

Bachelorarbeit

Beteiligungsveräußerung aus steuerlicher Sicht: Veräußerung von Anteilen an
inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften

von
Jan S. Rolfes

Erstauflage

Diplomica Verlag 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de

ISBN 978 3 95820 124 8

Leseprobe

Textprobe:

Kapitel 2.3.3, Veräußerung aus dem Betriebsvermögen eines Personenunternehmens:

Personenunternehmen selbst unterliegen in Deutschland keiner Besteuerung, da es sich bei ihnen weder um eine natürliche Person i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG noch um eine juristische Person nach § 1 Abs. 1 KStG handelt. Vielmehr erfolgt durch das Transparenzprinzip die Besteuerung direkt bei den Mitunternehmern bzw. dem Unternehmer. Veräußert eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmer Anteile an einer Kapitalgesellschaft, so wird dieser Vorgang als laufender Gewinn oder laufender Verlust bewertet.

Da sich die Anteile im Betriebsvermögen eines Gewerbes befinden, werden die Veräußerungsgewinne den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG zugeordnet, was sowohl zur Entstehung von Einkommens- als auch der Gewerbesteuer führt. Anteile im Betriebsvermögen gelten auch bei einer Entnahme oder bei einem Tausch als veräußert. Lediglich die unentgeltliche Übertragung einer betrieblichen Einheit nach § 6 Abs. 3 EStG sowie die Anteilsüberführung in ein anderes Betriebsvermögen derselben Person erfüllen nicht den Tatbestand einer Anteilsveräußerung.

Als Veräußerungsgewinn wird die Differenz bezeichnet, um welche der Veräußerungspreis den am Übertragungstichtag nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften bewerteten Buchwert, zzgl. der Veräußerungskosten, übersteigt. Sollte ein Nichtgesellschafter Anteile an einer Gesellschaft im Zuge einer Kapitalerhöhung erwerben und ein Agio in Selbige einzahlen, welches zeitnah an die Altgesellschafter ausgezahlt wird, so ist auch hier ein Veräußerungsgewinn zu versteuern, soweit ein Rechtsmissbrauch zur Steuerumgehung nach § 42 AO vorliegt.

Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt über § 3 Nr. 40 Buchstabe e) EStG Umkehrschluss nach dem Teileinkünfteverfahren, wonach 60% des Veräußerungsgewinns in die Summe der Einkünfte eingehen, welche unter Anwendung des Einkommensteuertarifs gemäß § 32a EStG besteuert werden. Alternativ dazu kann der Gewinn auch nach § 34a EStG zur Thesaurierung eingesetzt werden, was eine Besteuerung mit 28,25% zur Folge hat. Voraussetzung hierfür ist im Falle einer Mitunternehmerschaft jedoch gemäß § 34a Abs. 1 Satz 3 EStG, dass die Beteiligungsquote über 10% liegen muss oder der Gewinn 10.000 Euro übersteigt. Außerdem muss nach § 34a Abs. 2 EStG die Gewinnermittlung über den Betriebsvermögensvergleich im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG oder § 5 EStG erfolgen. Werden die thesaurierten Gewinne in den nachfolgenden Wirtschaftsjahren entnommen, erfolgt gemäß § 34a Abs. 4 EStG eine Nachversteuerung mit 25%, was einer gesamten Einkommensteuerbelastung von 53,25% entspricht.

Analog zur Vorschrift des Teileinkünfteverfahrens greift durch § 3c Abs. 2 EStG auch eine entsprechende Begrenzung von 60% für den Abzug von Veräußerungsverlusten, welche mit anderen Einkünften verrechnet werden oder in einen Verlustvor- oder Verlustrücktrag gemäß § 10d EStG eingehen dürfen.

Durch § 2 GewStG unterliegen Gewinne aus Anteilsveräußerungen, welche den Einkünften im

Sinne des § 15 EStG beizuordnen sind, auch der Gewerbesteuer. Maßgeblich für die Besteuerungsgrundlage zur Gewerbesteuererhebung ist der Gewerbeertrag nach § 7 GewStG, welcher sich aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelt, vermehrt um die Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und vermindert um die Kürzungen nach § 9 GewStG. Bezüglich des Gewerbeertrags aus Mitunternehmeranteilen verweist § 7 Satz 4 GewStG auf die Vorschriften zum Teileinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 EStG. Somit bleiben bei der Erhebung des Gewerbeertrags 40% der Kapitaleinkünfte, die dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind, außer Ansatz. Die Veräußerungsgewinne sind von der Besteuerung mit Gewerbesteuer ausgenommen, wenn die Veräußerung im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe erfolgt.

