

## § 13

## Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung

idF des KStG 2002 v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144, BStBl. I 2002, 1169)

(1) Wird eine steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse von der Körperschaftsteuer befreit, so hat sie auf den Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht endet, eine Schlussbilanz aufzustellen.

(2) Wird eine von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse steuerpflichtig und ermittelt sie ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, so hat sie auf den Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht beginnt, eine Anfangsbilanz aufzustellen.

(3) <sup>1</sup>In der Schlussbilanz im Sinne des Absatzes 1 und in der Anfangsbilanz im Sinne des Absatzes 2 sind die Wirtschaftsgüter vorbehaltlich des Absatzes 4 mit den Teilwerten anzusetzen. <sup>2</sup>Wohnungsunternehmen und Organe der staatlichen Wohnungspolitik (Wohnungsunternehmen) im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 10 und 11 des Körperschaftsteuergesetzes 1984 in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Februar 1984 (BGBl. I S. 217) dürfen den Verlust aus der Vermietung und Verpachtung der Gebäude oder Gebäudeteile, die in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert (Ausgangswert) angesetzt worden sind (Abschreibungsverlust), mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb oder mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten nur ausgleichen oder nach § 10d des Einkommensteuergesetzes nur abziehen, soweit er den Unterschiedsbetrag zwischen den Absetzungen für Abnutzung nach dem Ausgangswert und nach den bis zum Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude oder Gebäudeteile übersteigt. <sup>3</sup>Nicht zum Abschreibungsverlust rechnen Absetzungen für Abnutzung, soweit sie sich nach Anschaffungs- oder Herstellungskosten bemessen, die nach dem Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht entstanden sind. <sup>4</sup>Der Abschreibungsverlust, der nicht nach Satz 2 ausgeglichen oder abgezogen werden darf, vermindert sich um das Doppelte der im Wirtschaftsjahr anfallenden aktivierungspflichtigen Aufwendungen (begünstigtes Investitionsvolumen) für die zum Anlagevermögen des Wohnungsunternehmens gehörenden abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgüter. <sup>5</sup>Übersteigt das begünstigte Investitionsvolumen im Wirtschaftsjahr den Abschreibungsverlust, der nicht nach Satz 2 ausgeglichen oder abgezogen werden darf, erhöht es bis zu einem Betrag in Höhe des nicht nach Satz 2 ausgeglichenen oder abgezogenen Abschreibungsverlustes des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs das begünstigte Investitionsvolumen dieses Wirtschaftsjahrs; ein darüber hinausgehendes begünstigtes Investitionsvolumen erhöht das begünstigte Investitionsvolumen der folgenden Wirtschaftsjahre (Vortragsvolumen). <sup>6</sup>Ein nach Satz 4 verbleibender Abschreibungsverlust, der nicht ausgeglichen oder abgezogen werden darf, mindert den Gewinn aus der Vermietung und Verpachtung von Gebäuden und Gebäudeteilen (Mietgewinn) im laufenden Wirtschaftsjahr oder in späteren Wirtschaftsjahren. <sup>7</sup>Die Minderung in einem späteren Wirtschaftsjahr ist nur zulässig, soweit der Abschreibungsverlust in einem vorangegangenen Wirtschaftsjahr nicht berücksichtigt werden konnte (verbleibender Abschreibungs-

verlust).<sup>8</sup> Der am Schluss des Wirtschaftsjahrs verbleibende Abschreibungsverlust und das Vortragsvolumen sind gesondert festzustellen; § 10d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes gilt sinngemäß.<sup>9</sup> Die Sätze 2 bis 8 gelten entsprechend für

1. Organträger, soweit dem Organträger der Abschreibungsverlust oder der Mietgewinn des Wohnungsunternehmens zuzurechnen ist,
2. natürliche Personen und Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die an dem Wohnungsunternehmen still beteiligt sind, wenn sie als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind,
3. natürliche Personen und Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die dem Wohnungsunternehmen nahe stehen, soweit ihnen Gebäude oder Gebäudeteile des Wohnungsunternehmens, die in der Anfangsbilanz mit dem Ausgangswert angesetzt worden sind, unentgeltlich übertragen werden,
4. natürliche Personen und Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, soweit sie bei Vermögensübertragungen nach dem Umwandlungssteuergesetz Gebäude oder Gebäudeteile des Wohnungsunternehmens, die in der Anfangsbilanz mit dem Ausgangswert angesetzt worden sind, mit einem unter dem Teilwert liegenden Wert ansetzen.

<sup>10</sup>Soweit Gebäude oder Gebäudeteile des Wohnungsunternehmens oder eines Rechtsträgers nach Satz 9, die in der Anfangsbilanz des Wohnungsunternehmens mit dem Ausgangswert angesetzt worden sind, entgeltlich und in den Fällen des Satzes 9 Nr. 4 mit einem anderen als dem Buchwert an andere Wohnungsunternehmen oder Rechtsträger nach Satz 9 übertragen werden, gilt als Veräußerungsgewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten und dem Wert, der sich für das Gebäude oder den Gebäudeteil im Zeitpunkt der Veräußerung aus dem Ansatz mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 des Einkommensteuergesetzes, ergibt.<sup>11</sup> Die Sätze 2 bis 10 gelten nicht für Wohnungsunternehmen, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 steuerbefreit sind.

(4)<sup>1</sup> Beginnt die Steuerbefreiung auf Grund des § 5 Abs. 1 Nr. 9, sind die Wirtschaftsgüter, die der Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 dienen, in der Schlussbilanz mit den Buchwerten anzusetzen.<sup>2</sup> Erlischt die Steuerbefreiung, so ist in der Anfangsbilanz für die in Satz 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter der Wert anzusetzen, der sich bei ununterbrochener Steuerpflicht nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung ergeben würde.

(5) Beginnt oder erlischt die Steuerbefreiung nur teilweise, so gelten die Absätze 1 bis 4 für den entsprechenden Teil des Betriebsvermögens.

(6)<sup>1</sup> Gehören Anteile an einer Kapitalgesellschaft nicht zu dem Betriebsvermögen der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die von der Körperschaftsteuer befreit wird, so ist § 17 des Einkommensteuergesetzes auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn die übrigen Voraussetzungen dieser Vorschrift in dem Zeitpunkt erfüllt sind, in dem die Steuerpflicht endet.<sup>2</sup> Als Veräußerungspreis gilt der gemeine Wert der Anteile.<sup>3</sup> Im Falle des Beginns der Steuerpflicht gilt der gemeine Wert der Anteile als Anschaffungskosten der Anteile.<sup>4</sup> Die Sätze 1 und 2 gelten nicht in den Fällen des Absatzes 4 Satz 1.

Autor: Dr. Joachim **Mauel**, Rechtsanwalt/Steuerberater,  
Unkel/Rhein

Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

**Inhaltsübersicht**

**Allgemeine Erläuterungen zu § 13**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 13 .</b>	1	1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG . .	5
<b>II. Rechtsentwicklung des § 13 . . . . .</b>	2	2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG . . . . .	6
<b>III. Bedeutung des § 13 . . . . .</b>	3	3. Verhältnis zu § 21 UmwStG . . . . .	7
<b>IV. Geltungsbereich des § 13 .</b>	4	4. Verhältnis zu § 7 GewStG . . . . .	8
<b>V. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>			

**Erläuterungen zu Abs. 1:  
Ende der Körperschaftsteuerpflicht einer anschließend steuerbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zu Abs. 1 . . . . .</b>	10	2. Befreiung von der Körperschaftsteuer . . . . .	12
<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen: Eine steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse wird von der Körperschaftsteuer befreit</b>		<b>III. Rechtsfolge: Aufstellung einer Schlußbilanz auf den Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht</b>	
1. Steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse . . . . .	11	1. Aufstellung einer Schlußbilanz . . . . .	13
		2. Aufstellung zum Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht . . . . .	14

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Erlöschen der Steuerbefreiung einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zu Abs. 2 . . . . .</b>	20	<b>und ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich</b>	
<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen: Eine steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse wird steuerpflichtig</b>		1. Steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse . . . . .	21

	Anm.
2. Eintritt in die Steuerpflicht . . . . .	22
3. Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich . . . . .	23
<b>III. Rechtsfolge: Aufstellung einer Anfangsbilanz auf</b>	

	Anm.
<b>den Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht</b>	
1. Aufstellung einer Anfangsbilanz . . . . .	24
2. Aufstellung zum Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht . . . . .	25

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Bewertung der Wirtschaftsgüter in der Anfangs- oder Schlußbilanz mit Teilwerten**

	Anm.
<b>A. Allgemeine Bewertungsvorschriften nach Abs. 3 Satz 1</b>	
<b>I. Überblick zu Abs. 3 Satz 1</b>	30
<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1: Ansatz der Wirtschaftsgüter in der Anfangs- und Schlußbilanz mit den Teilwerten</b>	
1. Ansatz der Wirtschaftsgüter . . . . .	31
2. Ansatz des Teilwerts in der Anfangs- und Schlußbilanz . . . . .	32
3. Sonderregelung zur Ermittlung des Teilwerts der ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen iSv. Abs. 3 Satz 2 . . . . .	33
<b>B. Besondere Bewertungsvorschriften für Wohnungsunternehmen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 10 und 11 sowie andere Unternehmen iSd. Abs. 3 Satz 9 Nr. 1–4 (Abs. 3 Sätze 2–11)</b>	
<b>I. Überblick zu Abs. 3 Sätze 2–11</b>	35
<b>II. Anwendungsbereich von Abs. 3 Sätze 2–11</b>	36
<b>III. Verrechnung des Abschreibungsverlusts sowie Ermittlung und Feststellung des nur eingeschränkt verrechenbaren Abschreibungsverlusts gem. Abs. 3 Sätze 2–8</b>	

	Anm.
1. Entstehen eines Abschreibungsverlusts (Abs. 3 Satz 2) . . . . .	40
2. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 . . . . .	41
3. Ausnahme bei Ermittlung des Abschreibungsverlusts (Abs. 3 Satz 3) . . . . .	42
4. Verminderung des nicht ausgleichbaren oder abziehbaren Abschreibungsverlusts durch Vornahme von Investitionen gem. Abs. 3 Satz 4 – sog. Investitionsklausel (Abs. 3 Satz 4)	
a) Tatbestandsvoraussetzungen der Investitionsklausel . . . . .	45
b) Rechtsfolge der Investitionsklausel: Verminderung des Abschreibungsverlusts um das Doppelte des begünstigten Investitionsvolumens im Wirtschaftsjahr . . . . .	46
5. Behandlung des im Wirtschaftsjahr das Abschreibungsvolumen übersteigenden begünstigten Investitionsvolumens (Abs. 3 Satz 5)	
a) Tatbestandsvoraussetzungen: Das begünstigte Investitionsvolumen übersteigt den nicht ausgleichbaren oder abziehbaren Abschreibungsverlust . . . . .	50

