCHEL in LINKLATTERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 63).

► *Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG*: Das Halbeinkünfteverfahren ist nach § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG auf einen Hinzurechnungsbetrag nicht anzuwenden. Der Hinzurechnungsbetrag gehört zwar zu den Kapitaleinkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1, dennoch wird er nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d hälftig stbefreit, sondern regulär mit dem individuellen StSatz des inländ. Anteilseigners besteuert. Somit wirkt die Hinzurechnungsbesteuerung definitiv (LIEBER, FR 2002, 139 [141]).

► *Tatsächlich erfolgte Gewinnausschüttung*: Eine später tatsächlich vorgenommene Gewinnausschüttung ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 3 Nr. 41 Buchst. a in voller Höhe stbefreit, da der Gewinn der ausländ. Gesellschaft nunmehr ausreichend besteuert ist (§ 3 Nr. 41 Anm. J 01-4). Damit wird eine Doppelbesteuerung des Gewinns der ausländ. Gesellschaft vermieden (RÄTTIG/PROTZEN, IStR 2002, 123). Das Halbeinkünfteverfahren kommt nicht zur Anwendung.

► *Veräußerungsgewinne*: Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ist auch ausgeschlossen, soweit in dem Erlös aus der Veräußerung einer ausländ. Gesellschaft Beträge enthalten sind, die bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegen hatten. Es handelt sich hierbei um Beträge, die zwar als Zwischeneinkünfte iSd. AStG der Hinzurechnungsbesteuerung in den Vorjahren unterworfen wurden, aber noch nicht zur Ausschüttung an den Anteilseigner gelangt sind (LIEBER, FR 2002, 139 [146]). Soweit diese thesaurierten Zwischeneinkünfte den Veräußerungspreis erhöht haben, wird dieser Teil nicht nur hälftig, sondern systematisch zutreffend gem. § 3 Nr. 41 Buchst. b vollständig von der Besteuerung befreit (BLUMENBERG/BORSCHEL in LINKLATTERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 64). Gleiches gilt, wenn entsprechende Beträge im Rahmen einer Liquidation oder anlässlich einer Kapitalherabsetzung dem inländ. Anteilseigner zufließen (BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rn. 250 f.).

► *Zeitliche Anwendung*: Die Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung idF des UntStFG findet im wesentlichen ab dem VZ 2002 Anwendung, so daß die mit dem StSenkG schon Gesetz gewordenen Reformen des AStG gar nicht zur Anwendung kommen (zu Einzelheiten vgl. § 10 AStG Anm. J 01-2; LIEBER, FR 2002, 139).

Erstmalige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei ausländischen Körperschaften: Das Halbeinkünfteverfahren ist auf Bezüge von ausländ. Gesellschaften bereits ab dem VZ 2001 anzuwenden (aA RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 1453 [1454]). Zu Einzelheiten s. Anm. 48.

161 4. Organschaft

Keine Anwendung findet das Halbeinkünfteverfahren auf Beteiligungserträge, die dem OT aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags im Rahmen einer kstl. Organschaft zugerechnet werden (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 43). Die kstl. Organschaft führt nach § 14 KStG dazu, daß der Gewinn der Tochtergesellschaft (OG) dem Mutterunternehmen (OT) unmittelbar zugerechnet wird (§ 14 KStG). OT kann sowohl eine PersGes. als auch eine natürliche Person sein. Bei den dem OT zuzurechnenden Beträgen handelt es sich nicht um Gewinnausschüttungen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 (HARLE, BB 2003, 184). Vielmehr hat der OT die zugerechneten Gewinne als eigenes Einkommen zu versteuern. Eine Besteuerung auf der Ebene der OG findet nicht statt. Daher

ist der zugerechnete Gewinn nicht mit KSt. vorbelastet, so daß es nicht gerechtfertigt ist, auf diesen Betrag das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden.

Begründung einer Organshaft als Gestaltungsinstrument: Die Begründung einer kstl. Organshaft wird zukünftig nicht nur in Fällen einer gewünschten Verlustverrechnung zwischen OT und OG sinnvoll sein. Auch im Hinblick auf die nach § 3 c eingeschränkte Abziehbarkeit von Aufwendungen, die mit den nach Nr. 40 freigestellten Einnahmen in Zusammenhang stehen, wird die kstl. Organshaft als Gestaltungsinstrument genutzt werden können (RÖDDER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 248; BALMES/SCHÜTZBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 184). Der Abzug von Aufwendungen ist nach § 3 c Abs. 2 auf die Hälfte beschränkt, soweit sie mit Beteiligungserträgen in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, die nach dem Halbeinkünfteverfahren stbefreit sind. Die Anwendung dieser Abzugsbeschränkung kann durch die Begründung einer kstl. Organshaft nach hM vermieden werden (PRINZ, FR 2002, 66 [73]). Das aufgrund der kstl. Organshaft nach § 14 KStG zugerechnete Einkommen der OG unterliegt nämlich nicht mehr dem Halbeinkünfteverfahren, so daß auch die Abzugsbeschränkung des § 3 c nicht eingreift (DARAGAN/LEY/STRAHL, DStR 2000, 1973 [1977]). Somit kann durch eine Organshaft die volle Abziehbarkeit von Beteiligungsaufwendungen gesichert werden. THIEL (DB 2002, 1340 u. 1525) vertritt dagegen die Auffassung, daß § 3 c auch im Rahmen einer Organshaft anzuwenden sei. Der tatsächlich von der OG an den OT abgeführte Gewinn stelle eine stfreie Einnahme dar, so daß Aufwendungen, die mit der OG im Zusammenhang stehen, der Abzugsbeschränkung des § 3 c unterlägen (zu Recht ablehnend WITT in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 14 KStG Rn. 140; FROTSCHER, § 14 Rn. 2; FROTSCHER/BERG/PANNEN/STIFTER, DB 2002, 1522; BEINERT/MIKUS, DB 2002, 1467; PUPETER, GmbHR 2002, 768; SCHADEN/Franz, GmbHR 2002, 880).

Zu den geänderten Voraussetzungen einer kstl. Organshaft vgl. HEURUNG/OBLAU/RÖKER, GmbHR 2002, 620, ORTH, DB 2002, 811; ORTMANN-BABEL/RENN, BB 2003, 237.

Anwendung des § 3 Nr. 40 beim Organträger: Erzielt eine OG Beteiligungserträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, findet die StBefreiung des § 8 b KStG bei der Ermittlung des Einkommens der OG keine Anwendung. Nach § 15 Nr. 2 KStG sind die Regelungen des § 8 b KStG sowie des § 3 Nr. 40 erst bei der Ermittlung des Einkommens des OT anzuwenden. § 15 Nr. 2 KStG schreibt insoweit die sog. Bruttomethode für die Einkommensermittlung im Organkreis vor (zu Einzelheiten vgl. § 15 KStG Anm. J 01-3). Damit wird der ansonsten für die Organschaftsbesteuerung geltende Grundsatz der sog. Nettomethode durchbrochen. Nach der Nettomethode wird das Einkommen der OG unter Anwendung der kstl. Vorschriften gesondert ermittelt und nur das (Netto-) Ergebnis dem OT nach § 14 KStG zugerechnet. In Abweichung von diesem Grundsatz bestimmt § 15 Nr. 2 KStG, daß die hälftige StBefreiung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d erst bei der Einkommensermittlung des OT zu berücksichtigen ist, wenn OT eine natürliche Person oder eine PersGes. ist (zu Einzelheiten vgl. Anm. 78). § 8 b KStG ist jedoch anzuwenden, soweit an der PersGes. wiederum KapGes. beteiligt sind (TÖBEN, FR 2002, 361 [371]).

Zur Auswirkung der Neufassung des § 15 KStG auf die stl. Erfassung von stfreien ausländ. Beteiligungserträgen vgl. FATOUROS, DStZ 2003, 179 [182]; PYSZKA, GmbHR 2002, 468; HAUN/GOLÜCKE/MATTHIAS, GmbHR 2002, 1002.

162 **5. Kapitalanlagegesellschaft**

Die Ausschüttungen, die der Anteilscheininhaber einer Kapitalanlagegesellschaft nach dem KAGG erhält, unterliegen grds. dem Halbeinkünfteverfahren, weil es sich um Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 handelt. Um zu vermeiden, daß der Anleger auch für Zinserträge der Kapitalanlagegesellschaft in den Genuß der StBegünstigung gelangt, wird die hälftige StBefreiung gem. Satz 1 Buchst. d auf Erträge begrenzt, die dem KapErtrStAbzug nach § 38 b Abs. 5 KAGG unterliegen (§§ 39, 40 Abs. 2 KAGG). Damit beschränkt sich die StBegünstigung auf die Erträge, die auch bei einem Direktanleger nach § 3 Nr. 40 begünstigt werden – also insbes. Dividendenzahlungen. Diese Regelung stellt die Gleichbehandlung von Anteilscheininhaber einer Kapitalanlagegesellschaft und Direktanleger sicher (Transparenzprinzip). Nur der Teil der Erträge der Kapitalanlagegesellschaft, der bei einer Direktanlage dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen würde, soll auch beim Anteilscheininhaber zur Hälfte stfrei gestellt werden. Wie bei einem Direktanleger werden auch Auslandsdividenden begünstigt, soweit sie über eine inländ. Kapitalanlagegesellschaft bezogen werden. Zu Einzelheiten s. Erl. zum KAGG Anm. R 20.

Ausländische Investmentfonds: Das Halbeinkünfteverfahren gilt nach § 17 AuslInvG jedoch nicht für die Fondserträge auf Anteilscheine ausländ. Investmentfonds (BRINKHAUS/SCHERER, § 17 AuslInvG Rn. 17 ff.; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 3 „Halbeinkünfteverfahren“). Ob diese Schlechterstellung ausländ. Investmentfonds mit dem europarechtlichen Diskriminierungsverbot vereinbar ist, dürfte sehr fraglich sein (zu Einzelheiten vgl. § 17 AuslInvG Anm. R 2; JACOB/KLEIN, FR 2000, 918 [919]; TIBO, DB 2000, 2291 [2293]; ROTH, ISr 2001, 208 [210]).

Veräußerungsgewinne: Der Gewinn aus der Veräußerung von Beteiligungen an KapGes., die ein inländ. Investmentfonds erzielt, ist weiterhin für den Privat Anleger stfrei (§ 40 Abs. 1 KAGG). Daher bedarf es insoweit keiner Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens.

Die Rückgabe oder die Veräußerung der Anteilscheine an einer Kapitalanlagegesellschaft selbst kann zu einem stpfl. Gewinn führen, wenn Anschaffung und Veräußerung innerhalb der Veräußerungsfrist des § 23 erfolgen. Dieser Vorgang unterliegt aber nicht dem Halbeinkünfteverfahren (§ 40 a Abs. 2 KAGG). Inso weit wird der Anteilscheininhaber gegenüber dem Direktanleger schlechter gestellt. Zu Einzelheiten s. Erl. zum KAGG Anm. R 27 f.

Grundstücksfonds: Die ausgeschütteten und thesaurierten Erträge eines Grundstücksfonds gehören zu den Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 (§ 45 Abs. 1 Satz 1 KAGG). Sie unterliegen damit grds. dem Halbeinkünfteverfahren. Zu Einzelheiten s. Erl. zum KAGG Anm. R 36.

IV. Einnahmen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 9

Ausgestaltung des § 20 Abs. 1 Nr. 9: § 20 Abs. 1 Nr. 9 stellt einen neuen Einnahmetatbestand dar, der mit dem StSenkG eingeführt wurde. Leistungen von nicht von der KSt. befreiten Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, von sonstigen jur. Personen des privaten Rechts und von nichtrechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen des privaten Rechts stellen nunmehr Einnahmen aus Kapitalvermögen für die hinter diesen Körperschaften stehenden Personen dar. Unter dem Begriff der Leistung ist entgegen der üblichen Definition nicht jedes Tun, Dulden und Unterlassen, das Gegen-

stand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und um des Entgelts willen erbracht wird, zu verstehen (SCHAUHOFF in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 300). Nicht jede Vermögensübertragung an die hinter der Körperschaft stehende Person soll von § 20 Abs. 1 Nr. 9 erfaßt werden. Nach Sinn und Zweck der Regelung ist vielmehr nur die Vermögensübertragung gemeint, die mit einer Gewinnausschüttung, die eine Körperschaft iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 an ihre Anteilseigner vornimmt, vergleichbar ist. Dementsprechend wurde die Regelung durch das UntStFG dahingehend ergänzt, daß die Leistung mit einer Gewinnausschüttung iSd. Nr. 1 wirtschaftlich vergleichbar sein muß (zu Einzelheiten vgl. § 20 Anm. J 01-9). Nach der Gesetzesbegründung sind Leistungen eines von der KSt. befreiten Vereins in Erfüllung seiner satzungsmäßigen Aufgaben nicht mit einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar, weil solche Leistungen den Mitgliedern nur in ihrer Eigenschaft als Mitglied zugewandt werden, so daß eine Abgeltung durch die Mitgliedsbeiträge gegeben sei (BTDrucks. 14/6882, 35).