Für die Besteuerung muss zunächst der Steuermessbetrag nach § 11 GewStG ermittelt werden. Hierzu ist der Gewerbeertrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 1. Hs. GewStG auf volle 100 Euro abzurunden, um den Freibetrag für natürliche Personen von 24.500 Euro nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG zu kürzen und mit der Steuermesszahl von 3,5% zu multiplizieren. Um abschließend die persönliche Gewerbesteuerschuld zu ermitteln, wird auf den Steuermessbetrag ein Hebesatz angewendet, welcher nach § 16 GewStG von der zuständigen Gemeinde festgesetzt wird. Durch die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG ist es möglich, diese zumindest teilweise zu kompensieren. Die von der Einkommensteuer abzugsfähige Gewerbesteuer ergibt sich nach § 35 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus dem 3,8 fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags, wobei die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer im Zweifel den Ermäßigungshöchstbetrag darstellt. Demnach hängt es vor allem vom individuellen Hebesatz der Gemeinden ab, wie weit die Gewerbesteuer durch die Minderung der Einkommensteuer ausgeglichen werden kann.

Sollte es bei der Ermittlung der Gewerbesteuer zu einem negativen Ergebnis kommen, erfolgt nach § 10a GewStG ein Gewerbeverlustrortrag auf die folgenden Jahre. Ein Gewerbeverlustrortrag nach § 10a Satz 1 GewStG kann jedes Jahr bis zu einem Betrag von 1 Mio. Euro unbeschränkt mit positiven Einkünften verrechnet werden. Der danach verbleibende Gewerbeertrag ist nach § 10a Satz 2 GewStG bis zu 60% um darüberhinausgehende Verluste zu kürzen. Der Gewerbeverlustrtrag mindert nach R 10a.1 Abs. 3 Satz 2 GewStR den Gewerbeertrag, bevor der Freibetrag nach § 11 GewStG abgezogen wird. Folglich kann es dazu kommen, dass der Freibetrag im Verlustabzugsjahr ungenutzt bleibt.

Von einer Zuordnung zu den laufenden Einkünften des Gewerbebetriebs ausgenommen ist die Veräußerung einer 100-prozentigen Beteiligung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ebenso wie die Aufgabe einer 100-prozentigen Beteiligung nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG. Beides wird nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG einer Teilbetriebsveräußerung gleichgestellt. Eine solche Teilbetriebsveräußerung liegt vor, wenn eine Beteiligung nach R 16 Abs. 3 S. 6 EStR das gesamte Nennkapital der veräußerten Kapitalgesellschaft umfasst und innerhalb eines Wirtschaftsjahres an einen Dritten veräußert wird. Des Weiteren muss diese sich zu 100% im notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen eines Personenunternehmens befinden, hierzu zählt nach R 16 Abs. 3 S. 7 EStR auch das Sonderbetriebsvermögen. Anteile aus dem Privatvermögen können vor einer Veräußerung steuerneutral in das Betriebsvermögen eingelegt

werden, um die Maßgaben des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG zu erfüllen. Sollten die Anteile auf mehrere Dritte übergehen oder zu einem Teil veräußert und zum anderen Teil ins Privatvermögen überführt werden, kommt es zu einer Betriebsaufgabe, welche nach § 16 Abs. 3 EStG allerdings einer Betriebsveräußerung gleichgestellt ist.

Als Bemessungsgrundlage bei einer Betriebsveräußerung wird der Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 EStG erhoben, indem der Wert des Betriebsvermögens zum Zeitpunkt der Veräußerung, ermittelt nach den Vorschriften des § 4 Abs. 1 EStG oder des § 5 EStG, sowie die Veräußerungskosten vom Veräußerungspreis abgezogen werden. Einkünfte aus einer Betriebsveräußerung werden den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet. Demnach gilt für die Besteuerung von Einkünften aus Teilbetriebsveräußerungen nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG das Teileinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40b EStG, wonach auch in diesem Fall 40% der Einkünfte steuerbefreit sind.