	Anm.		Anm.
b) Rechtsfolge: Rücktrag zur Erhöhung des begünstigten Investitionsvolumens des Vorjahres oder Vortrag zur Erhöhung des begünstigten Investitionsvolumens des/der Folgejahr(e) . . . . .	51	1. Organträger (Nr. 1) . . . . .	65
6. Verrechnung des verbleibenden Abschreibungsverlusts nach Berücksichtigung der Investitionsklausel mit dem Mietgewinn (Abs. 3 Satz 6)		2. Atypisch Stille Beteiligung an dem Wohnungsunternehmen (Nr. 2) . . . . .	66
a) Tatbestandsvoraussetzungen: Vorliegen eines nach Satz 4 verbleibenden, nicht ausgleichsfähigen oder abziehbaren Abschreibungsverlusts und Vorliegen eines Mietgewinns . . . . .	55	3. Unentgeltliche Übertragung auf nahestehende Personen (Nr. 3) . . . . .	67
b) Rechtsfolge: Verrechnung des nach Abs. 3 Satz 2 iVm. Abs. 3 Satz 4 verbleibenden Abschreibungsverlusts mit dem Mietgewinn . . . . .	56	4. Übertragungen nach dem Umwandlungssteuergesetz unter dem Teilwert (Nr. 4) . . . . .	68
7. Gewinnminderung in späteren Wirtschaftsjahren (Abs. 3 Satz 7) . . . . .	60	<b>V. Nachversteuerung der infolge des Teilwertansatzes unverteuert gebliebenen stillen Reserven bei Veräußerung des Grundbesitzes (Abs. 3 Satz 10)</b>	
8. Gesonderte Feststellung des verbleibenden Abschreibungsverlusts und des Vortragsvolumens (Abs. 3 Satz 8) . . . . .	61	1. Tatbestandsvoraussetzungen: Entgeltliche oder in den Fällen des Abs. 3 Satz 9 unter dem Buchwert liegende Übertragung von in der Anfangsbilanz des Wohnungsunternehmens mit dem Teilwert angesetzten Gebäuden oder Gebäudeteilen von dem Wohnungsunternehmen oder einem anderen Rechtsträger iSd. Abs. 3 Satz 9 . . . . .	70
<b>IV. Entsprechende Geltung der Sätze 2–8 bei anderen Unternehmen (Abs. 3 Satz 9)</b>		2. Rechtsfolge: Versteuerung des Veräußerungsgewinns . . . . .	71
		<b>VI. Ausnahme vom Anwendungsbereich (Abs. 3 Satz 11) . . . . .</b>	<b>75</b>

[Anschluß S. K 6]

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Buchwertprivileg für die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9  
steuerbefreiten Körperschaften, Personen-  
vereinigungen oder Vermögensmassen**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4</b>			
<b>I. Überblick zu Abs. 4</b> . . . . .	80		
<b>II. Anwendungsbereich des Abs. 4</b> . . . . .	81		
<b>B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 4</b>			
<b>I. Beginn der Steuerbefreiung (Abs. 4 Satz 1)</b>			
1. Tatbestandsvoraussetzungen: Beginn der Steuerbefreiung aufgrund von § 5 Abs. 1 Nr. 9 und Vorhandensein von Wirtschaftsgütern, die der Förderung steuerbegünstigter Zwecke iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 dienen			
a) Steuerbefreiung aufgrund des § 5 Abs. 1 Nr. 9 . . . . .	85	b) Betroffene Wirtschaftsgüter . . . . .	86
		2. Rechtsfolge: Ansatz von Buchwerten in der Schlußbilanz . . . . .	87
		<b>II. Erlöschen der Steuerbefreiung (Abs. 4 Satz 2)</b>	
		1. Tatbestandsvoraussetzungen: Erlöschen der Steuerbefreiung einer bisher gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 steuerbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse . . . . .	90
		2. Rechtsfolge: Ansatz der fortgeführten Buchwerte in der Anfangsbilanz	
		a) Aufstellen einer Anfangsbilanz . . . . .	91
		b) Ansatz der fortgeführten Buchwerte . . . . .	92

**Erläuterungen zu Abs. 5:  
Beginn oder Erlöschen einer teilweisen  
Steuerbefreiung**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zu Abs. 5</b> . . . . .	94		
<b>II. Tatbestand und Rechtsfolge gem. Abs. 5: Teilweiser Beginn oder teilweises Erlöschen einer Steuerbefreiung zwingt zur Aufstellung einer Schluß- bzw. Anfangsbilanz</b> . . . . .	95	<b>III. Anwendungsbeispiele im einzelnen</b>	
		1. Partielle Steuerpflicht bei Überdotations . . . . .	96
		2. Partielle Steuerpflicht bei wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb . . . . .	97
		3. Partielle Steuerpflicht mit anderen Tätigkeiten . . . . .	98

**Erläuterungen zu Abs. 6:  
Wesentliche Beteiligungen außerhalb des  
Betriebsvermögens**

	Anm.		Anm.
<p><b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6</b> . . . . .</p> <p><b>II. Tatbestand und Rechtsfolge von Abs. 6 Satz 1</b></p> <p style="padding-left: 20px;">1. Tatbestand: Nicht zum Betriebsvermögen gehörende wesentliche Anteile an einer Kapitalgesellschaft bei Ende der Steuerpflicht . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Rechtsfolge: Besteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinns . . . . .</p> <p><b>III. Bewertung der Anteile: Gemeiner Wert gilt als Veräußerungspreis (Abs. 6 Satz 2)</b> . . . . .</p>	<p>100</p> <p></p> <p></p> <p>101</p> <p>102</p> <p>103</p>	<p><b>IV. Tatbestand und Rechtsfolge von Abs. 6 Satz 3</b></p> <p style="padding-left: 20px;">1. Tatbestand: Nicht zum Betriebsvermögen gehörende wesentliche Anteile an einer Kapitalgesellschaft bei Beginn der Steuerpflicht . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Rechtsfolge: Der gemeine Wert der Anteile gilt als Anschaffungskosten der Anteile . . . . .</p> <p><b>V. Besonderheiten bei bestimmten gemeinnützigen Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 (Abs. 6 Satz 4)</b></p>	<p></p> <p></p> <p>104</p> <p>105</p> <p>106</p>



## Allgemeine Erläuterungen zu § 13

### I. Grundinformation zu § 13

1

§ 13 regelt die stl. Pflichten und Folgen des Beginns und des Erlöschens einer StBefreiung. Die Bestimmung gilt ohne Rücksicht auf die Gründe, wegen derer die StBefreiung beginnt oder beendet wird, sei es durch Gesetz, sei es durch tatsächliche Veränderungen (BTDrucks. 7/1470, 345).

Zweck der Vorschrift ist es, in den Fällen, in denen eine bisher stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse von der KSt. befreit wird, die während der StPflcht gebildeten stillen Reserven des BV aufzudecken und abschließend der Besteuerung zu unterwerfen. Wechselt dagegen eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse von der StBefreiung zur StPflcht, bezweckt § 13 die Freistellung der während der StBefreiung gebildeten stillen Reserven von der Besteuerung. Die Vorschrift wirkt daher in zwei Richtungen (Beendigung und Beginn der KStPflcht) bei Anwendung der gleichen Mechanismen (Aufdeckung stiller Reserven).

**Abs. 1** bestimmt: Wird eine bis dahin stpfl. Körperschaft von der KSt. befreit, so hat sie auf den Zeitpunkt der Beendigung der StPflcht eine Schlußbilanz aufzustellen.

**Abs. 2** bestimmt: Wird eine bis dahin stfreie Körperschaft stpfl., so hat sie auf den Zeitpunkt des Beginns der StPflcht eine Anfangsbilanz aufzustellen.

**Abs. 3** regelt die Bewertung. Gem. Abs. 3 Satz 1 sind in der Schlußbilanz nach Abs. 1 wie auch in der Anfangsbilanz nach Abs. 2 die Teilwerte anzusetzen. Abs. 3 Sätze 2–11 schränken indessen die stl. Berücksichtigung des Abschreibungsvolumens, das durch den Teilwertansatz entsteht, im Verlustfall für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen ein. Die Regelungen sind in ihrer technischen Ausgestaltung sehr komplex.

**Abs. 4** enthält für bestimmte gemeinnützige Körperschaften Ausnahmen vom Teilwertprinzip, um unbillige Härten wegen Gefährdung der Gemeinnützigkeit zu vermeiden. Für sie sind im Fall des Beginns der StBefreiung in der Schlußbilanz die Buchwerte anzusetzen. Erlischt bei ihnen die StBefreiung, so sind die hiernach in der vorangegangenen Schlußbilanz mit den Buchwerten angesetzten WG in der Anfangsbilanz mit dem Wert anzusetzen, der ihnen bei ununterbrochener StPflcht nach den Vorschriften über die stl. Gewinnermittlung beizulegen wäre.

**Abs. 5** bestimmt: Bei partieller StPflcht oder Befreiung gelten die Grundsätze der Abs. 1–4 für den entsprechenden, dh. den vom Eintritt der partiellen StPflcht oder Befreiung betroffenen Teil des BV.

**Abs. 6** regelt die stl. Folgen für den Fall einer wesentlichen Beteiligung nach § 17 EStG bei einer in die StBefreiung eintretenden Körperschaft und umgekehrt.

### II. Rechtsentwicklung des § 13

2

**Einführung des § 13** erstmals in das KStG 1977. Er regelt für den Übergang von der KStPflcht zur KStBefreiung die Schlußbilanzierung und für den Über-

gang von der KStBefreiung zur KStPflicht die Anfangsbilanzierung, indem er für beide Bilanzen grds. den Ansatz der Teilwerte vorschreibt. Dieser Teilwertgrundsatz führt als „Steuerentstrickungsgrundsatz“ zur stpfl. Auflösung der während der StPflicht gebildeten stillen Reserven und als „Steuerverstrickungsgrundsatz“ zur stfreien Auflösung der während der StBefreiung gebildeten „stillen Reserven“.

*Hinweis:* Bis zur Einführung des § 13 war zweifelhaft, ob und in welchem Umfang stille Reserven bei Beginn oder Erlöschen der StBefreiung aufzulösen waren. Bis dahin gab es gesetzliche Gewinnrealisierungstatbestände zB in § 16 EStG bei der Veräußerung eines Betriebs, in § 12 Abs. 1 und 2 KStG bei Verlegung der Geschäftsleitung in das Ausland, in §§ 20, 21 UmwStG bei Einbringung eines Betriebs in eine KapGes.. Abgelehnt wurde jedoch aus rechtsstaatlichen Gründen ein allgemeiner Steuerentstrickungsgrundsatz, wonach die stillen Reserven eines WG dann aufzudecken sind, wenn das WG künftig nicht mehr in die Gewinnregelung einzubeziehen ist (zur Gegenansicht s. Anm. 10).

► *Erstmalige Anwendung* für die am 1.1.1977 beginnenden VZ.

**Kultur- und StiftungsförderungsG v. 13.12.1990** (BGBl. I 1990, 2775; BStBl. I 1991, 51): Das bei Beginn der KStBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 vorgesehene Buchwertprivileg gem. Abs. 4 wurde durch Einbeziehung der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ausschließlich und unmittelbar mildtätigen oder als besonders förderungswürdig anerkannten kulturellen Zwecken dienen, erweitert.