Grund der Neuregelung: Die Regelung ist notwendig, damit Vermögensübertragungen auf die hinter diesen Körperschaften stehenden Personen ebenso behandelt werden, wie die Ausschüttungen von Körperschaften iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 48; KIRCHHOF/VON BECKERATH III. § 20 Rn. 109). Nach dem bisher geltenden KStRecht wurde der Gewinn von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, von sonstigen jur. Personen des privaten Rechts und von nichtrechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen des privaten Rechts mit einem besonderen Steuersatz von 40 vH belegt, und zwar unabhängig davon, ob Vermögen für die hinter diesen Körperschaften stehenden Personen verwendet wurde (SCHAUHOFF aaO, 298). Zukünftig wird auch der Gewinn dieser Körperschaften nur noch mit 25 vH besteuert. Ohne die Schaffung eines neuen Tatbestands in § 20 würde eine weitere stl. Belastung des Gewinns auch für den Fall, daß die Körperschaft Vermögen auf die hinter ihnen stehenden Personen überträgt, nicht erfolgen (RIOTTE in ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 101). Denn eine solche Vermögensübertragung ist zwar wirtschaftlich mit einer Gewinnausschüttung vergleichbar, unterliegt aber nach dem bisher geltenden Recht nicht der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, weil es sich rechtlich nicht um eine Gewinnausschüttung handelt (BTDrucks. 14/2683, 114).

Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens: Die Besteuerung einer solchen Vermögensübertragung auf die hinter der Körperschaft stehenden Personen ist aus Gründen der stl. Gleichbehandlung geboten (BTDrucks. 14/2683, 114). Da der Gewinn bei der Körperschaft nur mit 25 vH besteuert wird, muß auf der Ebene der „Anteilseigner“ ebenfalls eine Besteuerung erfolgen (MIELKE in OPPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 92). Dies wird mit der Einfügung des neuen Tatbestands gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 erreicht. Die stl. Vorbelastung des Gewinns mit KSt. ist auf der Ebene des „Anteilseigners“ zu berücksichtigen, so daß es gerechtfertigt ist, die Hälfte der Einnahmen gem. Satz 1 Buchst. d stfrei zu stellen (VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/231). Die Vermögensübertragung unterliegt nach § 43 Abs. 1 Nr. 7 a dem KapErtrStAbzug (zu Einzelheiten s. § 43 Anm. R 11).

Entsprechend dem Ziel der Gleichbehandlung mit regulären Gewinnausschüttungen sind die Regelungen zur vGA (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) und der Einlagenrückgewähr (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3) auch auf die Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 anzuwenden.

164–169 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. e:
Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2**

170

I. Überblick

Satz 1 Buchst. e erstreckt das Halbeinkünfteverfahren auf Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 idF des UntStFG werden alle Bezüge, die nach der Auflösung (Liquidation) einer Körperschaft oder Personenvereinigung anfallen, als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfaßt, soweit es sich nicht um die Rückzahlung von Nennkapital handelt. Mit der Neufassung durch das UntStFG hat der Gesetzgeber die Kritik an der Formulierung des § 20 Abs. 1 Nr. 2 idF des StSenkG aufgenommen (zur Kritik vgl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1635]). Nunmehr ist klargestellt, daß sowohl Liquidationsraten als auch Abschlußzahlungen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören (BTDrucks. 14/6882, 35 und 14/7344, 17). Somit wird die Liquidation nicht wie ein veräußerungsgleicher Vorgang besteuert (BRDrucks. 638/01, 54; JANDURA in LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 7; KIRCHHOF/VON BECKERATH III. § 20 Rn. 101). Diese stl. Behandlung der Liquidation entsprach der Gesetzlage vor der Änderung durch das StSenkG (§ 20 Anm. J 01-7).

171

II. Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2

Bezüge nach Auflösung einer Körperschaft: Als Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 gelten alle Bezüge, die nach der Auflösung einer Körperschaft oder Personenvereinigung dem Anteilseigner zufließen. Ausgenommen von der StPflicht ist die Rückzahlung von Nennkapital sowie Bezüge, für die Beträge aus dem stl. Einlagekonto gem. § 27 KStG als verwendet gelten.

Gewinnausschüttung iSd. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG: Zu den stpfl. Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 gehören auch die Bezüge iSd. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG. Hierbei handelt es sich um die Rückzahlung von Nennkapital im Rahmen einer Kapitalherabsetzung oder nach Auflösung einer Körperschaft, soweit der Sonderausweis zu mindern ist. Der Sonderausweis iSd. § 28 KStG erfaßt das Nennkapital insoweit, als es durch Umwandlung von Rücklagen entstanden ist (vgl. § 28 Anm. J 01-6). Die Vorschrift soll sicherstellen, daß es nicht möglich ist, Gewinne zunächst in Nennkapital umzuwandeln, um sie anschließend als Rückgewähr von Eigenkapital stfrei an die Anteilseigner auszukehren (ROSENBERG in LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. Nr. 1/2002, 53; DÖTSCH/PUNG, DB-Beil. 10/2000, 21; LORNSSEN-VEIT/ODENBACH in ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 237). Soweit also die Bezüge im Rahmen der Kapitalherabsetzung oder Liquidation aus der Umwandlung von Rücklagen stammen, führen sie zu stpfl. Kapitaleinkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2.

Zur weiteren Anwendung der §§ 5, 6 KapErhStG vgl. LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. Nr. 1/2002, 54; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1685).

III. Rechtsfolge

172

Anwendung der Steuerbefreiung: Alle Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 werden gem. Buchst. e zur Hälfte stfrei gestellt. Dies ist gerechtfertigt, weil diese Bezüge bereits mit KSt. vorbelastet sind. Diese Vorbelastung ist durch die hälftige StFreistellung zu berücksichtigen. Die Besonderheit der Bezüge iSd. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG besteht darin, daß Gewinnrücklagen zunächst in Nennkapital umgewandelt wurden. Trotz der Auskehrung von Nennkapital handelt es sich stl. betrachtet nicht um eine stneutral zu behandelnde Kapitalrückzahlung, sondern um die Auskehrung von Gewinnen, so daß die Zahlungen in das Halbeinkünfteverfahren einzubeziehen sind.

Abgrenzung zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und c: Sind die Voraussetzungen des Satzes 1 Buchst. a bzw. Buchst. c erfüllt, gehen diese der Anwendung des Buchst. e als speziellere Norm uE vor. Die StBefreiung des Buchst. e ist somit auf die im PV gehaltenen Beteiligungen beschränkt, soweit es sich nicht um eine Beteiligung iSd. § 17 handelt (glA DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 49; BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rn. 291 m; aA HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 234).

Ausländische Körperschaften: Stammen die Bezüge von einer ausländ. Körperschaft, sind sie uE nicht nach Buchst. e begünstigt (glA DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 49; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/242; aA HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 234). Die StBefreiung greift ausdrücklich nur bei Bezügen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 ein. § 20 Abs. 1 Nr. 2 erfaßt wiederum nur Bezüge, die von einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft stammen (KIRCHHOF/VON BECKERATH III. § 20 Rn. 101). Zwar findet das Halbeinkünfteverfahren grds. auch un- eingeschränkt auf Zuwendungen ausländ. Körperschaften Anwendung. Dies wird aber für die Bezüge des § 20 Abs. 1 Nr. 2 ausdrücklich eingeschränkt.

Zeitliche Anwendung: Die Neuregelung des § 20 Abs. 1 Nr. 2 idF des UntStFG ist nach § 52 Abs. 36 Satz 2 anzuwenden, wenn die leistende Körperschaft nicht mehr dem Anrechnungsverfahren unterliegt. Dies deckt sich mit dem Anwendungszeitraum des StSenkG, so daß die (kritisierte) Formulierung des § 20 Abs. 1 Nr. 2 idF des StSenkG nicht zur Anwendung kommt (JANDURA in LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 7).

Einstweilen frei.

173–174

Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. f:

175

Besondere Entgelte und Vorteile iSv. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1

Nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 gehören zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen auch besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den nach § 20 Abs. 1 und 2 bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden. Diese Regelung enthält keinen selbständigen Steuertatbestand, sondern dient der Klarstellung und Ergänzung (BFH v. 13. 10. 1987 VIII R 156/84, BStBl. II 1988, 252). Zu Einzelheiten s. § 20 Anm. 1010 ff.

Anwendung der Steuerbefreiung: Nur soweit diese Einnahmen neben oder an Stelle von Bezügen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 (insbes. Dividenden) bzw. von Einnahmen iSd. § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a gewährt werden, unterliegen sie dem Halbeinkünfteverfahren. Dies ist gerechtfertigt, weil diese Einnahmen wirt-

schaftlich betrachtet den Charakter einer Dividende bzw. der anderen Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 besitzen, so daß sie wie diese zur Hälfte stfrei zu stellen sind.

176–179 Einstweilen frei.

180

**Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. g:
Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen
und sonstigen Ansprüchen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1
Nr. 2 Buchst. a**

Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a führt die Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen durch den Inhaber des Stammrechts zu Einkünften aus Kapitalvermögen, wenn die dazugehörige Aktie oder sonstige Anteile nicht mitveräußert werden. Dividendenschein ist das verbriefte Recht des Aktionärs auf die beschlossene Dividende. Sonstige Ansprüche sind zivilrechtliche Ansprüche auf den Gewinnanteil gegenüber einer in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannten KapGes., falls der Anspruch nicht in einem Dividendenschein verbrieft ist, zB Gewinnanteilscheine einer GmbH. Von der Regelung wird aber nur die Veräußerung zukünftiger Gewinnansprüche erfaßt. Veräußert der Anteilseigner dagegen bereits entstandene Gewinnansprüche, muß er diese nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 versteuern. Zu Einzelheiten s. § 20 Anm. 1030 ff.

Anwendung der Steuerbefreiung: Der Veräußerungserlös wird nach Buchst. g zur Hälfte stfrei gestellt. Die StFreistellung ist gerechtfertigt, weil der Veräußerungserlös an die Stelle der Dividende oder eines sonstigen Gewinnanspruchs an einer KapGes. tritt. Die Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a ergänzt insoweit § 20 Abs. 1 Nr. 1. Da durch die Regelung also nur die Besteuerung der Dividendenzahlung gesichert wird, ist der Erlös wie bei der „normalen“ Dividende hälftig von der Steuer zu befreien.

181–184 Einstweilen frei.

185

**Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. h:
Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen
oder sonstigen Ansprüchen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 2**

Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 gehören Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen zu Einkünften aus Kapitalvermögen, auch wenn sie im Unterschied zu § 20 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a nicht in einem Wertpapier verbrieft sind. Dies gilt auch für die Abtretung sonstiger Ansprüche iSd. § 20 Abs. 2 Satz 2 iVm. Satz 1 Nr. 2. Zu Einzelheiten s. § 20 Anm. 1140.

Anwendung der Steuerbefreiung: Solche Einnahmen aus der Abtretung werden nach Satz 1 Buchst. h zur Hälfte stfrei gestellt. Dies ist gerechtfertigt, weil diese Einnahmen nur an die Stelle der Vereinnahmung von Dividendenzahlungen oder sonstigen Zahlungen durch den Anteilseigner treten. Daher müssen sie wie die Dividendenzahlung behandelt werden, so daß die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens nur konsequent ist.

186–189 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. i:
Bezüge iSd. § 22 Nr. 1 Satz 2**

Nach § 22 Nr. 1 Satz 2 hat der Empfänger Bezüge, die er von einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung stbegünstigter Zwecke iSd. §§ 53, 54 AO erhält, als sonstige Einkünfte zu versteuern. Dies trifft insbes. auf die Zuwendungen von Stiftungen an ihre Stifter oder deren nahe Angehörige sowie für Zuwendungen von Familienstiftungen an ihre Destinatäre zu (SCHAUHOFF in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 315).

Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens: Soweit die Bezüge von einer nicht stbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse stammen, sind sie gem. Satz 1 Buchst. i zur Hälfte stfrei gestellt (RIOTTE in ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 103). Stammen die Bezüge jedoch von einer stbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, so greift Satz 1 Buchst. i nicht ein (KIRCHHOF/FISCHER III. § 22 Rn. 7). Die Zahlungen sind in voller Höhe beim Empfänger stpfl.

