

Anlässe für die Bewertung von (Anteilen an) Kapitalgesellschaften

EStG, KStG, UmwStG n.F. = i. d. F. SEStEG

EStG, KStG, UmwStG a.F. = i. d. F. vor Inkrafttreten SEStEG

Bewertungsmaßstab: Gemeiner Wert

Sachverhalte mit Auslandsbezug

- Wegzugsbesteuerung bei wesentlicher Beteiligung (§ 6 AStG)
- Verlust oder Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts durch Verbringung der Anteile an Kapitalgesellschaften in den nach einem DBA steuerfreien Bereich
- Fiktive Entnahme bei Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der BRD hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung einer Beteiligung (Entstrickung - § 4 Abs. 1 Satz 3 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG n.F. aber: Besonderheiten bei SE und SCE - § 4 Abs. 1 Satz 4 und § 15 Abs. 1a EStG n.F.)
- Fiktive Einlage bei Begründung des Besteuerungsrechts der BRD hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung einer Beteiligung (Verstrickung - § 4 Abs. 1 Satz 5 und § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG n.F.)
- Verstrickung einer Beteiligung im Privatvermögen durch Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 17 Abs. 2 Satz 3 ff EStG n.F.)
- Fiktive Veräußerung bei Beschränkung oder Ausschluss des Besteuerungsrechts der BRD hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Beteiligung, wenn die Kapitalgesellschaft ihren Sitz ins Ausland verlegt (§ 17 Abs. 5 EStG n.F. aber: Besonderheit bei SE, SCE und Sitzverlegung ins EU-Ausland)
- Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft mit Beteiligungsbesitz ins Ausland (Drittland – § 12 Abs. 1 KStG a.F. bzw. § 12 Abs. 3 KStG n.F.)
- Auflösung der inländischen Betriebsstätte einer ausländischen Körperschaft oder Übertragung des Vermögens der inländischen Betriebsstätte einer ausländischen Körperschaft, wenn die Betriebsstätte Beteiligungen hält (§ 12 Abs. 2 KStG a.F.)
- Fiktive Veräußerung bzw. Überlassung bei Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der BRD am Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung einer Beteiligung (§ 12 Abs. 1 KStG n.F.)
- Veräußerung von Beteiligungen durch ausländische Kapitalgesellschaften, wenn die Anteile an der veräußernden Kapitalgesellschaft zu einem inländischen Betriebsvermögen gehören

Entnahme- und Einlagetatbestände, verdeckte Gewinnausschüttung

- Unentgeltliche Übertragung einer Beteiligung in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen (§ 6 Abs. 4 EStG)
- Überführung einer Beteiligung in das Privatvermögen im Rahmen einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG)
- Verdeckte Einlage einer Beteiligung aus dem Privatvermögen in eine Kapitalgesellschaft (§ 17 Abs. 1 und 2 Satz 2 EStG)
- Verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit der Übertragung einer Beteiligung (BFH vom 18.10.1967, BStBl II 1968, 105; vom 27.11.1974, BStBl II 1975, 306; vom 31.10.1990, BStBl II 1991, 255)
- Besteuerung der stillen Reserven in einbringungsgeborenen Anteilen kraft Antrags, Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts usw. (§ 21 Abs. 2 UmwStG a.F.)
- Liquidation einer Kapitalgesellschaft mit Beteiligungsbesitz (§ 11 KStG)

Anteilsveräußerungen und vergleichbare Vorgänge

- Übertragung einer Beteiligung im Rahmen eines Tausches (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG)
- Realteilung einer Mitunternehmerschaft mit Beteiligungsbesitz – bei Veräußerung (oder Realisierung eines Ersatztatbestandes i.S. des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 – 5 UmwStG n.F.) der Beteiligung innerhalb der Sperrfrist (§ 16 Abs. 5 EStG n.F.)
- Teilentgeltliche Anteilsübertragungen in den Fällen der §§ 17 EStG, 20 und 21 UmwStG a.F. – Ermittlung des voll entgeltlichen und des voll unentgeltlichen Teils der Übertragung (steuerliche Relevanz: zu niedriger Veräußerungsgewinn bei Annahme einer vollentgeltlichen Veräußerung, teilweise Steuerverhaftung der Anteile beim Erwerber, teilweiser Übergang der historischen Anschaffungskosten des Veräußerers auf die Anteile des Erwerbers, vgl. § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG)
- Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gegen wiederkehrende Leistungen – Abgrenzung zwischen Veräußerungs-/Versorgungsleistungen bei Vermögensübergabe bis zum 31.10.2004 (BMF vom 16.09.2004, BStBl I 2004, 922, Rz. 74)
- Kapitalerhöhungen, bei denen die neuen Anteile durch Personen übernommen werden, die bisher nicht oder nicht in entsprechender Höhe – disquotale – an der Kapitalgesellschaft beteiligt waren und kein oder ein zu geringes Aufgeld in das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft leisten, ggf. „Überspringen stiller Reserven“ (Hinweis auf BFH vom 08.04.1992, BStBl II 1992, 761 und 764)
- Kapitalerhöhungen gegen Sacheinlage, bei denen stille Reserven aus der Sacheinlage unentgeltlich auch auf Altanteile übergehen (Hinweis auf BFH vom 08.04.1992, BStBl II 1992, 763)