► *Grund und Bedeutung der Änderung:* Die Ausdehnung des Buchwertprivilegs auf die Schlußbilanzierung bisher stpfl. Körperschaften, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 von der KSt. befreit werden und ausschließlich und unmittelbar mildtätigen (s. § 10b EStG Anm. 40) oder als besonders förderungswürdig anerkannten kulturellen (s. § 10b EStG Anm. 102) Zwecken dienen, erfolgte parallel zu der Ausdehnung des Buchwertprivilegs des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG auf Sachentnahmen bei anschließender Zuwendung der entnommenen WG an stbegünstigte Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 oder öffentlich-rechtliche Körperschaften, Anstalten und Stiftungen, die ausschließlich und unmittelbar mildtätigen oder als besonders förderungswürdig anerkannten kulturellen Zwecken dienen.

► *Erstmalige Anwendung:* Das Kultur- und StiftungsförderungsG v. 13.12.1990 enthält keine zeitlichen Anwendungsbestimmungen für die Änderung des § 13 Abs. 4. Daher gelten hierfür die allgemeinen zeitlichen Anwendungsbestimmungen des § 54 Abs. 1 in der bei Inkrafttreten des Kultur- und StiftungsförderungsG maßgebenden Fassung des EinigungsvertragsG v. 23.9.1990. Hiernach ist die Änderung des § 13 Abs. 4 erstmals für den am 1.1.1991 beginnenden VZ anzuwenden.

**StandOG v. 13.9.1993** (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): In Abs. 3 wurden die Sätze 2–10 angefügt. Sie befassen sich mit der eingeschränkten Verlustverrechnung (Sätze 2–9) sowie der steuerwirksamen Aufdeckung stiller Reserven in Veräußerungsfällen (Satz 10) bei ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen und solchen Unternehmen gleichgestellten Rechtsträgern (zu Grund und Bedeutung der Änderung vgl. Anm. 35, zum zeitlichen und sachlichen Anwendungsbereich vgl. Anm. 36).

► *Erstmalige Anwendung:* Abs. 3 Sätze 2–9 ist erstmals für Wj., die nach dem 27.5.1993 (Tag der dritten Lesung im BTag) enden, anwendbar. Die Neuregelung gilt also für den VZ 1993, wenn das Wj. dem Kj. entspricht oder das Wj. 1992/1993 zwischen dem 28.5. und 31.12.1993 endet. Bei abweichendem Wj. 1993/1994, das in der Zeit zwischen dem 1.1.1994 und 28.5.1994 endet, so daß

die Neuregelung im Vorjahr noch nicht anwendbar war, ist der VZ 1994 der Zeitraum der erstmaligen Anwendung der Neuregelung.

Entsprechendes gilt für Abs. 3 Satz 10 (§ 54 Abs. 8b Satz 4 KStG aF) und Abs. 3 Satz 11 (§ 54 Abs. 8b Satz 5 KStG aF).

Ein Jahr versetzt ist die Neuregelung für Wohnungsunternehmen nach Abs. 3 Satz 2 – nicht dagegen für Organe der staatlichen Wohnungspolitik – und Organträger nach Abs. 3 Satz 9 Nr. 1 erstmals anzuwenden, wenn deren Wj. nach dem 27.5.1993, spätestens jedoch am 1.5.1994 beginnt. Entspricht das Wj. dem Kj., gilt die Neuregelung erstmals für das am 1.1.1994 beginnende und am 31.12.1994 endende Wj., also für den VZ 1994. Bei abweichendem Wj. 1993/1994 ist der erste VZ 1994, wenn das Wj. in der Zeit zwischen dem 28.5. und 31.12.1993 beginnt.

Beginnt es danach im Zeitraum vom 2.1. bis 1.5.1994, ist der erste VZ 1995.

Die zeitlich versetzte Anwendung soll den genannten Rechtsträgern die Gelegenheit geben, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Investitionsklausel gem. Abs. 3 Satz 4 zu schaffen. Auf Antrag wurde auf die zeitlich versetzte erstmalige Anwendung der Vorschriften verzichtet. Hierdurch wurden Nachteile für die genannten Wohnungsunternehmen, die bereits im Jahre 1993 Investitionen vorgenommen haben und aufgrund dieser Investitionen von der Investitionsklausel Gebrauch machen wollten, vermieden.

**Ges. zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts v. 28.10.1994** (BGBl. I 1994, 3267; BStBl. I 1994, 839): Durch Anfügung eines neuen Satzes 11 an Abs. 3 wurden die nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 von der KStPflcht befreiten Wohnungsunternehmen von den einschränkenden Regelungen des Abs. 3 Sätze 2–10 ausgenommen (BTDrucks. 12/7945, 66). Diese ergänzende Neuregelung ist erstmals für nach dem 27.5.1993 endende Wj. bzw. auf nach dem 27.5.1995 erfolgende Übertragungen anzuwenden (§ 54 Abs. 8 Satz 5 aF).

Der Verweis in Abs. 4 auf § 9 wurde an die Neufassung des § 9 redaktionell angepaßt.

**StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): In Abs. 3 Satz 8 wurde die Verweisung auf § 10d EStG redaktionell geändert (BTDrucks. 14/1442, 86).

### III. Bedeutung des § 13

3

**Rechtliche Bedeutung:** Die Bestimmung verhindert, daß

- die während der StPflcht gebildeten stillen Reserven durch den Eintritt einer StBefreiung der Besteuerung entzogen und
- die während einer StBefreiung gebildeten „stillen Reserven“, die in dieser Zeit ohne steuerbelastende Folgen realisiert werden konnten, durch den Eintritt der StPflcht der Besteuerung zugeführt

werden. Für die Fälle des Übergangs von der KStPflcht zur KStFreiheit ist sie eine den §§ 11 und 12 entsprechende Schlußbesteuerungsvorschrift. In den Materialien (BTDrucks. 7/1470, 345) wird die Notwendigkeit dieser Vorschrift mit dem Hinweis auf die in dem neuen Gesetz enthaltenen Änderungen des Kreises der stbefreiten Körperschaften begründet. § 13 gilt jedoch unabhängig davon, ob der StBeginn oder die StBefreiung aufgrund einer gesetzlichen Änderung, ei-

ner Änderung der Satzung oder einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse eintritt.

**Wirtschaftliche Bedeutung:** Betroffen von § 13 sind insbes. ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen. Die Auswirkungen für diese Unternehmen sind erheblich, nachdem durch das StReformG 1990 die bisherige StFreiheit für gemeinnützige Wohnungsunternehmen aufgehoben wurde. Ferner zählen ehemalige Bundesunternehmen nach Privatisierung zu den wirtschaftlich Betroffenen. Da auch der partielle Verlust bzw. die lediglich teilweise Gewährung der StFreiheit in den Anwendungsbereich der Vorschrift fällt, ergeben sich auch insoweit häufiger vorkommende Anwendungsfälle, etwa wenn bei gemeinnützigen Körperschaften ein Wechsel in der Beurteilung der Frage der StBefreiung eines Zweckbetriebs iSd. § 65 AO vorzunehmen ist.

4

#### IV. Geltungsbereich des § 13

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift bezieht sich auf alle unbeschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Beschränkt Stpfl. sind grundsätzlich ausgeschlossen. Das folgt aus § 5 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, der beschränkt Stpfl. iSv. § 2 Nr. 1 von der KStBefreiung ausnimmt (zur Vereinbarkeit dieser Regelung mit europäischem Recht s. § 5 Anm. 201). Einige DBA gewähren ausländ., im Ansässigkeitsstaat bestimmten gemeinnützigen Zwecken dienenden Körperschaften dieselben StVergünstigungen wie inländ. Körperschaften (Art. 27 DBA USA, Art. 21 Abs. 7 Buchst. b DBA Frankreich, Art. 28 DBA Schweden). Hier kommt daher § 13 auch für beschränkt Stpfl. zur Anwendung (ebenso GOSCH/HEGER, § 13 Rn. 5)

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift gilt für sämtliche subjektiven StBefreiungen. Dabei stellen die in § 5 Abs. 1 geregelten Tatbestände die Hauptanwendungsfälle dar. § 13 ist aber auch bei Beginn oder Wegfall einer außerhalb des KStG geregelten StBefreiung anzuwenden. Dagegen findet die Vorschrift keine Anwendung, wenn die Körperschaft bisher zu Unrecht vom FA ohne Vorliegen der tatsächlichen Voraussetzungen als stbefreit behandelt wurde. Entsprechendes gilt im umgekehrten Fall der unzutreffenden Behandlung als stpfl.

#### V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

##### 5 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

**Verhältnis zu § 5:** Beginn und Wegfall der KStBefreiungen nach § 5 Abs. 1 bilden die Hauptanwendungsfälle des § 13 Abs. 1–5.

**Verhältnis zu § 6:** § 6 enthält ergänzende Regelungen zu der in § 5 Abs. 1 Nr. 3 geregelten StBefreiung für Pension-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen. Auch soweit diese Kassen nur partiell stpfl. sind, ist § 13 gem. dessen Abs. 5 entsprechend anzuwenden, wenn die StBefreiung teilweise beginnt oder erlischt (vgl. § 6 Anm. 5).

**Verhältnis zu §§ 8 und 8b:** § 13 ergänzt die allgemeine Einkommensermittlungsvorschrift des § 8. Der nach § 13 Abs. 1, 5 und 6 zu ermittelnde Entstrickungsgewinn und das laufende Ergebnis aus der betrieblichen Einkunftsart stellen den in die Einkommensermittlung eingehenden Gewinn dar. Abs. 3 Sätze 2–10 beschränken die stl. Berücksichtigung von Verlusten bzw. führen in

bestimmten Veräußerungsfällen zu einer Hinzurechnung bei der Einkommensermittlung.

Die StFreistellung bestimmter Gewinne nach § 8b Abs. 2 bleibt von § 13 unberührt.

**Verhältnis zu §§ 11 und 12:** Wie diese Vorschriften beruhen die Schlußbesteuerungsvorschriften des § 13 auf dem Grundgedanken, daß die während der Dauer der StPflicht gebildeten stillen Reserven bei Wegfall der StPflicht grds. der Besteuerung zuzuführen sind.

**Verhältnis zu Organschaftsregelungen (§§ 14–19):** Der durch das EUG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) eingefügte § 14 Abs. 3 Satz 4 verweist auf § 13 Abs. 3. § 14 Abs. 3 enthält für Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, eine Ausschüttungsfiktion. Mehrabführungen gelten als Gewinnausschüttungen der OG an den OT (aA BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, BFH/NV 2003, 572, gegen die Auffassung der FinVerw., R 59 Abs. 4 Satz 3 KStR 1995). Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, werden als Einlage durch den OT in die OG behandelt.

Die Neuregelung betrifft insbes. auch ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen, indem § 14 Abs. 3 Satz 4 den Teilwertansatz der vororganschaftlichen Zeit zuordnet (zu Details s. § 14 Anm. J 04–5 ff.).