Grund der Änderung des § 22: Die Erfassung der Bezüge, die von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse stammen, die nicht stbefreit ist, wurde aufgrund der Absenkung des KStSatzes auf 25 vH (26,5 vH) notwendig. Nach dem bisher geltenden Recht konnte eine nicht stbefreite Stiftung die Zahlungen an ihre Destinatäre nicht steuermindernd geltend machen (§ 10 KStG). Damit ergab sich eine StBelastung dieser Zahlungen auf der Ebene der Stiftung iHv. 40 vH. Der Empfänger mußte die Zahlung daher nach altem Recht nicht versteuern. Da der Gewinn der nicht stbefreiten Stiftung nach dem StSenkG nur noch mit 25 vH (26,5 vH) besteuert wird, muß die Zahlung auch beim Empfänger der Steuer unterworfen werden (ORTH, DStR 2001, 325; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 3 „Halbeinkünfteverfahren“), weil es sonst zu einer ungerechtfertigten Begünstigung kommen würde (BTDrucks. 14/2683, 115). Jedoch muß bei der Besteuerung des Empfängers wiederum berücksichtigt werden, daß die Zahlung bereits definitiv mit KSt. belastet ist. Aus diesem Grund ist es gerechtfertigt, die Bezüge gem. Satz 1 Buchst. i zur Hälfte von der Steuer zu befreien (BTDrucks. 14/2683, 115).

Steuerbefreite Körperschaften: Ist die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse dagegen stbefreit, ist die Zahlung an einen Empfänger noch nicht mit einer Steuer vorbelastet. Daher ist der Bezug nach § 22 Nr. 1 Satz 2 beim Empfänger in voller Höhe stpfl., ohne daß das Halbeinkünfteverfahren Anwendung findet (SCHMIDT/WACKER XXII. § 22 Rn. 68).

Abgrenzung zu § 20 Abs. 1 Nr. 9: Nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 gehören Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der KSt. befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 KStG, die wirtschaftlich mit Gewinnausschüttungen vergleichbar sind, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Diese Vorschrift wurde im Zusammenhang mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens in § 20 aufgenommen, um Vermögensübertragungen an die hinter diesen Körperschaften stehenden Personen stl. zu erfassen (BTDrucks. 14/2683, 114). Aufgrund der weiten Formulierung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 kann es zu Überschneidungen mit § 22 Nr. 1 Satz 2 kommen (aA KIRCHHOF/VON BECKERATH III. § 20 Rn. 110). Die Vorschriften sind uE nach folgenden Kriterien voneinander abzugrenzen:

Soweit die Bezüge bereits von § 20 Abs. 1 Nr. 9 tatbestandlich erfaßt werden, ist die Regelung wegen der allg. Subsidiarität des § 22 Abs. 1 Satz 1 vorrangig

(ORTH, DStR 2001, 325; aA SCHAUHOFF in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 315; KIRCHHOF/FISCHER III. § 22 Rn. 7: § 22 sei insoweit *lex specialis* zu § 20 Abs. 1 Nr. 9). Werden die Bezüge einer Stiftung dagegen gar nicht von § 20 Abs. 1 Nr. 9 erfaßt, stellt sich kein Konkurrenzproblem. Solche Bezüge werden allein nach § 22 Nr. 1 Satz 2 besteuert (KIRCHHOF/VON BECKERATH III. § 20 Rn. 110; SCHLOTTER in L/B/P, § 20 Rn. 735).

191–194 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 1 Buchst. j: Veräußerungspreis iSd. § 23 Abs. 3

195

I. Überblick

Der Gesetzgeber will die Veräußerung einer Beteiligung und die laufenden Erträge aus einer Beteiligung gleich besteuern. Der Gleichstellung des Veräußerungsgewinns mit dem laufenden Ertrag liegt der Gedanke zu Grunde, daß die Veräußerung einer Beteiligung mit einer Totalausschüttung zu vergleichen ist (zu Einzelheiten s. Anm. 101).

Alle stpfl. Beteiligungsveräußerungen unterliegen daher zukünftig dem Halbeinkünfteverfahren. Dementsprechend sind die Erträge aus einem privaten Veräußerungsgeschäft gem. § 23, soweit sie aus dem Verkauf einer Beteiligung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 stammen, zur Hälfte stfrei (Satz 1 Buchst. j).

Steuerausländer: Dies gilt auch, wenn ein Steuerausländer Anteile an einer im Inland ansässigen KapGes. veräußert, wenn er wesentlich iSd. § 17 beteiligt ist (§ 49 Abs. 1 Nr. 8). Zu Einzelheiten der Besteuerung von Steuerausländern s. Anm. 33.

196

II. Veräußerungspreis iSd. § 23 Abs. 3

Die hälftige StBefreiung erfaßt den Veräußerungspreis iSd. § 23 Abs. 3, soweit er auf die Veräußerung von Beteiligungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 entfällt. Private Veräußerungsgeschäfte iSd. § 23 gehören als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 2 zu den Überschusseinkünften. Für die Ermittlung des Veräußerungspreises gilt das Zu- und Abflußprinzip des § 11. Somit wird der Veräußerungsgewinn erst im Jahr des tatsächlichen Zuflusses des Veräußerungserlöses realisiert. Die Hälfte der tatsächlichen Zahlung wird stfrei gestellt.

Veräußerung gegen Renten und Kaufpreistraten: Werden als Kaufpreis Renten oder Kaufpreistraten vereinbart, so entsteht ein Veräußerungsgewinn erst in dem Jahr, in welchem die Zahlungen die AK und WK überschreiten. Im Jahr des Zuflusses wird die Hälfte der Zahlung stfrei gestellt. Für die Frage, wann die laufenden Zahlungen die AK zuzüglich der WK überschreiten, ist die Abzugsbeschränkung des § 3 c Abs. 2 zu beachten. UE entsteht ein Veräußerungsgewinn nach Satz 1 Buchst. j iVm. § 3 c Abs. 2 erst, wenn der stpfl. Teil der Zahlungen die Hälfte der AK und WK überschreitet.

► **Renten:** Bei der StFreistellung ist zu bedenken, daß die Rentenzahlungen, soweit es sich um eine Leibrente handelt, in einen Kapitalanteil und einen Ertragsanteil aufzuteilen sind. Der Ertragsanteil ist ausschließlich nach § 22 Nr. 1 stpfl.

Er wird nicht von der hälftigen StBefreiung erfaßt. Lediglich der nach Abzug des Ertragsanteils verbleibende Kapitalanteil ist zur Hälfte stfrei.

► *Kaufpreistraten*: Auch bei der Vereinbarung von Kaufpreistraten sind die Zahlungen in einen Zinsanteil und einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Dies gilt selbst für den Fall, daß die Vertragsparteien eine Verzinsung ausdrücklich ausgeschlossen haben (BFH v. 21. 10. 1980 VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160). Der Zinsanteil ist als Kapitalertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 stpfl. Durch das Halbeinkünfteverfahren wird nur der Tilgungsanteil, dh. lediglich der abgezinsten Betrag, begünstigt. Eine Begünstigung des Zinsanteils kommt nicht in Betracht.

► *Zeitrenten*: Zeitrenten werden wie Kaufpreistraten behandelt, so daß nur der in den Zahlungen enthaltenen Tilgungsanteil hälftig stbefreit wird.

Der Freibetrag nach § 23 Abs. 3 Satz 6 iHv. 512 € ist erst nach Gewährung der (hälftigen) StBefreiung gem. Satz 1 Buchst. f abzuziehen. Somit wird der Freibetrag bei der Veräußerung von Beteiligungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 faktisch verdoppelt.

III. Veräußerung von Anteilen an Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören

1. Veräußerung

197

Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist die Veräußerung von WG aller Art, die zum PV gehören, stpfl., wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt (zum Begriff der Veräußerung iSd. § 23 vgl. § 23 Anm. 48 ff.). Zu den WG der Nr. 2 gehören insbes. Wertpapiere. Soweit diese Wertpapiere als Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören, anzusehen sind, ist der Veräußerungserlös nach Satz 1 Buchst. j zur Hälfte stfrei.

Veräußerung nach Entnahme aus dem Betriebsvermögen: Die Entnahme eines WG aus dem BV gilt gem. § 23 Abs. 1 Satz 2 als Anschaffung, so daß die anschließende Veräußerung aus dem PV zu einem stpfl. Erlös führt, wenn dies innerhalb der Fristen des § 23 geschieht. Handelt es sich dabei um Beteiligungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, ist die Hälfte des Veräußerungserlöses stbefreit, weil es sich um einen Veräußerungspreis gem. Buchst. j handelt. Zu Einzelheiten des § 23 Abs. 1 Satz 2 s. § 23 Anm. 222.

Veräußerung nach Antragstellung gem. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG: Auch die Veräußerung ehemals einbringungsgeborener Anteile kann zu einem nach § 23 stpfl. Veräußerungsgeschäft führen. Voraussetzung ist, daß der Anteilseigner einen Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG gestellt hat, der bewirkt, daß eine Veräußerung iSd. § 16 angenommen wird. Dadurch entfällt die Steuerverstrickung für diesen Anteil. Sein späterer Verkauf ist grds. stfrei. Da jedoch dieser Entstrickungsvorgang als Anschaffung gem. § 23 Abs. 1 Satz 2 gilt, liegt ein privates Veräußerungsgeschäft gem. § 23 vor, wenn die Veräußerung innerhalb eines Jahres nach der Entstrickung erfolgt. Der Veräußerungspreis ist nach Buchst. j hälftig stfrei. Dies gilt im übrigen auch für den Fall, daß der Anteilseigner eine Beteiligung iSd. § 17 besitzt, da bei Veräußerungsgeschäften § 23 Abs. 1 Nr. 2 Vorrang vor der Besteuerung nach § 17 hat. Zu Einzelheiten des § 23 Abs. 1 Satz 2 s. § 23 Anm. 224.

Veräußerung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft mit Anteilen an Gesellschaften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1: Die Veräußerung des Anteils an einer PersGes. gilt nach § 23 Abs. 1 Satz 4 als Veräußerung der anteiligen WG, die im Eigentum der PersGes. stehen. Damit wird für die Zwecke des § 23 fingiert, daß nicht der Anteil an der PersGes., sondern das WG (anteilig) veräußert wird. Erfolgt die Anschaffung und Veräußerung innerhalb der Fristen des § 23, liegt ein stpfl. privates Veräußerungsgeschäft bezogen auf die einzelnen WG der PersGes. vor (zu Einzelheiten s. § 23 Anm. 240 f.).

► *Anwendung der Steuerbefreiung:* Gehört eine Beteiligung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 zum Vermögen der PersGes., so ist uE der Veräußerungserlös, soweit er auf diesen Anteil entfällt, gem. Buchst. j zur Hälfte stbefreit (glA von BECKERATH in K/S/M, § 3 Rn. B40/262; BALMES/SCHÜTZE in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 207). Dieser Vorgang wird noch vom Wortlaut der Befreiungsvorschrift erfaßt. Zwar handelt es sich bei der Übertragung eines PersGesAnteils grds. nicht um die Veräußerung der zum Vermögen gehörenden Beteiligung, so daß zweifelhaft sein könnte, ob dieser Vorgang noch von Buchst. j erfaßt wird, da dort nur von „Veräußerung“ gesprochen wird. Bei der Auslegung ist aber der konkrete Zusammenhang, in dem die Vorschrift steht, zu beachten. Der Begriff „Veräußerung“ des Buchst. j ist uE als „Veräußerung iSd. § 23“ zu verstehen. Da § 23 Abs. 1 Satz 4 fingiert, daß es sich bei der Veräußerung eines PersGesAnteils um eine Veräußerung der anteiligen WG handelt, liegt somit eine Beteiligungsveräußerung iSd. § 23 vor, die nach Buchst. j begünstigt wird. Diese Auslegung ist durch den Sinn und Zweck des Gesetzes, alle stpfl. Beteiligungsveräußerungen in das Halbeinkünfteverfahren einzubeziehen, gerechtfertigt (i. e. glA HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 236, der aber wohl für eine analoge Anwendung plädiert).

198 **2. Anteile an Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören**

Begünstigt ist die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören. Dies können auch Anteile an ausländ. Gesellschaften sein, soweit sie mit einer inländ. Körperschaft vergleichbar sind und ein DBA der Besteuerung nicht entgegensteht. Dabei ist es ausreichend, wenn die Körperschaft abstrakt Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 vermitteln kann. Der konkrete Zufluß solcher Einnahmen ist nicht notwendig.

Die Auslegung des Tatbestandsmerkmals entspricht derjenigen zu Buchst. a, so daß zu Einzelheiten auf Anm. 103 verwiesen werden kann.