Die begünstigte Besteuerung, welche für Einkünfte aus der Veräußerung des Betriebes nach § 34 EStG gewährt wird, ist für Einkünfte, welche nach dem Teileinkünfteverfahren ermittelt werden, nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 2. Hs EStG. ausgeschlossen. Im Gegensatz dazu gibt es für den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG im Zusammenhang mit Einkünften aus der Veräußerung einer 100-prozentigen Beteiligung keine gesonderten Einschränkungen. Der Freibetrag kann von jedem Steuerpflichtigen einmalig für Einkünfte aus einer Betriebsveräußerung beantragt werden, wenn er entweder das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinn dauerhaft berufsunfähig ist. Bei Gewährung wird ein Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG erst ab dem Betrag von 45.000 Euro zur Einkommensteuerermittlung herangezogen. Sollte der Veräußerungsgewinn 136.000 Euro übersteigen, so wird die Differenz zu ebendiesem Schwellenwert vom Freibetrag abgezogen, weshalb dieser ab einem Veräußerungsgewinn von 181.000 Euro vollständig abgeschmolzen ist. Für natürliche Personen besteht darüber hinaus die Möglichkeit, stille Reserven aus Anteilen an Kapitalgesellschaften bei deren Veräußerung innerhalb gegebener Fristen nach § 6b Abs. 10 EStG bis zu dem Betrag von 500.000 Euro auf neu angeschaffte Grundstücke oder Anteile an Kapitalgesellschaften zu übertragen. Eine solche Übertragung mindert die Anschaffungskosten des neuen Wirtschaftsgutes, so dass ggf. bei dessen Veräußerung eine erhöhte Besteuerung entsteht. Sollte der Veräußerungspreis eine Leibrente beinhalten, so kann für diese nach R 16 Abs. 11 EStR ein Wahlrecht beider Besteuerungsarten bestehen. Zum einen besteht die Möglichkeit zur Sofortversteuerung, bei welcher der Barwert gemäß den Standards der Betriebsveräußerung des § 16 EStG herangezogen wird, während nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) Doppelbuchstabe bb) EStG die Zinsen in die sonstigen Einkünfte eingehen. Darüber hinaus gibt es die Möglichkeit der Zuflussbesteuerung. Hierbei werden die Zahlungen im jeweiligen Jahr des Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 24 Nr. 2 i.V.m. § 15 EStG behandelt, und der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG entfällt. Verluste aus einer Betriebsveräußerung sind allgemein sowohl horizontal als auch vertikal ausgleichsfähig, da es sich bei ihnen nach § 16 Abs. 1 EStG Umkehrschluss um Verluste aus dem Gewerbebetrieb handelt. Ein Verlustabzug nach § 10d EStG ist möglich.

Die Teilbetriebsfiktion nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG für die Veräußerung einer 100%-

Beteiligung erstreckt sich nur auf die Einkommens-, und nicht auf die Gewerbesteuer. Demnach unterliegen Veräußerungsgewinne aus einer 100%-Beteiligung regelmäßig den allgemeinen Besteuerungsregeln des GewStG für die Veräußerung von im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften. Der Gewerbeertrag wird gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG nach den Grundsätzen des Einkommensteuergesetzes ermittelt, demzufolge nach § 16 Abs. 2 EStG unter möglicher Beachtung des Freibetrags gemäß § 16 Abs. 4 EStG.

Sollte an einer Personengesellschaft, welche Anteile einer Kapitalgesellschaft veräußert, wiederum eine Kapitalgesellschaft als Mitunternehmer beteiligt sein, erfolgt die Besteuerung für den Gewinnanteil der Kapitalgesellschaft über § 8b Abs. 6 KStG. Demnach wird die zwischengeschaltete Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft behandelt.

2.3.4, Veräußerung aus dem Betriebsvermögen einer Körperschaft:

Kapitalgesellschaften unterliegen im Gegensatz zu natürlichen Personen nicht dem Einkommensteuergesetz, sondern nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG dem Körperschaftsteuergesetz. Erwirtschaftet eine Körperschaft selbst einen Gewinn aus der Veräußerung einer anderen Körperschaft, so bleibt dieser nach § 8b Abs. 2 KStG bei der Einkommensermittlung außer Ansatz, um eine Doppelbesteuerung mit der Körperschaftsteuer bei hintereinandergeschalteten Kapitalgesellschaften zu vermeiden. Die Steuerbefreiung bleibt versagt, wenn die veräußerten Anteile zum Veräußerungszeitpunkt nach § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG durch eine steuerwirksame Abschreibung aus früheren Jahren mit einem niedrigeren Teilwert in der Bilanz geführt werden. Selbiges gilt nach § 8b Abs. 2 Satz 5 KStG für Anteile, auf die bei der Anschaffung nach § 6b EStG Stille Reserven übertragen worden sind. Eine verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft wird durch § 8b Abs. 2 Satz 6 KStG einer Veräußerung gleichgestellt.