**Verhältnis zu § 22:** Der Gewinn aus der Auflösung der stillen Reserven nach § 13 gehört bei Genossenschaften zu dem im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Überschuß iSd. § 22. Sie können als genossenschaftliche Rückvergütung ausgeschüttet werden und sind in diesem Fall nach Maßgabe des § 22 als BA abziehbar (FinMin. NRW v. 19.7.1978, StEK KStG 1977 § 13 Nr. 1 Tz. 3).

## 2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

6

**Verhältnis zu § 5 EStG:** Die in § 13 vorgeschriebene Schlußbilanz unterliegt den stl. Gewinnermittlungsvorschriften (R 54 Abs. 1 Satz 3 KStR). Zu Einzelheiten s. Anm. 24, 31.

**Verhältnis zu § 6 EStG:** § 13 enthält im Verhältnis zu § 6 EStG Sondervorschriften über die Bewertung der WG des BV. Sein Abs. 4 korrespondiert mit den Buchwert-Entnahmemöglichkeiten des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG für WG, die im Anschluß an ihre Entnahme unentgeltlich an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 von der KSt. befreite Körperschaft überlassen werden.

**Verhältnis zu § 16 EStG:** § 13 schafft für die Fälle des Eintritts einer KStBefreiung für das bisher der KStPflicht unterliegende BV einen Gewinnrealisierungstatbestand neben dem § 16 EStG, dessen Anwendbarkeit in den von ihm betroffenen Fällen unberührt bleibt (zB bei Aufgabeerklärung für einen im ganzen verpackteten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer sonst stfreien Körperschaft).

## 3. Verhältnis zu § 21 UmwStG

7

§ 13 Abs. 6 regelt die stl. Konsequenzen des Eintritts einer KStBefreiung bei Anteilen an KapGes. für die Fälle einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung iSd. § 17 EStG. Für einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG bedarf es einer Abs. 6 entsprechenden Vorschrift nicht, weil § 21 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG die Gewinne aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile ausdrücklich von einer etwaigen persönlichen KStBefreiung ausnimmt. Insoweit ergänzt also § 21 UmwStG die Regelung in Abs. 6.

8 **4. Verhältnis zu § 7 GewStG**

Die nach § 13 als Folge des Eintritts einer StBefreiung vorgeschriebene Gewinnrealisierung schlägt nach § 7 GewStG auf den Gewerbeertrag durch, weil es sich nicht um einen von der Gewerbeertragsbesteuerung ausgeschlossenen Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs handelt (vgl. hierzu Abschn. 38 Abs. 3, 40 Abs. 2, 42 Abs. 2 Satz 2 GewStR). § 13 Abs. 3 Sätze 2–11 sind zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die GewSt. nicht anzuwenden (BMF v. 20.12.1994, BStBl. I 1994, 917 Tz. 6). Auf den Teilwertansatz zurückzuführende AfA-Verluste können daher bei ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die GewSt. berücksichtigt werden.

9 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 1:  
Ende der Körperschaftsteuerpflicht einer  
anschließend steuerbefreiten Körperschaft, Personen-  
vereinigung oder Vermögensmasse**

10 **I. Überblick zu Abs. 1**

Beim Übergang von der StPflicht zur StFreiheit haben stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen gem. Abs. 1 eine Schlußbilanz aufzustellen. Gem. Abs. 3 Satz 1 und der dort vorgeschriebenen Bewertung mit dem Teilwert wird so zum Zeitpunkt des Erlöschens der StPflicht die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt. Der Gesetzgeber hat damit durch die Einfügung des § 13 in das KStG die frühere Streitfrage, ob der Übergang von der StPflicht zur StBefreiung zur Besteuerung der beim Ausscheiden aus der StPflicht vorhandenen stillen Reserven führe (verneinend BFH v. 25.5.1962 – I 155/59 U, BStBl. III 1962, 351, bejahend THIEL, StKongrRep. 1968, 273 [284]), iSd. damaligen Auffassung der FinVerw., die für eine Schlußbesteuerung eintrat, entschieden.

**II. Tatbestandsvoraussetzungen: Eine steuerpflichtige  
Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse  
wird von der Körperschaftsteuer befreit**

11 **1. Steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse**

Abs. 1 gilt in subjektiver Hinsicht für stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen.

**Körperschaften** sind juristische Personen iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–4. Hierzu zählen KapGes. (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschr. Haftung), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und sonstige juristische Personen des privaten Rechts (s. näher § 1 KStG Anm. 21 ff.).

**Personenvereinigungen** sind nicht rechtsfähige Vereine gem. § 1 Abs. Nr. 1.

**Vermögensmasse:** Der Begriff Vermögensmasse ist gleichbedeutend mit dem Begriff „nicht rechtsfähiges Zweckvermögen“ iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 5. Unter Zweckvermögen sind als Oberbegriff Anstalten, Stiftungen und sonstige Zweckvermögen zu verstehen (s. § 3 KStG Anm. 14).

Daß der Gesetzgeber die Worte „Vermögensmasse“ und „nicht rechtsfähiges Zweckvermögen“ synonym verwendet, ergibt die amtliche Überschrift zu § 3 iVm. dem Wortlaut des § 3 Abs. 1. Diese Vorschrift ordnet Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen dem Begriff Vermögensmasse aus der Überschrift zu (ebenso LADEMANN/LOHMAR, § 13 KStG Rn. 1).

**Unbeschränkte Steuerpflicht:** Voraussetzung ist grundsätzlich, daß es sich um eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse handelt, die bislang nicht von der KSt. befreit war. Auf beschränkt Stpfl. ist § 13 Abs. 1 nicht anwendbar, da sowohl die persönlichen StBefreiungen des § 5 Abs. 1 gem. § 5 Abs. 2 Nr. 2 als auch die sonstigen Befreiungen von der KSt. für beschränkt Stpfl. iSv. § 2 Nr. 1 nicht gelten (ggf. europarechtlich problematisch, s. Anm. 4). Eine Ausnahme besteht jedoch, soweit durch vereinzelte DBA die StBefreiungen des § 5 auch auf ausländ. Körperschaften erstreckt werden (s. Anm. 4).

## 2. Befreiung von der Körperschaftsteuer

12

Der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 verlangt, daß eine bislang stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse „von der Körperschaftsteuer befreit“ wird.

**Beginn der Körperschaftsteuerbefreiung:** Die Befreiung von der KSt. ist weitere Voraussetzung des Gewinnrealisierungstatbestands des Abs. 1. Worauf diese Befreiung beruht, ist unerheblich. Sowohl durch Gesetzesänderungen ausgelöste oder durch Gesetz bestimmte Gründe, als auch durch tatsächliche Veränderung eintretende Umstände kommen für die StBefreiung in Betracht (BTD Drucks. 7/1470, 345). Solche tatsächlichen Umstände können im Geschäftszweck und in der Tätigkeit der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse begründet liegen. Die überwiegende Anzahl gesetzlicher Befreiungen von der KSt. nennt § 5. Nicht nur für diese, sondern auch für sonstige gesetzliche Befreiungen greift § 13 Abs. 1 (vgl. R 27 KStR).

**Subsidiarität des Abs. 1:** Abs. 1 betrifft hingegen nicht allgemein die Beendigung der StPflicht, sondern nur den besonderen Fall des Übergangs der StPflicht zur StBefreiung. Es handelt sich also um einen Vorgang während des Bestehens der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse. Fällt die StPflicht dagegen infolge Veräußerung, Umwandlung, Liquidation weg, gelten insoweit die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der jeweiligen Einkunftsart des EStG oder etwa eingreifende Sondervorschriften gem. §§ 11, 12 bzw. aus dem UmwStG. Für die Aufgabe eines Gewerbebetriebs gilt § 16 EStG (s. jedoch zur Überführung eines (Teil-)Betriebs in den stbefr. Bereich einer Körperschaft Anm. 87 aE) und für dessen Verpachtung ist das Wahlrecht zu gewähren (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124; SCHAUHOFF, DStR 1996, 366 ff.).

Keine StBefreiung iSv. Abs. 1 stellt es ferner dar, wenn Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen durch Befreiung von Einkommen oder Einkommensteilen oder durch Tarifvorschriften stfrei gestellt werden.

### III. Rechtsfolge: Aufstellung einer Schlußbilanz auf den Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht

#### 13 1. Aufstellung einer Schlußbilanz

Mit der Befreiung von der KSt. hat die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse eine Schlußbilanz aufzustellen. In die Schlußbilanz sind die WG aufzunehmen, die bisher der Erzielung von Gewinneinkünften gedient haben. Stpfl., die nach § 8 Abs. 2 gewerbliche Einkünfte beziehen (zB KapGes.) haben danach sämtliche WG in die Schlußbilanz aufzunehmen, andere Stpfl. dagegen nur diejenigen WG, die bislang der Erzielung von Gewinneinkünften gedient haben.

**Buchführungspflicht:** Von Abs. 1 werden zunächst die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichteten Körperschaften erfaßt, die gem. § 8 Abs. 2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Buchführungspflichtige Körperschaften sind stets zur Aufstellung einer Schlußbilanz verpflichtet. Bilanzierungspflicht besteht danach für Körperschaften iSd. § 8 Abs. 2 mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft oder selbständiger Arbeit. Für andere Körperschaften besteht sie nur in bezug auf diese Einkünfte, sie entfällt für Nicht-Gewinneinkünfte.

**Keine Buchführungspflicht:** Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die handelsrechtlich keiner Buchführungspflicht unterliegen, ist zu differenzieren.

► *Gewinneinkünfte:* Soweit die Einkünfte den Gewinneinkunftsarten iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 3 EStG (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit) zuzurechnen sind, besteht die Verpflichtung zur Aufstellung einer Schlußbilanz. Denn § 13 Abs. 1 bezweckt die stl. Erfassung aller Vermögenmehrungen während der Zeit der StPflcht. Bei Ermittlung des Gewinns durch Einnahmenüberschußrechnung ist daher R 16 Abs. 7 EStR entsprechend anzuwenden (R 54 Abs. 1 Satz 4 KStR) und auf den Zeitpunkt der Beendigung der StPflcht eine Übergangsbilanz aufzustellen. In dieser sind die nach R 17 EStR notwendigen Gewinnkorrekturen vorzunehmen. Hieraus ist sodann die Schlußbilanz zu entwickeln (BTDrucks. 7/1470, 546, BTDrucks. 7/5310, 12). Im einzelnen sind also der Besteuerung zu unterwerfen:

- der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben,
- als Folge des Wechsels der Gewinnermittlungsart die erforderlichen Hinzu- und Abrechnungen sowie
- der sog. Entstrickungsgewinn, nämlich die aufgedeckten stillen Reserven.

► *Keine Gewinneinkünfte:* Bei Einkünften, die keine Gewinneinkünfte darstellen (zB Verein mit Einkünften aus VuV), besteht hingegen keine Verpflichtung zur Aufstellung einer Schlußbilanz. Denn bei diesen Überschubeinkünften iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 5–7 EStG ist BV nicht denkbar. Die stillen Reserven unterliegen hier im Grundsatz auch während der StPflcht nicht der Besteuerung. Eine Ausnahme besteht für wesentliche Beteiligungen iSv. § 17 EStG (vgl. Abs. 4, Anm. 80ff.).