199 Einstweilen frei.

200 **Erläuterungen zu Nr. 40 Satz 2:
Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens
im Rahmen der Gewinneinkünfte (Satz 2)**

Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ist in den Fällen des Satzes 1 Buchst. d–h nicht davon abhängig, ob die erzielten Einnahmen wegen der Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 3 nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern zu den Einkünften aus LuF, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören (Satz 2). Damit werden ins-

bes. Gewinnausschüttungen zur Hälfte stfrei gestellt, die den gewerblichen Einkünften gem. § 20 Abs. 3 zugerechnet werden, weil die Gesellschaftsanteile zu einem BV des Stpfl. gehören. Für Zwecke der StBefreiung der Nr. 40 muß also eine klare Zuordnung zu den entsprechenden Einkunftsarten nicht erfolgen. Lediglich die Zuordnung einer Zuwendung der KapGes. an einen Gesellschafter-Geschäftsführer zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) oder zu den Kapitaleinkünften (Gewinnausschüttung) ist von Bedeutung, da nur die Gewinnausschüttung und nicht der Arbeitslohn von der StBefreiung erfaßt wird.

Einstweilen frei.

201–204

Erläuterungen zu Nr. 40 Sätze 3 und 4: Mißbrauchsklausel bei einbringungsgeborenen Anteilen iSd. § 21 Abs. 1 UmwStG

A. Ausschluß einbringungsgeborener Anteile vom Halbeinkünfteverfahren (Nr. 40 Satz 3)

I. Allgemeine Erläuterungen

205

Die Anwendung der StBefreiung gem. Satz 1 Buchst. a und b wird für die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile iSd. § 21 Abs. 1 UmwStG grds. ausgeschlossen. Dies gilt auch für die übrigen Tatbestände des Satzes 1 Buchst. a und b, soweit einbringungsgeborene Anteile betroffen sind. Aber auch einbringungsgeborene Anteile können unter den Voraussetzungen des Satz 4 dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen (sog. Rückausnahmen). Die Regelungen wurden im Rahmen des Vermittlungsverfahrens in das Gesetz aufgenommen, um die mißbräuchliche Nutzung des Halbeinkünfteverfahrens auszuschließen (BTDrucks. 14/3640). Der ursprüngliche Gesetzentwurf sah keine besonderen Bestimmungen für einbringungsgeborene Anteile vor.

Anwendung des § 34: Nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 ist ein ermäßigter StSatz nur auf Veräußerungsgewinne anzuwenden, wenn § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b keine Anwendung findet. Bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile handelt es sich um einen Veräußerungsgewinn iSd. § 16, so daß der ermäßigte StSatz uE zu gewähren ist, wenn aufgrund des Satzes 3 das Halbeinkünfteverfahren nicht anzuwenden ist (glA DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 79; zu Einzelheiten vgl. § 34 Anm. 47 f.).

II. Bedeutung der Vorschrift

206

Ausnahme vom Halbeinkünfteverfahren: Der (zeitlich begrenzte) Ausschluß einbringungsgeborener Anteile vom Halbeinkünfteverfahren soll nach Auffassung des Gesetzgebers mißbräuchliche Gestaltungen verhindern (BTDrucks. 14/3640; MEICHELBECK/VOLLATH, DStR 2001, 2189 [2191]; VAN LISHAUT/KÖSTER, GmbHR 2000, 1121 [1125]; DIETERLEIN/SCHADEN, BB 2000, 2492 [2493]). Ohne die Mißbrauchsklausel könnte durch sneutrale Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes. nach den Bestimmungen

des UmwStG und anschließenden Verkauf der Gesellschaftsanteile die hälftige StFreistellung für den Veräußerungserlös erreicht werden. Hätte der Stpfl. dagegen den Betrieb, den Teilbetrieb oder den Mitunternehmeranteil als Einzelunternehmer veräußert, wäre der Erlös in voller Höhe stpfl. gewesen. Das Halbeinkünfteverfahren würde dagegen nicht zur Anwendung kommen, wenn der Stpfl. direkt den Betrieb, den Teilbetrieb oder den Mitunternehmeranteil veräußert hätte.

Beispiel (vgl. BTDrucks. 14/3640): Der Einzelunternehmer A möchte einen Teilbetrieb veräußern. Der Gewinn aus dieser Veräußerung wäre nach den allg. Regeln der vollen Besteuerung bei Berücksichtigung des § 34 zu unterwerfen. Um in den Genuß des Halbeinkünfteverfahrens zu kommen, bringt A den Betrieb stneutral in die B-GmbH ein (§ 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Durch die Einbringung entstehen einbringungsgeborene Anteile gem. § 21 Abs. 1 UmwStG. Diese Anteile verkauft A nun anschließend mit Gewinn. Dieser Gewinn wäre nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b zur Hälfte stfrei, da GmbH-Anteile verkauft werden.

Daher ist die Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen, die durch die stneutrale Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 20 Abs. 1 UmwStG entstehen, gem. Nr. 40 Satz 3 von der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens grds. ausgeschlossen.

Keine Mißbrauchsabsicht erforderlich: Obwohl es sich um eine Regelung zur Vermeidung mißbräuchlicher Gestaltungen handelt, ist die Absicht, einen ungerechtfertigten Steuervorteil erlangen zu wollen, keine Tatbestandsvoraussetzung. Der Anwendungsausschluß gilt nach dem Wortlaut des Satzes 3 für alle einbringungsgeborenen Anteile, unabhängig von der Frage, aus welchem Grund die Einbringung erfolgte. Die Mißbrauchsklauseln erfassen also auch Einbringungsvorgänge, die allein aus wirtschaftlichen Gründen – also ohne jeden inneren Zusammenhang mit der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens – durchgeführt wurden. Somit muß der Einbringende nicht in Mißbrauchsabsicht gehandelt haben.

Sonderbehandlung nicht gerechtfertigt: Die Sonderbehandlung einbringungsgeborener Anteile ist unter Berücksichtigung der vom Gesetzgeber gewählten Systematik uE nicht gerechtfertigt. Auf den ersten Blick erscheint es zwar berechtigt, in der stneutralen Einbringung eines Betriebs iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG vor einer beabsichtigten Veräußerung eine mißbräuchliche Gestaltung anzunehmen, weil so ein ansonsten voll stpfl. Vorgang dadurch begünstigt besteuert werden würde. Doch diese Handhabung ist systemimmanent. Der Gesetzgeber hat sich bei der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens dafür entschieden, daß der Anteilseigner einer Körperschaft iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 den Veräußerungsgewinn, auch soweit er auf bei der Körperschaft noch nicht besteuerte stille Reserven entfällt, nur zur Hälfte versteuern soll. Dies rechtfertigt der Gesetzgeber mit dem Argument, daß die Besteuerung der stillen Reserven bei ihrer Aufdeckung zu einem späteren Zeitpunkt gesichert ist (zu Einzelheiten vgl. Anm. 17 und 101). Mit dieser Ausgestaltung der Besteuerung nimmt er ausdrücklich in Kauf, daß vom Grundsatz der Individualbesteuerung abgewichen wird (zur Kritik vgl. Anm. 101). Diese Rechtfertigung gilt aber auch für denjenigen Stpfl., der einbringungsgeborene Anteile verkauft. Auch für ihn gilt, daß die Besteuerung der in der Körperschaft ruhenden stillen Reserven zukünftig gesichert ist. Insoweit unterscheidet sich der Veräußerer einbringungsgeborener Anteile nicht von demjenigen, der „normale“ Anteile verkauft. Auch der Veräußerer einbringungsgeborener Anteile muß uE daher in den Genuß der hälftigen StFreistellung nach dem Halbeinkünfteverfahren gelangen. Durch die

jetzige Sonderbehandlung kommt es zu einer doppelten Belastung, für die eine Berechtigung nicht ersichtlich ist (FÖRSTER, Stbg. 2001, 657 [659]).

Kein Wertungswiderspruch zur Wiedereinführung des halben Steuersatzes gem. § 34 Abs. 3: Einige Autoren äußern Zweifel, ob die besondere Behandlung einbringungsgeborener Anteile nach der (Wieder-) Einführung des halben Steuersatzes für die Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen gem. § 34 Abs. 3 nF durch das StSenkErgG noch gerechtfertigt ist (FÖRSTER, Stbg. 2001, 657 [659]; SEIBT, DStR 2000, 2061 [2064]). Diese Zweifel sind uE – ungeachtet der grundsätzlichen Kritik an der Behandlung einbringungsgeborener Anteile – nicht begründet. Zwar besteht für den Stpfl., der sein Unternehmen mit dem begünstigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 veräußern kann, kein Interesse mehr, durch Einbringung in den Genuß des Halbeinkünfteverfahrens zu kommen. Jedoch muß bedacht werden, daß der halbe Steuersatz nur unter engen Voraussetzungen, insbes. nur einmal im Leben, in Anspruch genommen werden kann. Die Mißbrauchsklausel zielt aber besonders auf diejenigen Stpfl., die häufiger Unternehmen oder Unternehmensteile veräußern. Gerade hier soll ein Mißbrauch verhindert werden. Derjenige Stpfl., der dagegen sein einziges Unternehmen aus Altersgründen verkauft, soll zukünftig (wieder) durch die Gewährung des halben Steuersatzes begünstigt werden. Diese Stpfl. sind jedoch nicht die Zielgruppe der Mißbrauchsklausel. Insoweit besteht uE auch kein Wertungswiderspruch zwischen der Regelung der Sätze 3 und 4 und der Begünstigung nach § 34 Abs. 3 (aA FÖRSTER, Stbg. 2001, 657 [659]; SEIBT, DStR 2000, 2061 [2064]).

► *Auswirkung auf die Veräußerungspraxis:* Ob die Umwandlung eines Einzelunternehmens bzw. einer PersGes. vor der Veräußerung in der Praxis tatsächlich so lukrativ gewesen wäre, wie sich dies offenbar der Gesetzgeber vorgestellt hat, kann man dagegen aus guten Gründen bezweifeln. Es ist nämlich zu bedenken, daß die Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen für den Erwerber stl. interessanter ist, weil er Abschreibungspotential erhält, das er beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen nicht unmittelbar nutzen kann (MATHERT/MÜLLER, BB 2002, 598 [600]; KROSCHEWSKI, GmbHR 2001, 1089; DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 57; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 224). Hätte der Unternehmer also zunächst seinen Betrieb in eine GmbH eingebracht, um anschließend die Gesellschaftsanteile zu veräußern, hätte sich dies kaufpreismindernd ausgewirkt (FÖRSTER, Stbg. 2001, 657 [659]; SCHEFFLER, StuW 2001, 293 [294]; SEIBT, DStR 2000, 2061 [2064]).

III. Veräußerung einbringungsgeborener Anteile und vergleichbare Vorgänge iSd. Satzes 1 Buchst. a und b

207

Vorgänge iSd. Satzes 1 Buchst. a und b: Der Ausschluß vom Halbeinkünfteverfahren gilt für alle Vorgänge iSd. Satzes 1 Buchst. a und b, soweit sie mit einbringungsgeborenen Anteilen in Zusammenhang stehen. Damit findet das Halbeinkünfteverfahren insbes. keine Anwendung, wenn einbringungsgeborene Anteile veräußert oder entnommen werden. Auch die Veräußerung solcher Anteile im Rahmen eines Vorgangs iSd. § 16 ist nicht begünstigt. Gleiches gilt uE für die Ersatztatbestände iSd. § 21 Abs. 2 UmwStG (zu Einzelheiten vgl. Anm. 121 ff.) und für eine Gewinnrealisation, die als Aufgabegewinn iSd. § 16 Abs. 2 behandelt wird (zu Einzelheiten vgl. Anm. 131).

Identifizierung einbringungsgeborener Anteile: Der Ausschluß vom Halbeinkünfteverfahren gilt nur für einbringungsgeborene Anteile. Besitzt der Stpfl. verschiedene Gesellschaftsanteile, von denen nur einige einbringungsgeboren sind, so ist für die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens konkret zu ermitteln, welche Anteile veräußert wurden. Denn sind die Anteile nicht einbringungsgeboren, kommt das Halbeinkünfteverfahren uneingeschränkt zur Anwendung. Einbringungsgeborene Anteile infizieren nicht die übrigen Anteile an derselben Gesellschaft (vgl. § 8b KStG Anm. R 73). Veräußerungsgegenstand ist jeder einzelne Anteil. Jeder Anteil behält seine Selbständigkeit, so daß eine genaue Identifizierung des veräußerten Anteils für Zwecke der Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren möglich ist (HAUN/WINKLER, GmbHR 2002, 192 [199]). Die Historie jedes einzelnen Anteils muß dazu ermittelt werden. Eine individuelle Identifizierung wird bei GmbH-Anteilen leicht anhand der notariell beurkundeten Kaufverträge möglich sein. Schwierigkeiten können dagegen bei Aktien entstehen, die idR bei einer Bank verwahrt werden. Hier ist es mit Blick auf die Restriktion des Satzes 3 ratsam, eine Einzelverwahrung anzustreben, um eine Individualisierung der Anteile sicher stellen zu können.

