



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de
DATUM 24. Juli 2015

BETREFF **Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 8b Absatz 2 KStG;
Behandlung von Veräußerungskosten und nachträglichen Kaufpreisänderungen**

GZ **IV C 2 - S 2750-a/07/10002 :002**
DOK **2015/0606474**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Behandlung von nachträglichen Kaufpreisveränderungen und Veräußerungskosten, die vor oder nach dem Wirtschaftsjahr der Anteilsveräußerung entstanden sind, unter Berücksichtigung der Urteile des BFH vom 22. Dezember 2010 - I R 58/10 (BStBl 2015 II S. XX) und vom 12. März 2014 - I R 55/13 (BStBl 2015 II S. XX), wie folgt Stellung:

Die in einem anderen Wirtschaftsjahr entstandenen Veräußerungskosten oder Veränderungen des Kaufpreises sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder Veräußerungsverlusts nach den Grundsätzen des § 8b Absatz 2 Satz 2 KStG im Veranlagungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr der Veräußerung der Beteiligung endet, zu berücksichtigen. Der danach ermittelte Veräußerungsgewinn oder -verlust unterliegt den allgemeinen Regelungen des § 8b KStG. In einem anderen Wirtschaftsjahr entstandene Veräußerungskosten oder nachträgliche Veränderungen des Kaufpreises für die Beteiligung erhöhen oder mindern danach die nach § 8b Absatz 2 und 3 KStG außerbilanziell vorzunehmende Einkommenskorrektur im Veranlagungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr der Veräußerung endet. Soweit die Veränderung des Kaufpreises oder die Veräußerungskosten bilanziell in anderen Wirtschaftsjahren berücksichtigt wurden, ist der steuerbilanzielle Gewinn dieser Wirtschaftsjahre und der steuerbilanzielle Gewinn des Jahres, in dem die Veräußerung erfolgt ist, außerbilanziell entsprechend zu korrigieren.

Danach sind sowohl die Veranlagung für den Veranlagungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr der Veräußerung endet, als auch die Veranlagungen für die Veranlagungszeiträume, in denen sich die nachträglichen Veräußerungskosten oder die Kaufpreisveränderungen steuerbilanziell ausgewirkt haben, entsprechend anzupassen.

Vor dem Wirtschaftsjahr der Anteilsveräußerung entstandene Veräußerungskosten sind bei der Veranlagung für den Veranlagungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem sie angefallen sind, zu berücksichtigen. Die außerbilanzielle Korrektur der vor dem Wirtschaftsjahr der Anteilsveräußerung angefallenen Veräußerungskosten ist erst mit Wirksamkeit der Veräußerung vorzunehmen.

Die Änderungen der entsprechenden Veranlagungen sind nach Maßgabe der Korrekturvorschriften vorzunehmen. Eine Korrektur der entsprechenden Steuerbescheide nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO kommt nur in Betracht, wenn das rückwirkende Ereignis nach Erlass des (ggf. zuletzt geänderten) Steuerbescheids eingetreten ist. Dabei stellt die Anteilsveräußerung das rückwirkende Ereignis für die Korrektur (außerbilanzielle Hinzurechnung) des Steuerbescheides dar, in dem die vor dem Wirtschaftsjahr der Anteilsveräußerung angefallenen Veräußerungskosten berücksichtigt wurden. Nachträgliche Veräußerungskosten und nachträgliche Kaufpreisveränderungen wirken nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO auf die Veranlagung für den Veranlagungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr der Anteilsveräußerung endet, zurück. In Fällen, in denen das Ereignis zwar schon vor Erlass des Steuerbescheids eingetreten, dem Finanzamt aber erst nachträglich bekannt geworden ist, kann die Änderung des Steuerbescheids nach § 173 Absatz 1 AO in Betracht kommen (vgl. AEAO zu § 175, Nummer 2.3).