**Steuerliche Behandlung des laufenden Gewinns- und des Entstrickungsgewinns:** Laufender Gewinn und Entstrickungsgewinn unterliegen der tariflichen KSt. des § 23. Freibeträge gem. § 16 Abs. 4 EStG ggf. iVm. §§ 14, 18 Abs. 3 EStG sind nicht zu gewähren. Diese Rechtslage ist für Realisierungstatbestände nach dem 31.12.1995 eindeutig. Denn aufgrund der Neufassung des § 16 Abs. 4 EStG durch Art. 1 Nr. 21 des JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995,

1250; BStBl. I 1995, 438) kommt die Freibetragsregelung nur noch im Bereich der Besteuerung natürlicher Personen zum Tragen (§ 52 Abs. 19a EStG idF des JStG 1996), dagegen nicht mehr für Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen.

*Hinweis:* Auch zur früheren Rechtslage vertrat die FinVerw. die Ansicht, daß ein Freibetrag nicht zu gewähren sei, da die StBefreiung keine Veräußerung oder Betriebsaufgabe darstelle (R 47 Abs. 5 Satz 6 KStR 1995, BLÜMICH/WIED, § 13 Rn. 11). Diese Auffassung der FinVerw., die die Gewährung eines Freibetrags auf den Entstrickungsgewinn verweigert, ist indessen nicht bedenkenfrei.

Sie ist im übrigen von der FinVerw. im Bereich des § 11 im Fall der Liquidation einer KapGes. aufgegeben worden, nachdem der BFH (Urt. v. 8.5.1991 – I R 33/90, BStBl. II 1992, 437) entschieden hat, daß auf Liquidationsgewinne einer KapGes. § 16 Abs. 4 EStG anzuwenden ist (vgl. Abschn. 26 Abs. 3 Satz 4 KStR 1990 zu der ursprünglichen und R 46 Abs. 3 § 1 KStR 1995 zu der geänderten Verwaltungsauffassung). Da § 11 und § 13 auf einem einheitlichen Rechtsgedanken beruhen (s. BTDrucks. 7/1470, 345), erscheint es uE konsequent, die Freibetragsregelung des § 16 Abs. 4 EStG auch im Bereich des § 13 KStG anzuwenden (ebenso POSDZIECH, krit. KStK, 47/5; STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 13 Rn. 10; aA DEJPW/JOST; § 13 Rn. 44; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 16).

## 2. Aufstellung zum Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht

14

Gem. Abs. 1 ist die Schlußbilanz auf den Zeitpunkt, in dem die StPflcht endet, aufzustellen.

**Stichtagsbezogene oder unterjährige Schlußbilanz:** Die Verpflichtung zur Aufstellung der Schlußbilanz tritt ein mit dem Ende der objektiven StPflcht, dh. mit dem Eingreifen eines StBefreiungstatbestands, also unabhängig davon, daß die Körperschaft etc. auch während ihrer Befreiung von der KStPflcht subjektiv unbeschränkt stpfl. bleibt. Solche objektiven StBefreiungstatbestände enthält insbes. § 5 Abs. 1. Daneben sind die Gründe für eine StBefreiung auch in anderen Gesetzen geregelt (vgl. § 5 Anm. 490 ff.; R 27 KStR). Mit dem Eingreifen der StBefreiung ist die Schlußbilanz auf den Tag aufzustellen, der dem Beginn der StBefreiung unmittelbar vorausgeht. Insoweit stellt § 13 Abs. 1 eine spezielle Regelung dar, die § 4 Abs. 1 EStG vorgeht. Der Bilanzstichtag des § 13 Abs. 1 kann – je nach Befreiungstatbestand und Lauf des Wj. – mit dem Ende des Wj. bzw. VZ zusammenfallen oder in dessen Verlauf liegen.

**Besonderheiten bei objektiven Steuerbefreiungen:** Zu beachten ist jedoch, daß die tatbestandlichen Voraussetzungen von sachlichen (objektiven) StBefreiungen (zB § 5 Abs. 1 Nr. 3–14 und Nr. 16–22), die immer dann eintreten, wenn eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse die in den einzelnen Vorschriften enthaltenen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, grundsätzlich nur dann gegeben sind, wenn die Voraussetzungen für die StBefreiung vom Beginn bis Ende des VZ bzw. des abweichenden Bemessungszeitraums vorliegen (§ 5 Anm. 14, 15). Der Beginn der StBefreiung fällt in diesen Fällen also mit dem Ende des Wj. bzw. des VZ zusammen (glA STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 13 Rn. 3; FG Köln v. 19.3.1998, EFG 1998, 1288 [1289], aufgeh. durch BFH v. 21.10.1999 – I R 68/98, BFH/NV 2000, 891).

**Besonderheiten bei subjektiven Steuerbefreiungen:** Demgegenüber tritt bei persönlichen (subjektiven) StBefreiungen, (zB § 5 Abs. 1 Nr. 1, 2, 2a und 15) dh. denjenigen StBefreiungen, die für die in der Vorschrift aufgeführten Körperschaften gelten, die StBefreiung ein, solange die Vorschrift im Gesetz enthalten ist und die Körperschaft existiert. Hier kann sich daher die Verpflichtung zur Aufstellung einer Schlußbilanz auch zu einem beliebigen Zeitpunkt im Verlauf

des Wj. bzw. VZ ergeben (zu Einzelheiten vgl. § 5 Anm. 13, 15; glA STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 13 Rn. 3).

15–19 Einstweilen frei.

## **Erläuterungen zu Abs. 2: Erlöschen der Steuerbefreiung einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse**

20

### **I. Überblick zu Abs. 2**

Abs. 2 regelt die Folgen des Erlöschens der StBefreiung einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit anschließendem Eintritt in die StPflcht; verlangt wird darüber hinaus eine Gewinnermittlung durch BV-Vergleich. Die Vorschrift ordnet an, daß auf den Zeitpunkt des Eintritts in die StPflcht eine Anfangsbilanz aufzustellen ist. Während die Schlußbilanz nach Abs. 1 dazu dient, die Endbesteuerung des bisher stpfl. Unternehmens herbeizuführen, ist es Zweck der Anfangsbilanz bei der nunmehr stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die Vorteile der StFreiheit festzustellen. Gewinne, die während der Befreiung von der KStPflcht entstanden sind, bleiben infolge der Bewertung mit dem Teilwert (Abs. 3) in der Anfangsbilanz stfrei.

### **II. Tatbestandsvoraussetzungen: Eine steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse wird steuerpflichtig und ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich**

#### 21 **1. Steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse**

Adressat des Abs. 2 sind die gleichen Rechtsträger wie nach Abs. 1. Das dort Ausgeführte gilt zu Abs. 2 entsprechend (vgl. Anm. 11). Auch Abs. 2 hat für Steuerausländer idR keine praktische Bedeutung, sondern gilt für Fälle der unbeschränkten StPflcht gem. § 1 Abs. 1.

#### 22 **2. Eintritt in die Steuerpflicht**

Wie nach Abs. 1 können für den Eintritt in die StPflcht nach Abs. 2 durch Gesetz oder Gesetzesänderung bestimmte Gründe wie auch durch tatsächliche Veränderung eintretende Umstände verantwortlich sein. Selbst wenn der Eintritt in die StPflcht nur vorübergehend ist, ist Abs. 2 anzuwenden und eine Anfangsbilanz aufzustellen.

Das gilt auch dann, wenn die Auswirkungen nur gering sind. Von § 13 Abs. 2 erfaßt sind auch die Fälle der StBefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9. Hier müssen jedoch die Besonderheiten des § 13 Abs. 4 Satz 2 beachtet werden. Ein weiterer Fall der Aufhebung der StBefreiungsvorschrift betrifft gemeinnützige Wohnungsbauunternehmen, deren StPflcht durch das StandOG v. 13.9.1993 (s. Anm. 2) begründet worden ist (vgl. auch Abs. 3 Sätze 2–10).

### 3. Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich

23

Abs. 2 sieht die Möglichkeit, während der StBefreiung entstandene Gewinne stfrei zu halten, nur bei der Ermittlung des Gewinns durch BV-Vergleich vor. Für die Ermittlung des Gewinns durch Einnahmenüberschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ist die Aufstellung einer Anfangsbilanz nicht vorgesehen. Ermittelt die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihren Gewinn nach Wegfall der StBefreiung durch Überschubrechnung, ist sie nach dem Wortlaut der Vorschrift nicht zur Aufstellung einer Anfangsbilanz berechtigt mit der Folge, daß die Auflösung stiller Reserven während der StPflicht zur Gewinnrealisierung führt, auch soweit sie während der Zeit der StFreiheit gebildet wurden. (so DEJPW/JOST, § 13 Rn 32; STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 13 Rn. 7; vermittelnd FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 26, die die WG des Anlagevermögens mit dem maßgeblichen Teilwert in ein Anlageverzeichnis übernehmen wollen). UE ist es dem Unternehmen jedoch freizustellen, durch Aufstellen einer Anfangsbilanz gem. § 4 Abs. 1, § 5 EStG einen Wechsel der Gewinnermittlungsart vorzunehmen, da dies dem Zweck der Vorschrift, während der StFreiheit gebildete stille Reserven stfrei zu halten, entspricht (ebenso BLÜMICH/WIED, § 13 Rn. 14). An den Wechsel der Gewinnermittlungsart ist das Unternehmen allerdings grundsätzlich für drei Jahre – jedenfalls bei zeitgleicher Verteilung des Übernahmeertrags – gebunden (BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102; GOSCH/HEGER, § 13 Rn. 27).

## III. Rechtsfolge: Aufstellung einer Anfangsbilanz auf den Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht

### 1. Aufstellung einer Anfangsbilanz

24

**Erstellung einer Anfangsbilanz:** Tritt die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in die StPflicht ein, hat sie auf den Zeitpunkt des Beginns der StPflicht eine Anfangsbilanz aufzustellen. Auch hier ist der Eintritt in die objektive StPflicht gemeint (s. Anm. 14), nämlich die Beendigung eines StBefreiungstatbestands. Es besteht eine Verpflichtung zur Aufstellung der Anfangsbilanz („... hat ...“).