Keine Sonderbehandlung für Gewinnausschüttungen: Dagegen erfahren Gewinnausschüttungen auf einbringungsgeborene Anteile keine Sonderbehandlung. Die laufenden Erträge aus einer solchen Beteiligung sind zur Hälfte stfrei gestellt. Dies ist unter Berücksichtigung des gesetzgeberischen Willens, nur mißbräuchliche Gestaltungen zu unterbinden, konsequent; dies eröffnet aber die Möglichkeit, vor Veräußerung die Anteile durch hohe Gewinnausschüttungen zu entwerten (BALMES/SCHÜTZEBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 245; DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 58).

IV. Entstehen einbringungsgeborener Anteile

Nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG liegen einbringungsgeborene Anteile vor, wenn der Stpfl. Anteile durch Sacheinlage unter dem Teilwert nach § 20 Abs. 1 oder § 23 Abs. 1–4 UmwStG erworben hat (zu Einzelheiten vgl. ausführlich § 8b KStG Anm. R 62). Hauptfall ist die (stneutrale) Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. zu Buchwerten gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile (§ 20 Abs. 1 UmwStG). Die für die Einbringung gewährten Gesellschaftsanteile sind einbringungsgeborene, dh. sie bleiben stverstrickt, so daß der spätere Verkauf stpfl. ist. Es ist unerheblich, ob die einbringungsgeborenen Anteile zum BV oder zum PV eines Stpfl. gehören.

Infizierung von originär nicht einbringungsgeborenen Anteilen (Wertabspaltung): Einbringungsgeborene Anteile können nach der Rspr. des BFH (v. 8. 4. 1992 I R 128/88, BStBl. II, 761; v. 8. 4. 1992 I R 160/90, BStBl. II, 763) aber auch durch das Überspringen stiller Reserven entstehen. Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nach § 20 Abs. 1 UmwStG im Rahmen einer nichtverhältnismäßigen Kapitalerhöhung eingebracht, so gehen teilweise stille Reserven auf die übrigen bisher nicht einbringungsgeborenen Anteile über. Auch in anderen Fällen können bei einer Einbringung nach § 20 Abs. 1 UmwStG stille Reserven auf andere Anteile überspringen (zu den Einzelfällen vgl. HARITZ, DStR 2000, 1537 [1542]). Die bisher nicht einbringungsgeborenen Anteile werden durch das Überspringen der stillen Reserven dahingehend infiziert, daß sie nunmehr auch anteilig als einbringungsgeboren iSd. § 21 UmwStG

gelten (KROSCHEWSKI, GmbHR 2001, 1089 [1091]; DERS., GmbHR 2002, 761 [763]). Damit unterliegen auch diese Anteile den Restriktionen des Satzes 3, so daß ihre Veräußerung nur bei Vorliegen der Rückausnahmen des Satzes 4 dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 69; aA zu § 8 b Abs. 4 KStG: KROSCHEWSKI, GmbHR 2002, 761 [767]; EILERS/WIENANDS, GmbHR 2000, 1229 [1237]).

Unentgeltlicher Erwerb: Der unentgeltliche Erwerber tritt in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 88). Auch für ihn gelten daher die Einschränkungen des Satzes 3. Anteile könnten ihre Eigenschaft, einbringungsgeboren zu sein, aber auch nachträglich durch Verschmelzung verlieren.

Verschmelzung von Kapitalgesellschaften: Nach § 13 Abs. 1 UmwStG kann eine KapGes. stneutral auf eine andere KapGes. verschmolzen werden. Die Anteile an der übertragenden Körperschaft gehen unter. Waren die Anteile der untergehenden Körperschaft einbringungsgeboren, so setzt sich diese Eigenschaft an den Anteilen der aufnehmenden Körperschaft nach § 13 Abs. 3 Satz 2 UmwStG fort. Dies gilt uE sowohl für Anteile, die im PV, als auch für Anteile, die im stl. BV gehalten werden (glA SCHMITT, BB 2002, 435 [436]; KROSCHEWSKI, GmbHR 2002, 761 [763]; BLÜMICH/KLINGBERG, § 13 UmwStG Rn. 25; aA DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 72 und 110). Die im Rahmen der Verschmelzung erhaltenen Anteile unterliegen (nunmehr) den Restriktionen der Sätze 3 und 4.

► *Anteile im stl. BV:* Die FinVerw. vertritt zum UmwStG dagegen die Auffassung, daß § 13 Abs. 1 UmwStG lex specialis zu § 13 Abs. 3 UmwStG sei, wenn die Anteile im stl. BV gehalten würden (BMF v. 25. 3. 1998, BStBl. I, 268 Tz. 13.09; glA DÖTSCH in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 13 UmwStG nF Rn. 30). Da § 13 Abs. 1 UmwStG keine dem § 13 Abs. 3 Satz 2 UmwStG vergleichbare Regelung enthält, setzt sich die Eigenschaft, einbringungsgeboren zu sein, nicht an den im Rahmen der Verschmelzung erhaltenen Anteilen fort. Bei Berücksichtigung dieser Auffassung können die erworbenen Anteile ohne Beachtung einer Sperrfrist (Sätze 3 und 4) stbegünstigt veräußert werden (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 110; aA SCHMITT, BB 2002, 435 [437]).

► *Verschmelzung von SchwesterKapGes.:* Bei einer Verschmelzung von SchwesterKapGes. wird die Auffassung vertreten, daß die neuen Anteile nicht die Eigenschaft, einbringungsgeboren zu sein, übernahmen, weil § 13 Abs. 3 Satz 2 UmwStG nur für im PV gehaltene Anteile gelte und eine analoge Anwendung des § 13 Abs. 3 Satz 2 nicht in Frage komme (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 110; aA SCHMITT, BB 2002, 435 [437]).

► *Überspringen von stillen Reserven bei einer Verschmelzung:* Das Überspringen von stillen Reserven im Rahmen einer solchen Verschmelzung führt nicht dazu, daß die „Alt-Anteile“ an der aufnehmenden Körperschaft nach der Wertabspaltungstheorie infiziert werden. Die Veräußerung von Alt-Anteilen ist daher nicht vom Halbeinkünfteverfahren ausgeschlossen (VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/282; DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 110; SCHMITT, BB 2002, 435 [437]).

Zum Meinungsstreit, ob § 13 Abs. 3 Satz 2 UmwStG auch für Anteile im stl. BV gilt, vgl. BMF v. 25. 3. 1998, BStBl. I, 268; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, § 13 UmwStG Rn. 11; DÖTSCH in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 13 UmwStG nF Rn. 30; BLÜMICH/KLINGBERG, § 13 UmwStG Rn. 25.

B. Rückausnahme für einbringungsgeborene Anteile
iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 und § 23 Abs. 1–3 UmwStG
(Satz 4 Buchst. a)

209

I. Überblick

Satz 4 Buchst. a regelt die Fälle, in denen bei einbringungsgeborenen Anteilen das Halbeinkünfteverfahren (wieder) Anwendung findet. Der Gesetzgeber nimmt einen die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ausschließenden Mißbrauchsfall nicht mehr an, wenn die Einbringung mehr als sieben Jahre zurückliegt. Erfolgt die Veräußerung oder ein nach Satz 1 Buchst. a oder b der Veräußerung gleichgestellter Vorgang sieben Jahre nach der Einbringung, so ist die Hälfte des Erlöses stbefreit. Somit werden einbringungsgeborene Anteile nicht auf Dauer vom Halbeinkünfteverfahren ausgeschlossen. Es handelt sich um eine typisierende Regelung für Mißbrauchsfälle. Nach Ablauf der Sieben-Jahres-Frist ist das Halbeinkünfteverfahren daher auch anzuwenden, wenn der Stpfl. die einbringungsgeborenen Anteile ursprünglich in mißbräuchlicher Absicht erworben haben sollte. Mit dieser Regelung wurde eine Rückausnahme für den generellen Ausschluß einbringungsgeborener Anteile vom Halbeinkünfteverfahren nach Satz 3 geschaffen.

210

II. Vorgang iSd. Satz 1 Buchst. a und b

Die Rückausnahme vom generellen Ausschluß einbringungsgeborener Anteile vom Halbeinkünfteverfahren setzt denknötwendig nur Vorgänge iSd. Satz 1 Buchst. a und b voraus, weil nur in diesen Fällen die Ausnahme des Satzes 3 eingreift. Hauptanwendungsfall dürfte die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile sein.

211

III. Sperrfrist von sieben Jahren

Die Rückausnahme greift ein, wenn seit dem Zeitpunkt der Einbringung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1 bis 3 UmwStG, auf die der Erwerb der einbringungsgeborenen Anteile zurückzuführen ist, mehr als sieben Jahre vergangen sind (Sperrfrist). Nach Ablauf dieser Frist sieht der Gesetzgeber keinen Anlaß mehr für die Annahme einer mißbräuchlichen Inanspruchnahme der Stbefreiung (BTDrucks. 14/3640). Da der generelle Ausschluß vom Halbeinkünfteverfahren für einbringungsgeborene Anteile gem. Satz 3 nur zur Vermeidung von Mißbräuchen vorgesehen ist, ist die Stbefreiung der Nr. 40 zu gewähren, wenn von einer mißbräuchlichen Gestaltung nicht mehr auszugehen ist. Mit der Einführung der Sieben-Jahres-Frist nimmt der Gesetzgeber typisierend an, daß ein Mißbrauch nach Ablauf dieser Frist nicht mehr angenommen werden kann.

Beispiel: A bringt sein Einzelunternehmen gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG am 1. 6. 2002 steuerneutral in eine GmbH ein. Die für die Einbringung gewährten Gesellschaftsanteile (einbringungsgeborene Anteile) verkauft er

a) am 1. 7. 2005

b) am 1. 7. 2011

für 1 Mio. €.

Der Veräußerungserlös von 1 Mio. € ist im Fall a) nicht gem. Satz 1 Buchst. b zur Hälfte stbefreit, weil es sich um einen Verkauf von einbringungsgeborenen Anteilen handelt, bei denen die Einbringung weniger als sieben Jahre zurückliegt.

Im Fall b) findet das Halbeinkünfteverfahren jedoch wieder Anwendung, da zwar einbringungsgeborene Anteile veräußert werden, seit der Einbringung allerdings mehr als sieben Jahre vergangen sind.

Somit bewirken die Regelungen der Sätze 3 und 4 für einbringungsgeborene Anteile eine Sperrfrist von sieben Jahren, ohne deren Beachtung erhebliche Steuer Nachteile entstehen (FOX in OPPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 42).

Fristberechnung: Für die Fristberechnung ist der Zeitpunkt der Einbringung und der Zeitpunkt der Veräußerung maßgebend. Nur wenn der Verkauf mehr als sieben Jahre nach der Einbringung erfolgt, wird der Veräußerungserlös zur Hälfte stfrei gestellt.

► *Fristbeginn* ist der Zeitpunkt der Einbringung. Fraglich ist, ob es auf den rechtlichen Abschluß des Einbringungsverganges oder auf den ggf. abweichenden stl. Einbringungsstichtag des § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG ankommt. Der Charakter der Regelung als Mißbrauchsklausel würde dafür sprechen, den rechtlichen Abschluß des Einbringungsverganges als Anknüpfungspunkt zu wählen, da dies der Einflußnahme des Stpfl. im wesentlichen entzogen ist. Jedoch sollte uE der stl. Einbringungszeitpunkt gem. § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG als Anknüpfungspunkt dienen, denn für alle ertragstl. Folgen ist auf diesen Zeitpunkt abzustellen (GLA VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/288; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 220; JAKOBS/WITTMANN, GmbHR 2000, 910 [914]; HARITZ, DStR 2000, 1537 [1543]). Dies erscheint insbes. deshalb gerechtfertigt, weil auch das Einkommen des Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft so ermittelt werden, als ob die Übertragung bereits mit Ablauf des stl. Übertragungsstichtags erfolgt wäre. Somit unterliegt der Gewinn, der von dem eingebrachten Betrieb erwirtschaftet wurde, bereits ab dem stl. Übertragungsstichtag der KSt., so daß auch unter diesem Gesichtspunkt das Abstellen auf den stl. Einbringungszeitpunkt systemgerecht ist. Zu § 8 b KStG vertritt die FinVerw. die gleiche Auffassung (BMF v. 28. 4. 2003, FR 2003, 528, Tz. 41).