Auf einen Aufwand oder Ertrag aus einer Auf- oder Abzinsung der Kaufpreisforderungen ist § 8b KStG nicht anzuwenden.

Bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung für Personengesellschaften müssen die Veräußerungskosten für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts in dem Veranlagungszeitraum, in dem sie entstanden sind, gesondert ausgewiesen werden.

Zu den Veräußerungskosten können auch die Verluste aus gegenläufigen Sicherungsgeschäften gehören (vgl. BFH-Urteil vom 9. April 2014 - I R 52/12, BStBl II S. 861).

Beispiel:

Eine GmbH (Wj = Kj) veräußert im Jahr 02 die Beteiligung an einer Tochtergesellschaft (Buchwert - BW - 100 TEUR) zum Preis von 500 TEUR. Im Jahr 01 sind Veräußerungskosten - VK - (Beratungskosten) i. H. von 20 TEUR angefallen. Der Kaufpreis - KP - wurde gestun-

det. Im Jahr 04 fällt die Kaufpreisforderung aus. (Die Abzinsung der Kaufpreisforderung ist in dem Beispiel aus Vereinfachungsgründen nicht berücksichtigt).

- Im Jahr 01 mindern die Veräußerungskosten zunächst das Einkommen.
- Im Jahr 02 werden die Veräußerungskosten in die Berechnung des nach § 8b Absatz 2 Satz 2 KStG steuerfreien Veräußerungsgewinns und die Bemessungsgrundlage für die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben einbezogen. Sie sind zudem im Jahr 02 außerbilanziell (gewinnmindernd) zu erfassen. Korrespondierend sind die Veräußerungskosten rückwirkend im Jahr 01 ebenfalls außerbilanziell (gewinnerhöhend) auszugleichen.
- Der Ausfall der Kaufpreisforderung im Jahr 04 wirkt sich auf die Berechnung des § 8b Absatz 2 Satz 2 KStG aus und führt zur nachträglichen Änderung der Veranlagung für das Jahr 02. Die Gewinnauswirkung des Forderungsausfalls ist im Jahr 04 und im Jahr 02 außerbilanziell zu korrigieren.

Auswirkungen des Veräußerungsvorgangs auf Jahresüberschuss und Einkommen der Jahre 01 - 04				
(alle Beträge in TEUR)	Gesamt 01 - 04	Jahr 01	Jahr 02	Jahr 04
Veräußerungskosten 01	- 20	- 20		
<u>Veräußerung in 02</u>				
Ertrag aus KP-Forderung	500		500	
Ausbuchung der Beteiligung (BW)	- 100		- 100	
<u>Nach § 8b KStG zu berücksichtigen:</u>				
KP	500			
BW	- 100			
VK	- 20			
Veräußerungsgewinn	380			
steuerfrei gem. § 8b Absatz 2 KStG	- 380		- 380	
§ 8b Absatz 3 Satz 1 KStG (5 %)	+ 19		+ 19	
rückwirkende außerbilanzielle Korrektur	0	+ 20	- 20	
<i>Einkommen vor Kaufpreisänderung</i>	19	0	19	
Aufwand aus dem Ausfall der KP-Forderung in 04	- 500			- 500
Außerbilanzielle Korrektur	+ 500			+500
<u>Änderung in 02</u>				
bisher nach § 8b KStG berücksichtigte Beträge sind zu neutralisieren	+ 380 - 19		+ 380 - 19	
<u>Nach § 8b KStG sind neu zu berücksichtigen:</u>				
KP	0			
BW	- 100			

VK	<u>- 20</u>				
Veräußerungsverlust (§ 8b Absatz 3 KStG)	- 120	+ 120		+ 120	
rückwirkende außerbilanzielle Korrektur		- 500		- 500	
Einkommen nach Änderung		0	0	0	0

Das BMF-Schreiben vom 13. März 2008 (BStBl I 2008 S. 506) wird durch dieses Schreiben ersetzt.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.