**Inhalt der Anfangsbilanz:** Inhaltlich ist die aufzustellende Anfangsbilanz eine StBil., in der die Bewertung sämtlicher erworbener und auch selbst erstellter WG mit dem Teilwert zu erfolgen hat. Entsprechend Anm. 23 ist auch der Einnahmenüberschubrechner gem. Abs. 2 berechtigt, eine Anfangsbilanz aufzustellen. Die Anfangsbilanz ist unter Zugrundelegung der stl. Vorschriften, also besonders unter Beachtung des § 5 EStG, aufzustellen. Das führt zB dazu, daß nach der Rspr. selbstgeschaffene immaterielle WG, etwa ein Firmenwert, in die Anfangsbilanz nicht aufzunehmen sind. (BFH v. 9.8.2000 – I R 69/68, BStBl. II 2001, 71, mit Anm. WEBER-GRELLET, FR 2000, 1285). Etwas anderes gilt allerdings bei Einbringung von BV (einschl. Firmenwert) durch eine stbefreite Körperschaft in eine (stpfl.) KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten; insoweit liegt ein tauschähnlicher und damit entgeltlicher Vorgang vor. Der im eingebrachten Unternehmen enthaltene (dort selbstgeschaffene) Firmenwert wird beim übernehmenden Rechtsträger angeschafft und ist daher gem. § 5 Abs. 2 EStG zu aktivieren; so zutreffend BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88, in Abgrenzung zu BFH v. 9.8.2000 – I R 69/98, BStBl. II 2001, 71. Die ausschließlich für stl. Zwecke zu erstellende Bilanz durchbricht jedoch für die Bewertung den Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. (§ 5 Abs. 1 u. 6

ESTG) durch die gesetzliche Forderung des Ansatzes des Teilwertes (§ 13 Abs. 3 Satz 1).

## 25 2. Aufstellung zum Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht

Entsprechend Abs. 1 ist die Anfangsbilanz gem. Abs. 2 auf den Zeitpunkt des Beginns der StPflcht zu erstellen. Regelmäßig ist die Anfangsbilanz daher auf den Beginn eines VZ aufzustellen. Das zur Schlußbilanz insoweit Ausgeführte gilt hier entsprechend (Anm. 14). Bei Beendigung einer persönlichen (subjektiven) StBefreiung kann die Verpflichtung zur Aufstellung einer Schlußbilanz auch während eines Wj. bzw. VZ entstehen (Anm. 14).

26–29 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 3: Bewertung der Wirtschaftsgüter in der Anfangs- oder Schlußbilanz mit Teilwerten

### A. Allgemeine Bewertungsvorschriften nach Abs. 3 Satz 1

#### 30 I. Überblick zu Abs. 3 Satz 1

Nachdem in Abs. 1 und 2 die Verpflichtung zur Aufstellung einer Anfangs- und Schlußbilanz geregelt ist, befaßt sich Abs. 3 Satz 1 mit der Bewertung der in diesen Bilanzen anzusetzenden WG. Sie sind vorbehaltlich des Abs. 4 mit den Teilwerten anzusetzen. Abs. 4 sieht für bestimmte gemeinnützige Einrichtungen iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 9 eine Fortführung der Buchwerte vor. § 13 Abs. 3 Satz 1 geht als spezielle stl. Regelung den Bewertungsgrundsätzen des § 6 EStG sowie den Wertansätzen, die sich nach dem Handelsrecht ergeben würden, vor. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1 EStG) wird durchbrochen (BTDrucks. 7/1470, 3469).

#### II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1: Ansatz der Wirtschaftsgüter in der Anfangs- und Schlußbilanz mit den Teilwerten

#### 31 1. Ansatz der Wirtschaftsgüter

**Wirtschaftsgut:** Der Begriff des WG in Abs. 3 Satz 1 entspricht der im StRecht allgemein gültigen Definition (vgl. § 5 EStG Anm. 50 ff.). Gemeint sind sowohl materielle als auch immaterielle WG.

**Ansatz:** Auch die Frage des Ansatzes der WG folgt allgemeinen stl. Regeln. Es gelten die einschlägigen stl. Aktivierungs- und Passivierungs- und -verbote (§ 5 EStG) sowie die stl. Ansatzwahlrechte. Der Ansatz eines selbst geschaffenen Firmenwerts erfolgt daher nicht (§ 5 Abs. 2 EStG). Nur für die Bewertung wird der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. durchbrochen, nicht dagegen für die Frage des Ansatzes der WG (BFH v. 9.8.2000 – I R 69/98, BStBl. II 2001, 71) Handelsrechtl. Bilanzierungshilfen werden stl. nicht berücksichtigt.

## 2. Ansatz des Teilwerts in der Anfangs- und Schlußbilanz

**Teilwert:** Nach Abs. 3 Satz 1 sind – vorbehaltlich der Regelung in Abs. 4 (vgl. Anm. 80 ff.) – in der Schlußbilanz zum Beginn der StBefreiung (Abs. 1) und in der Anfangsbilanz bei Erlöschen der StBefreiung (Abs. 2) die WG mit dem Teilwert anzusetzen. Insoweit gilt die Definition des Teilwerts gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG. Es ist also der Betrag anzusetzen, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen der Zahlung des gesamten Kaufpreises für die einzelnen WG ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt (s. § 6 Anm. 579 ff.). Der Ansatz mit dem Teilwert ist zwingend. Er ist auch dann vorzunehmen, wenn der Teilwert die AHK eines WG übersteigt. Abs. 3 Satz 1 stellt nämlich mit der Verpflichtung zum Ansatz des Teilwerts eine den allgemeinen bilanzstreehtl. Bewertungsgrundsätzen des § 6 EStG vorgehende Regelung dar (BTDrucks. 7/1470, 346). Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. gem. § 5 Abs. 1 EStG wird durchbrochen, so daß der Teilwert auch dann anzusetzen ist, wenn er über der handels- und strehtl. Bewertungsobergrenze der AHK liegt. Auf die von der Rspr. entwickelten Teilwertvermutungen (s. § 6 EStG Anm. 586) kann uE zurückgegriffen werden.

**Teilwertansatz in der Schlußbilanz:** Der Ansatz des Teilwerts in der Schlußbilanz bei Beginn der StBefreiung führt zur Aufdeckung und Versteuerung der angesammelten stillen Reserven (vgl. R 54 Abs. 1 Satz 1 KStR). Der Ansatz des Teilwerts in der Schlußbilanz erfaßt nicht nur den Wertzuwachs während der StPflcht, sondern kann auch in den Fällen zur Gewinnverwirklichung führen, in denen bisher aufgrund gesetzlicher Vorschriften in der StBil. Rücklagen gebildet oder Einnahmen erfolgsneutral behandelt wurden. Hierzu zählen neben dem Wertzuwachs bei einzelnen WG des BV auch die stillen Reserven aus der Übernahme einer Rücklage nach § 6b EStG, der Vornahme von Sonderabschreibungen nach § 7g EStG oder aufgrund von Zuschüssen aus öffentlichen Mitteln gem. R 34 EStR, die stl. erfolgsneutral durch Kürzung der AHK behandelt wurden.

Der Entstrickungsgewinn erhöht den laufenden Gewinn des letzten Wj., in dem die StPflcht bestand. Er unterliegt dem StSatz des § 23 Abs. 1 oder in den Fällen des § 23 Abs. 2 (letztmalig 1998) dem ermäßigten StSatz von 42 vH. Im Rahmen der Gliederungsrechnung nach §§ 27 ff., 30 KStG aF erhöht der Entstrickungsgewinn zusammen mit dem Gewinn des letzten stpfl. Wj. die belasteten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals.

► *Billigkeitsmaßnahmen:* Die Notwendigkeit der Auflösung aller stillen Reserven ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut des Abs. 3 und ist vom Gesetzgeber gewollt. Für Billigkeitsmaßnahmen aus sachlichen Gründen ist daher kein Raum; allenfalls können Billigkeitsmaßnahmen wegen subjektiver Härten nach Lage des Einzelfalls zu prüfen sein (FinMin. NRW v. 19.7.1978, StEK KStG 1977 § 13 Nr. 1; koord. Ländererl., FinMin. Hessen v. 6.10.1980, DB 1980, 2163; krit. STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 13 Rn. 8).

► *Freibetrag nach § 16 EStG:* Die Freibetragsregelung des § 16 Abs. 4 EStG findet keine Anwendung (str. vor Neufassung des § 16 Abs. 4 EStG durch das JStG 1996, s. hierzu Anm. 13aE).

**Teilwertansatz in der Anfangsbilanz:** Während der Ansatz des Teilwerts in der Schlußbilanz die Versteuerung der stillen Reserven bewirkt, führt der Ansatz des Teilwerts in der Anfangsbilanz umgekehrt dazu, daß die während der StFreiheit gebildeten stillen Reserven nach Abs. 3 Satz 1 vorbehaltlich der Regelung in Abs. 4 Satz 2 steuerneutral aufgedeckt und damit endgültig freigestellt werden (R 54 Abs. 2 KStR).

In den Folgejahren sind die Bilanzansätze der Anfangsbilanz fortzuschreiben. Die nach § 13 Abs. 3 Satz 1 angesetzten Teilwerte sind an die Stelle der in § 6 EStG vorgeschriebenen AHK getreten. Die in der Anfangsbilanz ausgewiesenen Teilwerte sind die Grundlage der AfA-Bemessung. Von den Teilwerten sind die gesetzlich zulässigen Abschreibungen vorzunehmen (vgl. jedoch Anm. 35 ff. zu der Sonderregelung für Wohnungsunternehmen gem. Abs. 3 Sätze 2 ff.).

### 33 **3. Sonderregelung zur Ermittlung des Teilwerts der ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen iSv. Abs. 3 Satz 2**

Die FinVerw. hat mit BMF-Schr. v. 30.3.1990 (BSTBl. I 1990, 149) für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen, die durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 mit Wirkung ab VZ 1990 bzw. auf Antrag ab VZ 1991 (vgl. § 54 Abs. 4 aF) stpfl. wurden, eine Sonderregelung geschaffen. Diese Wohnungsunternehmen dürfen die Teilwerte des gesamten Grundbesitzes – Grund und Boden sowie Gebäude – in der von ihnen bei Eintritt der StPflcht aufzustellenden Anfangsbilanz nach einem vereinfachten Verfahren ermitteln. Die Teilwerte des Grundbesitzes können nach dieser Verwaltungsregelung pauschaliert auf der Grundlage der historischen AHK unter Berücksichtigung von Baukostenindizes berechnet werden. Das vereinfachte Verfahren nach dem BMF-Schreiben gilt nur, wenn der gesamte Grundbesitz einheitlich nach diesem Verfahren bewertet wird. Es gilt im übrigen für die Bewertung in dem Zeitpunkt, „in dem die bisherige StBefreiung gemeinnütziger Wohnungsunternehmen und Organe der staatlichen Wohnungspolitik ganz oder teilweise erlischt“, also für die Bewertung zu Beginn des VZ 1990 bzw. bei Ausübung der Option gem. § 54 Abs. 4 aF zu Beginn des VZ 1991. Abgesehen von dieser Vereinfachungsregelung bleibt es zulässig, die Teilwerte durch Sachverständigengutachten zu belegen (vgl. hierzu OFD Düss. v. 11.8.1992, KStHA 1996 H 13/4; OFD Frankf. v. 18.12.1991, KSt.-Kartei § 5 Karte Jh; FinMin. NRW v. 20.1.1994, KStHA 1998 H 13/5).