► *Fristende:* Für die Frage, ob die Veräußerung oder ein nach Satz 4 Buchst. a und b vergleichbarer Vorgang vor oder nach Ablauf der siebenjährigen Sperrfrist erfolgt, ist auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen abzustellen (BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rn. 291 i). Der Zeitpunkt des Abschlusses eines Kaufvertrags ist daher nicht entscheidend. Das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 AO) geht bei der Übertragung von Beteiligungen auf den Erwerber über, wenn Besitz, Gefahr sowie Nutzen und Lasten auf ihn übergegangen sind (BFH v. 15. 12. 1999 I R 29/97, BStBl. II 2000, 527). Dazu gehört, daß sowohl das Gewinnbezugsrecht als auch das gesellschaftsrechtliche Stimmrecht (SEIBT, DStR 2000, 2063 [2065]) sowie das Risiko einer Wertminderung bzw. die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (BFH v. 10. 3. 1988 IV R 226/85, BStBl. II, 832).

Unentgeltlicher Erwerb: Der unentgeltliche Erwerber tritt in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVRSBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 88). Der unentgeltliche Rechtsnachfolger kann sich die Vorbesitzzeiten des Rechtsvorgängers anrechnen lassen, so daß es für die Berechnung der Sperrfrist darauf ankommt, wann der Rechtsvorgänger die Anteile durch Einbringung erworben hat.

Anwendung auf Einbringungsvorgänge vor 2001: Die Mißbrauchsklauseln sind uE auch auf einbringungsgeborene Anteile anzuwenden, die durch eine Einbringung entstanden sind, die vor der Geltung des StSenkG durchgeführt wurde (BALMES/SCHÜTZEGER in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 226; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/289; DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 75). Zweifel an dieser Auffassung könnten bestehen, weil vor der Geltung des StSenkG Einbringungen nicht mit Blick auf einen ungerechtfertigten Steuervorteil durch die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens vorgenommen werden konnten, da die Begünstigung zu diesem Zeitpunkt noch nicht bekannt war. Damit ist eine mißbräuchliche Gestaltung durch den Stpfl. in diesen Fällen ausgeschlossen, so daß für die Anwendung einer Mißbrauchsklausel kein Bedarf bestünde. Jedoch ist zu bedenken, daß eine Mißbrauchsabsicht nicht Voraussetzung für die Mißbrauchsklauseln ist. Daher besteht uE kein Grund, die Klauseln nicht auf „alte“ einbringungsgeborene Anteile anzuwenden.

Auch die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 4a stellt nur auf den Zufluß der Einnahmen ab. Damit ist allein entscheidend, ob es sich im Zeitpunkt der Veräußerung um einen einbringungsgeborenen Anteil iSd. § 21 Abs. 1 UmwStG handelt. Hätte der Gesetzgeber einbringungsgeborene Anteile, die durch einen Einbringungsvorgang entstanden sind, der vor Inkrafttreten des StSenkG durchgeführt wurde, ausnehmen wollen, hätte es dies ausdrücklich regeln müssen.

Einbringung iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 und § 23 Abs. 1–3 UmwStG: Das Abwarten der Sperrfrist führt nur zur Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens, wenn der Erwerb der einbringungsgeborenen Anteile auf eine Einbringung iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 und § 23 Abs. 1–3 UmwStG zurückzuführen ist. Bei einer Einbringung gem. § 20 Abs. 1 Satz 2 bzw. § 23 Abs. 4 UmwStG muß die Sperrfrist von sieben Jahren nicht beachtet werden. Hier ist das Halbeinkünfteverfahren nach Satz 4 Buchst. b grds. unmittelbar anzuwenden (vgl. Anm. 215 ff.).

IV. Behandlung im Fall einer Antragsversteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG

212 1. Überblick

Die Regelung zur Antragsbesteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG ist mit dem UntStFG in das Gesetz aufgenommen worden. Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ist danach ausgeschlossen, wenn innerhalb der Siebenjahres-Frist ein Antrag auf Versteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG gestellt wird. Nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG kann der Anteilseigner jederzeit beantragen, daß die Rechtsfolgen des § 21 Abs. 1 UmwStG eintreten, dh. es erfolgt eine Gewinnrealisierung (HARITZ/BENKERT, § 21 UmwStG Rn. 195). An die Stelle des Veräußerungspreises tritt der gemeine Wert der Anteile (§ 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Dieser Vorgang soll innerhalb der Sperrfrist nicht nach dem Halbeinkünfteverfahren begünstigt besteuert werden. Damit macht der Gesetzgeber gleichzeitig deutlich, daß eine Gewinnrealisation im Rahmen der Antragsversteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG grds. dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt (FÖRSTER, Stbg. 2001, 657 [660]). Die anschließende Veräußerung der (entstrickten) Anteile unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren. Dies entspricht wohl nicht dem gesetzgeberischen Willen, der im Gesetz selbst aber keinen Niederschlag gefunden hat.

2. Antrag auf Versteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG

Grundsatz: Stellt der Stpfl. innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist einen Antrag auf Versteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG, so ist der dabei entstehende Ertrag nicht nach Nr. 40 zur Hälfte stbefreit. Der Ertrag ist vielmehr in voller Höhe zu versteuern. Die Rückausnahmegvorschrift des Satzes 4 Buchst. a ist nicht anzuwenden.

Volle Besteuerung auch ohne gesetzliche Neuregelung: Nach der hier vertretenen Auffassung hat die Neuregelung nur klarstellende Funktion. Die Antragsversteuerung war schon nach der ursprünglichen Gesetzesfassung innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist vom Halbeinkünfteverfahren ausgenommen, weil die Vorgänge des § 21 Abs. 2 UmwStG vom Regelungsgehalt der Buchst. a und b erfaßt werden. Die Neuregelung ist damit entbehrlich.

Anschließende Veräußerung: Veräußert der Stpfl. nach erfolgter Antragsversteuerung die Anteile, so ist der Vorgang nach § 3 Nr. 40 zur Hälfte stfrei. Die Mißbrauchsklausel des Satzes 3 für einbringungsgeborene Anteile greift nicht ein, weil die Anteile mit der Antragsversteuerung ihre Qualität als einbringungsgeboren verlieren (BALMES/SCHÜTZEBERG in ERLE/SAUTER, KStG 2003, § 3 Rn. 230; FÖRSTER, Stbg. 2001, 657 [660]; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 16; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634). Da die Anteile zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr einbringungsgeboren sind, kommt Satz 3 nicht zur Anwendung, so daß die Rückausnahmetatbestände keine Bedeutung mehr haben. Die FinVerw. will im Rahmen des § 8b KStG die anschließende Veräußerung aus diesem Grund begünstigen (BMF v. 28. 4. 2003, FR 2003, 528, Tz. 35). Für eine anderweitige Behandlung besteht auch kein sachlicher Grund. Mit der Antragsversteuerung werden die in den einbringungsgeborenen Anteilen ruhenden stillen Reserven in voller Höhe besteuert. Eine mit der Einbringung einhergehende vom Gesetzgeber typisierend unterstellte Mißbrauchsabsicht hat sich nicht verwirklicht, weil keine begünstigte Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren erfolgte. Für eine volle StPfl. der anschließenden Veräußerung besteht daher kein Anlaß (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634). Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, daß der Stpfl. schon die Einbringung zum Teilwert hätte vornehmen können, so daß mangels einbringungsgeborener Anteile ein Verkauf auch innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung stbegünstigt erfolgen könnte (LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 16).

Absicht des Gesetzgebers: Der Gesetzgeber wollte mit der Regelung wohl den Fall erfassen, daß der Stpfl. zunächst innerhalb der Sperrfrist einen Antrag auf Versteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG stellt und die Anteile wiederum innerhalb der Sperrfrist veräußert. Beide Vorgänge sollten nach der Vorstellung des Gesetzgebers nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen. Es ist dem Gesetzgeber uE aber nicht gelungen, die Regelung so zu fassen, daß dieses Ziel erreicht wurde (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVRSBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 98; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/291; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 16). Der gesetzgeberische Wille hat im Gesetz keinen Niederschlag gefunden. Der subjektive Wille des Gesetzgebers ist daher für die Auslegung unbeachtlich (BFH v. 24. 6. 1999 IV R 33/98, FR 1999, 1002).

3. Sieben-Jahres-Zeitraum

Die Antragsversteuerung ist stschädlich, wenn sie innerhalb der normalen Sperrfrist von sieben Jahren seit der Einbringung erfolgt. Für die Frage, ob der Antrag innerhalb der Sperrfrist gestellt wurde, kommt es auf den Eingang beim FA

an. Mit Eingang des Antrags beim FA tritt die Gewinnrealisierung ein (HARITZ/BENKERT, § 21 UmwStG Rn. 195). Eine Rückbeziehung auf einen früheren Zeitpunkt (SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, § 21 UmwStG Rn. 47) oder die Verlagerung auf einen späteren Zeitpunkt ist nicht möglich.

C. Rückausnahme für einbringungsgeborene Anteile iSv. § 20 Abs. 1 Satz 2 und § 23 Abs. 4 UmwStG (Satz 4 Buchst. b)

215

I. Überblick

Nach Satz 4 Buchst. b ist das Halbeinkünfteverfahren auch bei einbringungsgeborenen Anteilen anzuwenden, wenn eine Einbringung iSd. § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG erfolgt, es sei denn, die eingebrachten Anteile resultieren wiederum mittelbar oder unmittelbar aus einer Einbringung gem. Satz 4 Buchst. a innerhalb der dort bezeichneten Frist von sieben Jahren.

II. Einbringungsgeborene Anteile iSd. §§ 20 Abs. 1 Satz 2 und 23 Abs. 4 UmwStG

216 1. Einbringung nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG

Das Halbeinkünfteverfahren ist auch bei einbringungsgeborenen Anteilen anzuwenden, die durch die Einbringung von KapGesAnteilen in eine KapGes. gem. § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG entstanden sind (mehrheitsvermittelnde Anteile). Eine Einbringung von mehrheitsvermittelnden Anteilen in eine andere KapGes. kann nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG nämlich ebenfalls steuerneutral erfolgen, wenn die übernehmende KapGes. aufgrund ihrer eigenen Beteiligung einschließlich der übernommenen Beteiligung unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft erhält, deren Anteile eingebracht werden.

Beispiel: A bringt seinen Anteil von 20 vH an der X-GmbH am 1. 6. 2002 in die V-GmbH ein, die bereits 40 vH der Anteile an der X-GmbH hält. Diese Einbringung kann steuerneutral gem. § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG vorgenommen werden. Die Anteile, die A hierfür an der V-GmbH erhält, sind einbringungsgeborene Anteile iSv. § 21 Abs. 1 UmwStG.

Rechtsfolge: Die für die Einbringung von der übernehmenden KapGes. erhaltenen Anteile können ohne Beachtung einer Sperrfrist unter Anwendung der hälftigen StBefreiung der Nr. 40 veräußert werden (Satz 4 Buchst. b). Denn in diesem Fall liegt eine mißbräuchliche Gestaltung nicht vor, da die eingebrachten KapGesAnteile bereits vor der Einbringung unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens hätten veräußert werden können (VAN LISHAUT/KÖSTER, GmbHR 2000, 1121 [1126]). Nicht die Einbringung hat also die Anwendung des StBefreiung ermöglicht, so daß kein Mißbrauch vorliegt.

Beispiel: A verkauft die aufgrund der Einbringung an der V-GmbH erworbenen Anteile am 1. 7. 2005 für 2 Mio. €. Der Veräußerungserlös von 2 Mio. € ist gem. Satz 1 Buchst. b zur Hälfte stbefreit, ohne daß eine Frist von sieben Jahren zwischen Einbringung und Veräußerung liegen muß.

217 2. Einbringung nach § 23 Abs. 4 UmwStG

Nach § 23 Abs. 4 UmwStG kann eine mehrheitsvermittelnde Beteiligung (§ 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG), die an einer EU-KapGes. besteht, in eine andere EU-

KapGes. zu Buchwerten eingebracht werden, falls dem Einbringenden hierfür Anteile an der aufnehmenden EU-KapGes. gewährt werden. Diese Anteile werden gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ebenfalls zu einbringungsgeborenen Anteilen, deren spätere Veräußerung durch den Einbringenden nach Satz 3 grds. nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt. Jedoch hätte in diesem Fall auch ohne Einbringung eine begünstigte Veräußerung erfolgen können, so daß ein Mißbrauchsfall nicht anzunehmen ist.

Rechtsfolge: Daher gilt die Rückausnahme des Satzes 4 Buchst. b für nach § 23 Abs. 4 UmwStG eingebrachte Anteile. Ihre Veräußerung ist somit begünstigt (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 104).