Umwandlungsvorgänge

- Verschmelzung oder Formwechsel einer Kapitalgesellschaft mit Beteiligungsbesitz auf eine Personengesellschaft, wenn kein Antrag auf Ansatz des Buchwerts oder eines Zwischenwerts gestellt wird (§ 3 Abs. 1, § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 3 UmwStG n.F.)
- Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft mit Beteiligungsbesitz auf eine andere Kapitalgesellschaft, wenn kein Antrag auf Ansatz des Buchwerts oder eines Zwischenwerts gestellt wird (§ 11 Abs. 1 und 3 UmwStG)
- Verschmelzung oder Spaltung einer inländischen Kapitalgesellschaft in der Weise, dass aus nicht wesentlichen Beteiligungen wesentliche werden (§ 13 Abs. 2 Satz 3 UmwStG a.F.)
- Verschmelzung oder Spaltung einer Kapitalgesellschaft zur Ermittlung des Werts der erhaltenen Anteile, wenn kein Antrag auf Ansatz des Buchwerts/Anschaffungskosten (§ 13 Abs. 1 UmwStG n.F.) oder in Drittstaatenumwandlungen § 12 Abs. 2 KStG n.F.
- Spaltung einer Kapitalgesellschaft mit Beteiligungsbesitz zwecks Aufteilung des Einlagekontos (§ 29 Abs. 3 KStG), der Anschaffungskosten und eines Verlustvortrages (§ 15 Abs. 4 UmwStG a.F. bzw. § 15 Abs. 3 UmwStG n.F.)
- Einbringung einer Beteiligung in eine Kapitalgesellschaft (Anteilstausch), wenn kein Antrag auf Ansatz des Buchwerts oder eines Zwischenwerts gestellt wird (§ 21 Abs. 1 UmwStG n.F.)
- Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils mit Beteiligungsbesitz in eine Kapital- oder Personengesellschaft, wenn kein Antrag auf Ansatz des Buchwerts oder eines Zwischenwerts gestellt wird (§ 20 Abs. 2 und 3, § 24 Abs. 2 UmwStG n.F.)
- Ermittlung des Einbringungsgewinns II bei Veräußerung und vergleichbaren Vorgängen der im Rahmen der Einbringung oder des Anteilstauschs eingebrachten Beteiligung innerhalb von sieben Jahren durch die aufnehmende Gesellschaft (§ 22 Abs. 1, 2 und 7, § 24 Abs. 5 UmwStG n.F.)

Bewertungsmaßstab: Teilwert

Teilwertabschreibung, Kaufpreisaufteilung

- Abschreibung der Beteiligung auf den niedrigeren Teilwert bei dauernder Wertminderung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG)
- Überprüfung des Teilwerts einer Beteiligung nach einer Teilwertabschreibung (Wertaufholungsgebot gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG)
- Aufteilung eines Gesamtkaufpreises bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs, zu dem Beteiligungsbesitz gehört (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG)

Entnahmen, Einlagen und vergleichbare Tatbestände

- Übergang von oder zu der Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG, soweit eine Beteiligung unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient (§ 5a Abs. 4 und 6 EStG)
- Entnahme einer Beteiligung aus dem Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG)
- Einlage einer Beteiligung in ein Betriebsvermögen, sofern nicht die Anschaffungskosten maßgebend sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG)
- Übertragung einer Beteiligung in das oder aus dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft bei Veräußerung oder Entnahme bzw. Begründung / Erhöhung des Anteils einer Körperschaft an der Beteiligung innerhalb der Sperrfrist (§ 6 Abs. 5 Satz 4 ff EStG)
- Verdeckte Einlage einer Beteiligung in eine Kapitalgesellschaft (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG)
- Beginn oder Erlöschen einer Steuerbefreiung (§ 13 Abs. 3 KStG)

Umwandlungsvorgänge

- Umwandlung oder Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft mit Beteiligungsbesitz in/auf eine Personengesellschaft mit freiwilligem Teilwertansatz (§ 3 UmwStG a.F.)
- Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft mit Beteiligungsbesitz mit einer anderen Kapitalgesellschaft bei freiwilligem oder zwingendem Teilwertansatz (§ 11 UmwStG a.F.)
- Einbringung einer Beteiligung in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG a.F.) mit freiwilligem oder zwingendem Teilwertansatz (§ 20 Abs. 2 und 3 UmwStG a.F.)
- Einbringung einer Beteiligung an einer EU-Kapitalgesellschaft in eine andere EU-Kapitalgesellschaft mit freiwilligem oder zwingendem Teilwertansatz (§ 23 Abs. 4 UmwStG a.F.)
- Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils mit Beteiligungsbesitz in eine Personengesellschaft mit Teilwertansatz (§ 24 Abs. 2 UmwStG a.F.)

Bewertungsmaßstab:

Fremdvergleichspreis

- Überführung einer Beteiligung in das Vermögen einer ausländischen Betriebsstätte im DBA-Land (Tz. 2.6.1 des BMF-Schreibens vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076 – Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze – durch Einführung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. für nach dem 31.12.2005 endende Wj. überholt)

- Übertragung einer Beteiligung an eine nahestehende Person zu Bedingungen, die eine Korrektur nach § 1 AStG rechtfertigen (soweit dies neben vGA und verdeckte Einlage noch in Betracht kommt).