34 Einstweilen frei.

## **B. Besondere Bewertungsvorschriften für Wohnungsunternehmen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 10 und 11 sowie andere Unternehmen iSd. Abs. 3 Satz 9 Nr. 1–4 (Abs. 3 Sätze 2–11)**

### 35 **I. Überblick zu Abs. 3 Sätze 2–11**

Durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 sind die vormals gemeinnützigen, von der StPflcht befreiten Wohnungsunternehmen und Organe der staatlichen Wohnungsbaupolitik nach § 5 Nr. 10 und 11 KStG 1984 unter Aufhebung der Wohnungsgemeinnützigkeit stpfl. geworden.

**Teilwertaufstockung bei Beendigung der Gemeinnützigkeit:** Mit dem Beginn der StPflcht zum 1.1.1990 bzw. auf Antrag zum 1.1.1991 (§ 54 Abs. 4 KStG aF) mußten diese Wohnungsunternehmen ihren Grundbesitz, insbes. Gebäude oder Gebäudeteile, gem. Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 2 bzw. Abs. 5 in der Anfangsbilanz mit den Teilwerten ansetzen. Es kam also zur steuerneutralen Aufdeckung erheblicher stiller Reserven, verbunden mit der Konsequenz einer zT wesentlich höheren Bemessungsgrundlage für zukünftige AfA. Die infolge des Eintritts in die StPflcht geschaffenen Abschreibungs- und Verlustverrechnungs-

möglichkeiten wurden von den ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen unternehmensintern, aber auch im Konzernverbund durch die früher unzulässige Ergebnisabführung (BVerwG v. 10.5.1985 – 8 C 52/82, BStBl. II 1985, 440) im Rahmen der stl. Organschaft gem. §§ 14 ff. genutzt.

**Begrenzte Verlustnutzung durch Teilwertaufstockung:** Mit der Einführung des Abs. 3 Sätze 2–10 durch das StandOG v. 13.9.1993 und dem später durch das Ges. zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts v. 28.10.1994 ergänzten Abs. 3 Satz 11 sollte insbes. verhindert werden „daß Verluste aus der Wohnungsvermietung ehemals gemeinnütziger Wohnungsunternehmen, soweit sie auf Abschreibungen von hohen Teilwerten beruhen, von anderen Unternehmen berücksichtigt werden, mit denen sie lediglich konzernrechtlich verbunden sind“ (BTDrucks. 12/5016, 94). Verluste, die auf Abschreibungen auf die Teilwerte zurückzuführen sind, dürfen daher im Rahmen einer Organschaft dem OT stl. nicht zugerechnet werden.

Ferner hat der Gesetzgeber durch die Einführung der Abs. 3 Sätze 2–11 die Verlustzurechnung an Dritte bei mitunternehmerischer stiller Beteiligung (atypisch stille Beteiligung), bei der die Verlustbeteiligung nicht auf die Einlage beschränkt ist und deshalb § 15a Abs. 5 Nr. 1 EStG nicht eingreift, sowie die Geltendmachung von Verlusten in Fällen unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Rechtsnachfolge oder in vergleichbaren Fällen der Vermögensübertragung nach dem UmwStG ausgeschlossen. Schließlich hat der Gesetzgeber eine streife Veräußerung und damit die Übertragung solcher Verluste auf Unternehmen im Konzernverbund (BTDrucks. 12/5016, 94) untersagt. Die beschriebenen Regelungen lassen die durch den Teilwertansatz iSd. Abs. 3 Satz 1 bedingten AfA-Verluste weder zu einem Verlustausgleich noch zu einem Verlustabzug nach § 10d EStG zu (vgl. § 13 Abs. 3 Satz 2). Da nach der gesetzgeberischen Intention die auf der Teilwertabschreibung beruhenden stl. Vorteile außerhalb der Wohnungswirtschaft nicht erlangt werden sollten, bleibt lediglich eine Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen aus der Wohnungsvermietung (Mietgewinn) möglich, nicht jedoch mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb oder mit anderen Einkunftsarten. Auch eine Übertragung des Verlustpotentials auf andere Unternehmen ist daher ausgeschlossen (vgl. Abs. 3 Satz 9).

Investitionen im Bereich des abnutzbaren unbeweglichen Anlagevermögens führen allerdings zu einer Umqualifizierung eines nur eingeschränkt nutzbaren Verlustpotentials in einen uneingeschränkt berücksichtigungsfähigen Verlust nach Maßgabe des Abs. 3 Sätze 4–7 (sog. Investitionsklausel).

## II. Anwendungsbereich von Abs. 3 Sätze 2–11

36

Die Regelungen in Abs. 3 Sätze 2–11 gelten nicht im Bereich der GewSt. (BMF v. 20.12.1994, BStBl. I 1994, 917 Tz. 6). Hier bleibt es dabei, daß auf den Teilwertansatz zurückzuführende Abschreibungsverluste auch bei den früheren gemeinnützigen Wohnungsunternehmen gewstl. in vollem Umfang steuermindernd ausgeglichen und ggf. nach § 10a GewStG zum Verlustvortrag genutzt werden können.

Einstweilen frei.

37–39

### III. Verrechnung des Abschreibungsverlusts sowie Ermittlung und Feststellung des nur eingeschränkt verrechenbaren Abschreibungsverlusts gem. Abs. 3 Sätze 2–8

#### 40 1. Entstehen eines Abschreibungsverlusts (Abs. 3 Satz 2)

Tatbestandsvoraussetzung ist das Vorliegen eines Verlusts aus Vermietung und Verpachtung der Gebäude oder Gebäudeteile, die in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert angesetzt worden sind, bei Wohnungsunternehmen (Abschreibungsverlust). Abs. 3 Satz 2 ist auf Wohnungsunternehmen und Organe der staatlichen Wohnungspolitik (Wohnungsunternehmen) iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 10 und 11 KStG idF der Bekanntmachung v. 10.2.1994 (BGBl. I 1994, 217) anzuwenden.

**Wohnungsunternehmen** iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 10 aF waren Unternehmen, die aufgrund der Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes (WGG) und der dazu erlassenen Durchführungsverordnung (WGDDV) als gemeinnützige Wohnungsunternehmen anerkannt waren. Voraussetzung für die Anerkennung war, daß diese Unternehmen ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienten und ihr wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausging (zu näheren Einzelheiten vgl. § 5 KStG Anm. 322).

**Organe der staatlichen Wohnungspolitik** iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 11 KStG aF waren Unternehmen oder Teile hiervon, die nach den Vorschriften des WGG und der WGDDV als Organe der staatlichen Wohnungspolitik anerkannt waren. Es handelte sich hierbei um juristische Personen, an denen Bund oder Länder mit mindestens 51 vH am Grund- oder Stammkapital beteiligt waren, und die sich ganz oder überwiegend wohnungswirtschaftlichen Aufgaben widmeten (zB Kreditinstitute, Verband des Wohnungs- und Siedlungswesens, Beamten-Heimstättenwerk, Heimstätten und Siedlungsunternehmen – s. § 5 KStG Anm. 371).

► *Wohnungsunternehmen im Beitrittsgebiet* stellen keine Wohnungsunternehmen iSv. Abs. 3 Satz 2 dar, so daß die Sätze 2–10 für solche Unternehmen in den neuen Bundesländern nicht anzuwenden sind, auch wenn sie in der früheren DDR Gemeinnützigkeitsstatus besessen haben (FinMin. Thüringen v. 17.7.1995, StEK KStG 1997 § 13 Nr. 8).

**Abschreibungsverlust:** Abs. 3 Satz 2 enthält die Legaldefinition des sog. Abschreibungsverlusts. Es handelt sich dabei um Verluste aus der Vermietung und Verpachtung der Gebäude oder der Gebäudeteile, die in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert, dem sog. Ausgangswert, angesetzt worden sind.

Der Abschreibungsverlust ist der Teil des Verlusts, der aus der Abschreibung der Gebäude oder Gebäudeteile resultiert. In den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen also nur aufgrund der vorgenommenen AfA eingetretene Verluste derjenigen Gebäude oder Gebäudeteile, die bei Eintritt in die StPflcht mit dem Teilwert (= Ausgangswert) angesetzt worden sind. Werden Gebäude oder Gebäudeteile später angeschafft oder hergestellt, ist Abs. 3 Satz 2 nicht einschlägig (vgl. Abs. 3 Satz 3). Es gelten insoweit die allgemeinen Vorschriften.

Auch soweit der Teilwertansatz in der Anfangsbilanz den bisherigen Buchwerten entspricht oder gar zu einer Minderung des Buchwerts der bislang angesetzten Gebäude oder Gebäudeteile führt, ist Abs. 3 Satz 2 nicht anzuwenden. Denn die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 löst ein Abschreibungsverlust nur insoweit aus, als er den Unterschiedsbetrag zwischen der AfA nach dem Ausgangswert und den Abschreibungen nach den bis zum Zeitpunkt des Beginns der StPflcht entstandenen AHK der Gebäude oder Gebäudeteile übersteigt. Ist der Teilwert gleich

dem bisherigen Buchwert oder gar niedriger, ermangelt es an einer auf den Teilwertansatz zurückzuführenden Mehrabschreibung.

Der Abschreibungsverlust ist danach in einen stl. absetzbaren und einen stl. nicht absetzbaren Verlust aufzgliedern, da der Gesetzgeber nur den Teil des Abschreibungsverlusts von der uneingeschränkten Verlustverrechnung ausschließen will, der durch den Teilwertansatz in der Anfangsbilanz und das daraus resultierende erhöhte Abschreibungsvolumen verursacht ist (Beispiel hierzu s. Anm. 41).

**Abschreibungsverlust aus Vermietung und Verpachtung:** Nur der Abschreibungsverlust aus Vermietung und Verpachtung löst die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 aus. Das bedeutet zum einen, daß Verluste aus Verwaltungsaufwand, aus dem Betrieb des Gebäudes und aus einer nicht mit der Vermietung und Verpachtung zusammenhängenden Tätigkeit keine Abschreibungsverluste darstellen. Zum anderen bedeutet dies, daß nur die reinen Miet- und Pächterträge und die damit in kausalem Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Gewinne/Verluste aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen sind. Andere Erträge, zB Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken, Finanzerträge oder Erträge aus Hilfsgeschäften zählen nicht zu den Erträgen aus Vermietung und Verpachtung ebensowenig wie die durch diese Erträge bedingten Aufwendungen zu Verlusten aus Vermietung und Verpachtung führen.

Während KapGes. und Genossenschaften grundsätzlich nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, die stl. zu ermitteln und der Besteuerung zu unterwerfen sind, empfiehlt es sich wegen der in Abs. 3 Satz 2 getroffenen Unterscheidung der Einkunftsarten für Wohnungsunternehmen, den Gewinn getrennt nach folgenden Tätigkeitsbereichen zu ermitteln (BMF v. 20.12.1994, BStBl. I 1994, 917):

- Gewinn/Verlust aus der stpfl. Vermietung und Verpachtung der in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert angesetzten Gebäude oder Gebäudeteile;
- Gewinn/Verlust aus der stpfl. Vermietung und Verpachtung anderer als der in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert angesetzten Gebäude oder Gebäudeteile (einschl. der von dem Wohnungsunternehmen selbst gemieteten oder gepachteten Objekte);
- Gewinn/Verlust aus anderer stpfl. Tätigkeit als der Vermietungstätigkeit.