Rechtsentwicklung: Die ursprüngliche Fassung des Satzes 4 durch das StSenkG sah für einbringungsgeborene Anteile, die durch eine Einbringung nach § 23 Abs. 4 UmwStG entstanden sind, keine Rückausnahme für die Nichtanwendung des Halbeinkünfteverfahrens vor. Dies hätte zur Folge gehabt, daß das Halbeinkünfteverfahren auf den Verkauf von einbringungsgeborenen Anteilen, die durch eine Einbringung nach § 23 Abs. 4 UmwStG entstanden sind, selbst dann keine Anwendung gefunden hätte, wenn der Verkauf nach mehr als sieben Jahren erfolgt (HARITZ, DStR 2000, 1537 [1540]). Denn Satz 4 suspendierte das Anwendungsverbot des Satzes 3 ausdrücklich nur für die Fälle der Einbringung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 und § 23 Abs. 1–3 UmwStG. Auch die Rückausnahme des Satzes 4 Buchst. b beschränkt sich nur auf Einbringungsvorgänge iSd. § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG, obwohl die Einbringung nach § 23 Abs. 4 UmwStG mit der Einbringung nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG wirtschaftlich vergleichbar ist. Gegen dieses Ergebnis bestanden erhebliche europarechtliche Bedenken (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 1453 [1456]), denen der Gesetzgeber mit der Neuregelung der Vorschrift durch das UntStFG Rechnung getragen hat (FÖRSTER, Stbg. 2001, 657 [660]). Mit der Neuregelung hat sich auch der Streit erledigt, ob dieses europarechtswidrige Ergebnis durch eine analoge Anwendung der Rückausnahmenvorschriften hätte vermeiden werden können, da die Neufassung durch das UntStFG rückwirkend in Kraft getreten ist (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 104).

Zur Bedeutung des rückwirkenden Wegfalls des § 23 Abs. 4 UmwStG gem. § 26 Abs. 2 Satz 1 UmwStG vgl. LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 37; HAUN/WINKLER, GmbHR 2002, 192 [196]).

3. Einbringung im Rahmen einer Einbringung iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 bzw. § 23 Abs. 1–3 UmwStG 218

Die Rückausnahme des Satzes 4 Buchst. b findet keine Anwendung, wenn eine Beteiligung anlässlich der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils eingebracht wird. Die durch die Einbringung erworbenen Anteile können, auch soweit sie auf die miteingebrachten Beteiligungen entfallen, nur nach Ablauf der siebenjährigen Sperrfrist des Satzes 4 Buchst. a stbegünstigt veräußert werden (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 102; FÖRSTER, Stbg. 2001, 657 [661]). Dies ist nicht gerechtfertigt, weil die Veräußerung der im Rahmen der Einbringung erworbenen Anteile unter Anwendung des Satzes 4 Buchst. b begünstigt hätte erfolgen können, wenn Gegenstand der Einbringung allein die (mehrheitsvermittelnde) Beteiligung gewesen wäre. Der Ausschluß vom Halbeinkünfteverfahren ist nicht systemgerecht, weil der Gesetzgeber in bezug auf die mehrheitsvermittelnde Beteiligung einen zu verhindernden Mißbrauchsfall nicht annimmt. Auch die Einbringung im Rahmen eines einheitlichen Einbringungsvorgangs nach § 20 Abs. 1 Satz 1 bzw. § 23

Abs. 1–3 UmwStG ändert an dieser Sachlage nichts. Um dieses Ergebnis zu vermeiden, empfiehlt es sich, die mehrheitsvermittelnde Beteiligung vorab nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG gesondert einzubringen (HAUN/WINKLER, GmbHR 2002, 192 [198]; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/298).

219

III. Ausnahme für einbringungsgeborene Anteile, die ursprünglich durch eine Einbringung iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1–3 UmwStG entstanden sind

Eingebrachte Anteile sind auf eine Einbringung iSd. Buchst. a zurückzuführen: Die Rückausnahme des Satzes 4 Buchst. b greift nicht, wenn die nach § 20 Abs. 1 Satz 2 bzw. § 23 Abs. 4 UmwStG eingebrachten Anteile zuvor selbst durch eine Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG erworben worden waren. Das Halbeinkünfteverfahren ist auf solche Anteile nicht anzuwenden. Mit dieser Regelung soll sicher gestellt werden, daß die Ausnahmevorschrift des Satzes 3 nicht durch eine Ketteneinbringung unterlaufen werden kann. Liegen allerdings zwischen der ursprünglichen Einbringung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG und der endgültigen Veräußerung der mehrheitsvermittelnden Anteile mehr als sieben Jahre, greift die hälftige StBefreiung wieder ein.

Beispiel: A bringt sein Einzelunternehmen gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG am 1. 6. 2002 steuernerneutral in die F-GmbH ein. Die Anteile an der F-GmbH bringt er anschließend am 1. 8. 2004 in die Y-GmbH gem. § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG steuernerneutral ein. Am 1. 10. 2006 veräußert A die Anteile an der Y-GmbH für 1 Mio. €.

Die Veräußerung ist nicht zur Hälfte stbefreit. Zwar handelt es sich bei den Anteilen an der Y-GmbH um Anteile, die durch Einbringung von KapGesAnteilen gem. § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG erworben wurden, so daß nach Satz 4 Buchst. b grds. das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden wäre. Jedoch sind die eingebrachten Anteile an der F-GmbH ihrerseits durch Einbringung iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG entstanden. Dies schließt die hälftige StBefreiung aus. Denn die Veräußerung des Einzelunternehmens durch A wäre nicht zur Hälfte stbefreit gewesen. Ebenso wäre die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ausgeschlossen gewesen, wenn A die Anteile an der F-GmbH veräußert hätte, weil seit der Einbringung keine sieben Jahre vergangen gewesen wären. Um zu vermeiden, daß A durch eine weitere Einbringung in die Y-GmbH nunmehr in den Genuß der StBefreiung gelangt, ist die Begünstigung für Anteile, die aufgrund einer Einbringung nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG erworben wurden, ausgeschlossen, wenn diese Anteile mittelbar oder unmittelbar durch eine Einbringung iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG entstanden sind.

Sperrfrist von sieben Jahren: Die mittelbare und unmittelbare Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG im Vorfeld einer anschließenden Einbringung der dadurch erworbenen Anteile gem. § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG ist nur schädlich, wenn sie innerhalb der in Buchst. a bezeichneten Frist von sieben Jahren erfolgt.

Fristberechnung bei Ketteneinbringung: Die gesetzliche Formulierung macht leider nicht hinreichend deutlich, für welche Einbringung die Sperrfrist von sieben Jahren gelten soll. Soll eine siebenjährige Sperrfrist mit der Einbringung der mehrheitsvermittelnden Anteile ausgelöst werden, so daß jede weitere Einbringung eine neue Sperrfrist auslöst? Oder ist auf die ursprüngliche Einbringung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG abzustellen?

Beispiel: A bringt sein Einzelunternehmen am 1. 6. 2002 in die A-GmbH stneutral ein. Am 1. 7. 2006 bringt er die aufgrund der Einbringung erworbenen Anteile an der A-GmbH in die X-GmbH stneutral ein. Die Anteile an der X-GmbH verkauft A am 1. 7. 2010 für 2 Mio. €.

Würde für die Berechnung der Sperrfrist auf die Einbringung der mehrheitsvermittelnden Anteile an der A-GmbH vom 1. 7. 2006 abzustellen sein, so würde das Halbeinkünfteverfahren keine Anwendung auf den Verkauf der Anteile an der X-GmbH finden, weil die Einbringung noch keine sieben Jahre zurück liegt. Muß man dagegen auf die ursprüngliche Einbringung des Einzelunternehmens vom 1. 6. 2002 abstellen, so wäre die Hälfte des Veräußerungserlöses von 2 Mio. € nach § 3 Nr. 40 stfrei.

► **Stellungnahme:** UE ist für die Berechnung der Sperrfrist des Satzes 4 Buchst. b auf die Einbringung des Betriebs, Teilbetriebs bzw. Mitunternehmeranteils gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG abzustellen (glA SCHWEDHELM, BB 2003, 605 [608]; DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 108; FOX in OPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 43; SEIBT, DStR 2000, 2061 [2064]; HÖTZEL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 218; BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rn. 291u; zweifelnd KRESSENBRÖCK/KIEL, BB 2002, 282 [284]). Die Sperrfrist des Satzes 4 Buchst. b soll sicherstellen, daß Satz 3 nicht durch eine Ketteneinbringung unterlaufen wird. Es soll also verhindert werden, daß die nicht begünstigte Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils durch stneutrale Einbringungsvorgänge in einen stbegünstigten Anteilsverkauf iSd. Nr. 40 transformiert wird. Diesem Schutzzweck ist genügt, wenn zwischen der Einbringung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG und der späteren Veräußerung von Gesellschaftsanteilen ebenso wie in den Fällen des Satzes 4 Buchst. a mehr als sieben Jahre liegen. Daher ist nicht auf den Zeitpunkt der Einbringung der mehrheitsvermittelnden Anteile nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG abzustellen (VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/296).

Mittelbar oder unmittelbar: Unerheblich ist, ob die eingebrachten Anteile unmittelbar oder nur mittelbar auf eine Einbringung iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1–3 UmwStG zurückzuführen sind. Damit wird klargestellt, daß auch die Zwischenschaltung mehrere Einbringungsvorgänge nicht dazu führt, daß das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden ist. Auch bei Zwischenschaltung mehrerer Einbringungsvorgänge muß die Sieben-Jahres-Frist abgewartet werden, um die Anteile begünstigt veräußern zu können (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 105).

Rechtsfolge: Liegen diese Voraussetzungen vor, ist die Veräußerung grds. nicht vom Halbeinkünfteverfahren begünstigt. Die Veräußerung von Anteilen kann nur (hälftig) stfrei erfolgen, wenn die siebenjährige Sperrfrist abgelaufen ist (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 105).

Erläuterungen zu Nr. 40 Sätze 5 und 6: Eigenhandel von Kreditinstituten, Finanzdienstleistungs- instituten und Finanzunternehmen

I. Allgemeine Erläuterungen

220

Überblick: Der Eigenhandel von Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen iSd. KWG soll vom Halbeinkünfteverfahren ausgenommen werden. Die Vorschrift in der nunmehr gültigen Fassung ist erst nach-

träglich durch das Gesetz zur Änderung des InvZulG 1999 eingefügt worden (MILATZ, BB 2001, 1066). Die zunächst im StSenkG enthaltene Regelung sah vor, daß die StBefreiung nur für den Verkauf von Anteilen gelten sollte, die mindestens ein Jahr zum BV des Veräußerers gehört haben (sog. Behaltefrist). Auch mit dieser Fassung bezweckte der Gesetzgeber, den unterjährigen Verkauf von Anteilen, insbes. den Eigenhandel der Banken, vom Halbeinkünfteverfahren auszunehmen (BTDrucks. 14/3760). Die Regelung beschränkte sich aber aufgrund ihrer weiten Fassung nicht nur auf den normalen Wertpapierhandel der Banken (KIRCHHOF/VON BECKERATH III. § 3 Rn. 140). Daher wurde die Behaltefrist durch die Neuregelung ersetzt (BTDrucks. 14/4626, 13). Die Neuregelung schließt aber nicht mehr nur den Verkauf von Beteiligungen von der StBefreiung aus. Auch die laufenden Erträge (zB Dividenden) werden nunmehr vom Halbeinkünfteverfahren ausgenommen (BOGENSCHÜTZ/TIBO, DB 2001, 8 [9]).

Grund der Änderung: Das Bankengewerbe hat auf eine besondere Behandlung der Eigengeschäfte gedrängt (BOGENSCHÜTZ/TIBO, DB 2001, 8 [9]; MILATZ, BB 2001, 1066 [1069]). Die Neuregelung muß im Zusammenhang mit der Verlustverrechnungsbegrenzung des § 15 Abs. 4 gesehen werden (SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 3 „Halbeinkünfteverfahren“). Denn das Bankgewerbe sah den Finanzplatz Deutschland gefährdet, wenn es nicht mehr möglich gewesen wäre, Verluste im Rahmen des Eigenhandels unbeschränkt zu verrechnen (KIRCHHOF/REISS III. § 15 Rn. 612). Um die unbeschränkte Verlustverrechnung zu ermöglichen, mußte auch auf der Einnahmenseite die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ausgeschlossen werden. Dies hat der Gesetzgeber ausdrücklich mit dem Bestreben, negative Auswirkungen auf den institutionellen inländ. Aktien- und Derivat Handel zu vermeiden, gerechtfertigt (BTDrucks. 14/4626, 5).