Den Veräußerungsgewinn definiert § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG als den Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert der veräußerten Anteile im Veräußerungszeitpunkt übersteigt.

Durch § 8b Abs. 3 KStG verbleiben aber 5% des Veräußerungsgewinns als nicht abziehbare Betriebsabgabe in den Einkünfte nach § 7 KStG und unterliegen nach § 23 KStG dem Körperschaftsteuersatz von 15%. Durch dieses betriebsausgabenabzugsverbot sind auch die tatsächlichen Betriebsausgaben abzugsfähig.

Veräußerungsgewinne sind nach § 8 b Abs. 2 KStG steuerbefreit. Obwohl 5 % des Veräußerungsgewinns als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gelten und diese der Besteuerung unterliegen, bleibt ein Verlustabzug deshalb außer Ansatz. Demnach ist der Veräußerungsgewinn im Ergebnis zu 95 % steuerbefreit, während ein Veräußerungsverlust nicht berücksichtigt werden darf. Die Saldierung mehrerer Veräußerungsvorgänge ist ausgeschlossen, da die nicht abzugsfähige Betriebsabgabe nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG ausdrücklich auf den jeweiligen Gewinn eines einzelnen Tatbestandes erhoben wird.

Einkünfte einer Kapitalgesellschaft unterliegen nach § 2 Abs. 2 GewStG in vollem Umfang der Gewerbesteuerpflicht. Der Gewerbeertrag ermittelt sich auch für eine Kapitalgesellschaft nach § 7 Abs. 1 GewStG, jedoch mit Bezugnahme auf das Körperschaftsteuergesetz. Somit schlägt die Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 2 KStG ebenso auf die Gewerbesteuer durch wie die Besteuerung

der nicht abziehbaren Betriebsausgabe nach § 8b Abs. 3 KStG. Als Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer bleiben demnach lediglich 5% des Veräußerungsertrages.

2.4, Untersuchung von Gestaltungsmöglichkeiten zur steuerlichen Optimierung:

Zunächst ist festzuhalten, dass die Anteilsveräußerung selbst der geringsten Besteuerung unterliegt, wenn die Anteile dem Betriebsvermögen einer weiteren Kapitalgesellschaft zugeordnet sind. In diesem Fall beträgt die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuerbelastung unter Anwendung des durchschnittlichen gewogenen Gewerbesteuerhebesatz von 428% im lediglich 1,54025%. Die Gewinnrealisierung bei dem Gesellschafter und somit die Erhebung der Einkommensteuer ist aufgeschoben, solange der Gewinn im Betriebsvermögen bleibt. Dies kann wirtschaftlich von Vorteil sein, wenn beispielsweise die Gewinne reinvestiert werden. Schlussendlich führt die Zwischenschaltung inländischer Körperschaften, durch den Kaskadeneffekt der nicht abziehbaren Betriebsausgabe des 8b KStG, bei der Ausschüttung an die Anteilseigner zu einer höheren steuerlichen Gesamtbelastung.

Hat eine natürliche Person im Veranlagungszeitraum ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne einer nicht wesentlichen Beteiligung nach § 20 EStG erzielt, so ist die Besteuerung mit dem persönlichen Einkommensteuersatz nach § 32d Abs. 6 EStG i.v.m. § 32a EStG bis zu einem Betrag von 48.165 Euro der Besteuerung mit der Abgeltungssteuersatz nach § 32d Abs. 1 EStG vorzuziehen, da erst ab dem Betrag von 48.166 Euro der durchschnittliche Einkommensteuersatz den Abgeltungssteuersatz von 25% übersteigt. Bei gemischten Einkünften ist die Veranlagung mit dem Abgeltungssteuersatz vorteilhaft, soweit neben den Einkünften aus Kapitalvermögen andere tariflich besteuerte Einkünfte von mindestens 15.720 Euro vorliegen, da ab diesem Betrag der Grenzsteuersatz den Abgeltungssteuersatz übersteigt.