Verfassungsrechtliche Bedenken: Gegen die besondere Behandlung des Eigenhandels bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen bestehen mit Blick auf Art. 3 GG verfassungsrechtliche Bedenken (KIRCHHOF/REISS III. § 15 Rn. 615: in bezug auf § 15 Abs. 4 Satz 3 bejahen sie einen Verfassungsverstoß). Die Schaffung eines Sonderrechts für diese Institute kann uE aber mit dem Schutz des Finanzplatzes Deutschland aufgrund seiner volkswirtschaftlichen Bedeutung verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden.

Zu Einzelheiten des § 15 Abs. 4 s. § 15 Anm. R 13 ff.

II. Inländische Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute (Satz 5 Halbs. 1)

221 1. „Satz 1 Buchst. a, b und d–h ist nicht anzuwenden“

Die StFreistellung im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens wird für bestimmte Geschäfte von Unternehmen des Bankgewerbes durch Satz 5 ausgeschlossen. Davon sind sowohl die Erträge aus dem Verkauf von Beteiligungen gem. Satz 1 Buchst. a und b als auch die laufenden Erträge gem. Satz 1 Buchst. d–h betroffen (PYSZKA/BRAUER, BB 2002, 1669). Mit dem Ausschluß der laufenden Erträge – also insbes. der Dividenden – geht die Neuregelung über die ursprüngliche Beschränkung hinaus, weil die sog. Behaltefrist nur für die Veräußerungserträge eine Einschränkung vorsah. Systematisch ist diese Beschränkung nicht gerechtfertigt, weil auch die Erträge aus Beteiligungen, die nur kurzfristig gehalten werden sollen, definitiv mit KSt. vorbelastet sind. Daher müßte uE für die laufenden Erträge die hälftige StFreistellung gewährt werden (BOGENSCHÜTZ/TIBO, DB 2001, 8 [9]).

2. Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute

222

Betroffen von der Einschränkung sind Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute iSd. KWG, die in der Rechtsform der PersGes. oder als Einzelunternehmen geführt werden (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBERG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 111). Für Institute in der Rechtsform der KapGes. gilt § 8b Abs. 7 KStG als speziellere Norm.

Kreditinstitut ist nach § 1 Abs. 1 KWG ein Unternehmen, das Bankgeschäfte gewerbsmäßig oder in einem Umfang betreibt, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb erfordert.

Finanzdienstleistungsinstitut ist nach § 1 Abs. 1a KWG ein Unternehmen, das Finanzdienstleistungen für andere gewerbsmäßig oder in einem Umfang erbringt, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, wenn es kein Kreditinstitut ist.

3. Anteile, die dem Handelsbuch zuzurechnen sind

223

Nach § 1 Abs. 12 KWG sind Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute grds. verpflichtet, ein Handelsbuch zu führen. Die Institute müssen dem Handelsbuch alle handelbaren Forderungen und Anteile, die zum Zweck des kurzfristigen Wiederverkaufs im Eigenbestand gehalten werden, zurechnen (PYSZKA/BRAUER, BB 2002, 1669). Darüber hinaus sind alle Geschäfte und Refinanzierungsmaßnahmen zu erfassen, die der Absicherung von wirtschaftlichen Risiken des Handelsbuchs dienen (BOGENSCHÜTZ/TIBO, DB 2001, 8 [10]). Da Satz 5 unmittelbar an die Regelung des KWG anschließt, ist auch für stl. Zwecke allein nach den Grundsätzen des KWG zu entscheiden, welche Anteile dem Handelsbuch zuzurechnen sind (BMF v. 25. 7. 2002, BStBl. I, 712). Sind Anteile unter Berücksichtigung dieser Grundsätze dem Handelsbuch zuzurechnen, so ist das Halbeinkünfteverfahren nicht anzuwenden. Es kommt dagegen nicht darauf an, ob die Anteile tatsächlich vom Kreditinstitut im Handelsbuch geführt werden (aA BOGENSCHÜTZ/TIBO, DB 2001, 8 [10]). Zu der Möglichkeit, Anteile vom Handelsbuch in das Anlagebuch umzuwidmen, vgl. BMF v. 25. 7. 2002, BStBl. I, 712 und BOGENSCHÜTZ/TIBO, DB 2001, 8 (10). Kritisch zur Begrenzung der vollen StPflcht auf Anteile, die im Handelsbuch geführt werden, s. KIRCHHOF/REISS III. § 15 Rn. 613 (zu Abs. 4).

4. Rechtsfolge

224

Anteile, die dem Handelsbuch zuzurechnen sind, werden nicht in das Halbeinkünfteverfahren einbezogen. Sowohl der laufende Ertrag als auch ein Veräußerungsgewinn ist den allg. Besteuerungsregeln zu unterwerfen. Daher ist eine Dividende oder eine vGA nicht zur Hälfte stfrei gestellt, obwohl sie mit KSt. vorbelastet sind (KIRCHHOF/VON BECKERATH III. § 3 Rn. 139). Ebenso ist ein Veräußerungsgewinn in voller Höhe stpfl. Andererseits ist die Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 nicht anzuwenden, so daß auch ein Veräußerungsverlust uneingeschränkt abgezogen werden kann. Die Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 15 Abs. 4 Satz 5 greift nicht ein, weil die Vorschrift eine identische Ausnahmeregelung enthält.

III. Finanzunternehmen iSd. KWG

225 1. Finanzunternehmen

Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ist gem. Satz 5 Halbs. 2 auch für Anteile ausgeschlossen, die Finanzunternehmen iSd. KWG mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben haben.

Finanzunternehmen ist nach § 1 Abs. 3 KWG ein Unternehmen, das kein Institut ist (dh. kein Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut, s. Anm. 222) und dessen Haupttätigkeit darin besteht, Beteiligungen zu erwerben, Geldforderungen entgeltlich zu erwerben, Leasingverträge abzuschließen, Kreditkarten oder Reiseschecks auszugeben oder zu verwalten, mit Finanzinstrumenten für eigene Rechnung zu handeln, andere bei der Anlage in Finanzinstrumente zu beraten, Unternehmen über die Kapitalstruktur, die industrielle Strategie und die damit verbundenen Fragen zu beraten sowie bei Zusammenschlüssen und Übernahmen von Unternehmen diese zu beraten und ihnen Dienstleistungen anzubieten oder Darlehen zwischen Kreditinstituten zu vermitteln. Ein Unternehmen ist als Finanzunternehmen zu behandeln, wenn die in § 1 Abs. 3 KWG aufgeführten Aktivitäten die Haupttätigkeit des Unternehmens darstellen (FÜLBIER in BOOS/FISCHER/SCHULTE/MATTLER, § 1 KWG Rn. 154). Ob eine Tätigkeit in diesem Sinn als Haupttätigkeit einzustufen ist, muß anhand des Gesamtumsatzes ermittelt werden (PYSZKA/BRAUER, BB 2002, 1669 [1670]; MILATZ, BB 2001, 1066 [1070]). Eine Haupttätigkeit liegt danach vor, wenn sie mehr als 50 vH des Gesamtumsatzes ausmacht (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 8 b KStG Rn. 139).

Holdingsgesellschaft, vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft: Die FinVerw. will den Begriff des Finanzunternehmens weit auslegen. Somit sollen auch Holding-, Factoring-, Leasing-, Anlageberatungsunternehmen und vermögensverwaltende KapGes. von der Regelung des Satzes 5 erfaßt werden (BMF v. 25. 7. 2002, BStBl. I, 712). Hauptzweck dieser Gesellschaften ist idR der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen, so daß sie die Voraussetzungen für ein Finanzunternehmen grds. erfüllen (PYSZKA/BRAUER, BB 2002, 1669 [1671]; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 3 „Halbeinkünfteverfahren“).

► *Stellungnahme:* Diese weite Auslegung ist mit dem Zweck des Gesetzes, eine Sonderregelung für den Bankensektor schaffen zu wollen, nicht vereinbar. Daher ist die Regelung mit Blick auf den Gesetzeszweck einschränkend auszulegen (§ 8 b KStG Anm. R 124; DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 8 b KStG Rn. 139; MILATZ, BB 2001, 1066 [1070]; aA PYSZKA/BRAUER, BB 2002, 1669 [1671]). Dabei ist auch zu bedenken, daß eine weitergehende Auslegung verfassungsrechtliche Probleme aufwirft (PYSZKA/BRAUER, BB 2002, 1669 [1673]). Die Sonderregelung der Sätze 5 und 6 kann verfassungsrechtlich nur mit Blick auf die volkswirtschaftliche Bedeutung des Bankenplatzes Deutschland gerechtfertigt werden (zu Einzelheiten vgl. Anm. 220). Eine solche Rechtfertigung ist bei einem Anwendungsbereich, der deutlich über den Bankensektor hinausgeht, nicht mehr gegeben. Die praktische Relevanz dieser Streitfrage dürfte allerdings gering sein, weil weitere Voraussetzung für den Ausschluß vom Halbeinkünfteverfahren das Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs ist. Da insbes. Holdingsgesellschaften Beteiligungen regelmäßig zum dauerhaften Besitz erwerben, findet Satz 5 keine Anwendung.

2. Mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben

226

Werden die Anteile mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben, so ist weder der laufende Ertrag noch ein Veräußerungsertrag zur Hälfte steuerfrei. Für die Frage der Abgrenzung konnte der Gesetzgeber nicht auf das Handelsbuch Bezug nehmen, weil Finanzunternehmen nicht nach § 1 Abs. 12 KWG zum Führen eines solchen verpflichtet sind. Nur aus diesem Grund wurde für Finanzunternehmen eine eigenständige Regelung geschaffen. Der Gesetzgeber war bestrebt, Kreditinstitute und Finanzunternehmen insoweit gleich zu behandeln (BTDrucks. 14/4626, 16). Bei der Auslegung dieser Regelung ist daher uE auf die Grundsätze, die für das Handelsbuch gelten, abzustellen (HARDECKER, DB 2002, 2127 [2129]; PYSZKA/BRAUER, BB 2002, 1669 [1671]; VON BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 40 Rn. B40/322). Anteile sind somit mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben, wenn ein Kreditinstitut die Anteile seinem Handelsbuch hätte zurechnen müssen. Eine Auslegung nach unterschiedlichen Kriterien ist nicht vorzunehmen (aA BOGENSCHÜTZ/TIBO, DB 2001, 8 [10]). Dagegen will die FinVerw. danach unterscheiden, ob die Anteile dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind (BMF v. 25. 7. 2002, BStBl. I, 712).

IV. Kreditinstitute und Finanzunternehmen in EU oder EWR (Satz 6)

227

Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen mit Sitz in EU oder EWR: Bei ausländ. Instituten und Unternehmen wird nicht auf die Regelungen des KWG verwiesen, weil ausländ. Unternehmen nicht dem KWG unterliegen. Dennoch muß uE für die Frage, welche ausländ. Institute und Unternehmen von der Regelung betroffen sind, auf die Definition im KWG abgestellt werden. Nur soweit ein ausländ. Institut oder Unternehmen die Voraussetzungen des KWG erfüllt, wird es daher von der Regelung erfaßt.

► *Sitz in EG oder EWR-Raum:* Das Institut oder Unternehmen muß seinen Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft oder in einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens haben. Dies soll die Gleichbehandlung der Unternehmen in diesem Wirtschaftsraum sicher stellen.

Mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben: Der Ausschluß der Veräußerungserträge und des laufenden Ertrags vom Halbeinkünfteverfahren setzt voraus, daß die Beteiligung mit der Absicht erworben wurde, einen kurzfristigen Eigenhandelserfolg erzielen zu wollen. Eine Unterscheidung zwischen Unternehmen, die ein Handelsbuch iSd. § 1 Abs. 12 KWG führen, und solchen, die hierzu nicht verpflichtet sind, ist nicht notwendig, da das KWG nicht für ausländ. Unternehmen gilt. Somit kann für die Erfassung der vom Halbeinkünfteverfahren ausgeschlossenen Anteile nicht an ein Handelsbuch angeschlossen werden, weil ausländ. Unternehmen ein solches nicht führen müssen. Dennoch sind die Grundsätze, die für das Handelsbuch gelten, bei der Auslegung zu berücksichtigen (zu Einzelheiten s. Anm. 226).

Rechtsfolge: Sind die Voraussetzungen des Satzes 6 erfüllt, unterliegen sowohl die Erträge aus der Veräußerung einer Beteiligung als auch die laufenden Gewinnausschüttungen der vollen Besteuerung. Das Halbeinkünfteverfahren ist nicht anzuwenden. Im Gegenzug können auch alle Aufwendungen unbeschränkt abgezogen werden. Die Abzugsbeschränkung des § 3 c Abs. 2 greift nicht ein (DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 3 Nr. 40 Rn. 113).