Soweit aus der Vermietung und Verpachtung der Gebäude und/oder Gebäudeteile, die bei Beginn der StPflcht mit dem Teilwert angesetzt wurden, ein positives Ergebnis erzielt wird, liegt kein Abschreibungsverlust vor. Auch die auf dem erhöhten Teilwertansatz beruhende AfA kann in diesem Fall voll geltend gemacht werden.

## 2. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2

41

Gem. Abs. 3 Satz 2 dürfen Wohnungsunternehmen die Abschreibungsverluste mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb oder mit anderen Einkünften aus anderen Einkunftsarten nur ausgleichen oder nach § 10d EStG abziehen, soweit der Abschreibungsverlust den Unterschiedsbetrag zwischen den AfA nach dem Ausgangswert und nach den bis zum Zeitpunkt des Beginns der StPflcht entstandenen AHK der Gebäude oder Gebäudeteile übersteigt. Eingeschränkt ist also der Verlustausgleich und der Verlustabzug nach § 10d EStG. Diese eingeschränkte Verlustverrechnung kommt dann zum Tragen, wenn das Wohnungsunternehmen einen Abschreibungsverlust zu verzeichnen hat. Solange Gewinne

erzielt werden, liegt tatbestandsmäßig kein Abschreibungsverlust vor (s. Anm. 40 aE).

Werden Gewinne erzielt und keine Verluste ausgewiesen, bestehen daher keine Einschränkungen bei der Verrechnung der AfA, auch soweit sie auf dem gegenüber dem früheren Buchwert erhöhten Teilwertansatz beruht.

Erst wenn Verluste eintreten und soweit diese auf den stl. nicht absetzbaren Abschreibungsverlust zurückzuführen sind, ergibt sich eine Beschränkung des Verlustausgleichs bzw. des Verlustabzugs nach § 10d EStG, soweit sich der Abschreibungsverlust nicht durch Investitionen des laufenden oder folgenden Jahres verringert (s. Anm. 45, 46) oder mit einem Mietgewinn verrechnet (s. Anm. 55, 56) werden kann. Die Grundsätze der Mindestbesteuerung sind zu beachten, so daß sich neben zeitlichen Beschränkungen von daher in den VZ 1999–2003 Einschränkungen bei der horizontalen (= einkunftsartbezogenen) und vertikalen (= einkunftsübergreifenden) Verlustverrechnung und ab dem VZ 2004 betragsmäßige Beschränkungen ergeben können.

**Beispiel:** Die historischen AK der Gebäude eines Wohnungsunternehmens betragen 10 Mio. €. In der Anfangsbilanz waren Teilwerte von 15 Mio. € anzusetzen. Das Unternehmen erzielt Verluste.

**Lösung:** Das Wohnungsunternehmen kann unbeschränkt die AfA auf die historischen AK, also 2 vH von 10 Mio. = 200 000 € geltend machen. Die AfA auf die die AK überschreitenden Teilwerte (= 100 000 €) kann lediglich vorgetragen werden.

**Ergänzung des vorstehenden Beispiels:** Das Wohnungsunternehmen hat im VZ Aufwendungen zur Erhaltung der Gebäudesubstanz.

**Lösung:** Der Erhaltungsaufwand kann verlusterhöhend unbeschränkt geltend gemacht werden.

#### 42 3. Ausnahme bei Ermittlung des Abschreibungsverlusts (Abs. 3 Satz 3)

Gem. Abs. 3 Satz 3 gehört zum Abschreibungsverlust nicht die AfA, soweit sie sich nach den AHK bemißt, die nach dem Zeitpunkt des Beginns der StPflcht entstanden ist (s. auch Anm. 40).

**Ergänzung des Beispiels zu Anm. 41:** Das Wohnungsunternehmen schafft nach Eintritt in die StPflcht weitere Gebäude für 6 Mio. € an. **Lösung:** Die AfA von 300 000 € ist voll zu berücksichtigen (vgl. zur weiteren Lösung Anm. 46).

43–44 Einstweilen frei.

#### 4. Verminderung des nicht ausgleichbaren oder abziehbaren Abschreibungsverlusts durch Vornahme von Investitionen gem. Abs. 3 Satz 4 – sog. Investitionsklausel (Abs. 3 Satz 4)

##### 45 a) Tatbestandsvoraussetzungen der Investitionsklausel

Durch die Vornahme von Investitionen hat das Wohnungsunternehmen es in der Hand, die Rechtsfolgen des Abs. 3 Satz 2 abzuschwächen und die eingeschränkte Verlustverrechnung ganz oder teilweise zu vermeiden.

**Investitionen in das abschreibbare unbewegliche Anlagevermögen:** Erforderlich hierzu ist es, daß Investitionen in das abnutzbare unbewegliche Anlagevermögen vorgenommen werden. Tatbestandsvoraussetzung ist die Vornahme von Investitionen in Gebäude. Investitionen in Grund und Boden sind nicht begünstigt. Im übrigen ist das begünstigte Investitionsvolumen nach allgemeinen stl. Grundsätzen zu beurteilen, was zu folgender Betrachtung führt:

► *Anlage- und Umlaufvermögen:* Bei der Frage der Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen ist auf den Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung des WG abzustellen. Wird nach diesem Zeitpunkt die Zweckbestimmung der WG geändert, gilt folgendes: Bei einer Umwidmung von Anlage- in Umlaufvermögen bleibt das begünstigte Investitionsvolumen unberührt, es sei denn, die Umwidmung erfolgt in zeitlichem Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung des WG. Wird von Umlauf- in Anlagevermögen umgewidmet, zählt das WG mit der Umwidmung zum begünstigten Investitionsvolumen (BMF v. 20.12.1994, BStBl. I 1994, 917).

► *Steuerpflichtiger Bereich:* Der Begriff des Anlagevermögens setzt nach zutr. Ansicht von Gesetzgeber und FinVerw. die Vornahme der Investition im stpfl. Bereich der Wohnungsunternehmen voraus, so daß Investitionen im streifen Bereich bei Abs. 3 Satz 4 nicht berücksichtigt werden können (BTDrucks. 12/7945, 66). Ganz oder teilweise von der KSt. befreite Wohnungsunternehmen gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10 sind deshalb von der Verlustverrechnung ausgenommen (vgl. Abs. 3 Satz 11).

**Investitionen ergeben aktivierungspflichtige Aufwendungen:** Ferner müssen die Investitionen zu aktivierungspflichtigen Aufwendungen führen. Bei der Aktivierung von Aufwendungen in der StBil. gelten der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. sowie die GoB. Die aktivierungspflichtigen Aufwendungen als das begünstigte Investitionsvolumen umfassen die stl. zu aktivierenden AHK einschl. der dazugehörigen Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Grundsätzlich ist für die Beurteilung, ob AHK vorliegen, auf § 255 HGB abzustellen. Aufgrund des durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2004, 2645; BStBl. I 2004, 710) in das EStG eingefügten § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG (zur erstmaligen Anwendung, s. § 52 Abs. 16 Sätze 7–9 EStG) sind jedoch in Abweichung zu den handelsrechtl. Vorschriften die Besonderheiten für die sog. anschaffungsnahen HK zu berücksichtigen.

Zu aktivieren sind auch Anlagen im Bau (teilmertige Bauten), und zwar mit den bis zum Bilanzstichtag entstandenen Aufwendungen. Die TeilHK zählen zum begünstigten Investitionsvolumen, nicht dagegen Anzahlungen auf noch zu erstellende Anlagen (BMF v. 20.12.1994, BStBl. I 1994, 917).

#### b) Rechtsfolge der Investitionsklausel: Verminderung des Abschreibungsverlusts um das Doppelte des begünstigten Investitionsvolumens im Wirtschaftsjahr

46

**Begünstigtes Investitionsvolumen:** Der nach Satz 2 nicht ausgleichbare oder abzichbare Abschreibungsverlust (Anm. 40) vermindert sich um das Doppelte der im Wj. anfallenden aktivierungspflichtigen Aufwendungen für die zum Anlagevermögen des Wohnungsunternehmens gehörenden abnutzbaren unbeweglichen WG. Abs. 3 Satz 4 spricht insoweit von dem begünstigten Investitionsvolumen. Die Vornahme von Investitionen führt zur stl. uneingeschränkten Berücksichtigung des Abschreibungsverlusts. Er kann von allen positiven Einkünften des Stpfl. abgezogen werden, nicht lediglich vom Mietgewinn.

**Beispiel:** Der nach Abs. 3 Sätzen 2, 3 stl. nicht absetzbare Abschreibungsverlust beträgt 300 000 €. Werden Investitionen iSv. Abs. 3 Satz 4 durchgeführt iHv. 100 000 €, wird der Abschreibungsverlust in Höhe des Doppelten von 100 000 €, also in Höhe von 200 000 €, auch stl. absetzbar. 200 000 € können zum Verlustausgleich oder zum Verlustabzug nach § 10d EStG (ggf. unter Anwendung der Grundsätze der Mindestgewinnbesteuerung) verwandt werden.

**Fortsetzung Lösung Beispiel gem. Anm. 42:** Für die neu angeschafften Gebäude für 6 Mio. € gem. Anm. 42 kann nicht nur die AfA von 300 000 € (2 vH von 6 Mio. €) abgezogen werden. Die Neuanschaffungen führen zu einer Minderung des nicht abziehbaren Verlusts bis zum Doppelten der AK, im Beispiel also bis 12 Mio. €.

47–49 Einstweilen frei.

**5. Behandlung des im Wirtschaftsjahr das Abschreibungsvolumen übersteigenden begünstigten Investitionsvolumens (Abs. 3 Satz 5)**

50 a) **Tatbestandsvoraussetzungen: Das begünstigte Investitionsvolumen übersteigt den nicht ausgleichbaren oder abziehbaren Abschreibungsverlust**

Die Rechtsfolgen gem. Abs. 3 Satz 5 werden ausgelöst, wenn das begünstigte Investitionsvolumen den ausgleichsfähigen oder abziehbaren Abschreibungsverlust übersteigt. Das begünstigte Investitionsvolumen stellt dabei das Doppelte der durchgeführten Investitionen in das bewegliche Anlagevermögen dar. Zu beachten ist, daß nur Investitionen im stpfl. Bereich des Wohnungsunternehmens die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 5 auslösen (s. Anm. 45).

51 b) **Rechtsfolge: Rücktrag zur Erhöhung des begünstigten Investitionsvolumens des Vorjahres oder Vortrag zur Erhöhung des begünstigten Investitionsvolumens des/der Folgejahr(e)**

Hat der Stpfl. im Wj. begünstigte Investitionen vorgenommen, die den nach Satz 2 nicht ausgleichbaren Abschreibungsverlust übersteigen, sieht Satz 5 den Rück- bzw. Vortrag des verbleibenden Investitionsvolumens vor. Das den abzugsfähigen Abschreibungsverlust übersteigende Investitionsvolumen wirkt sich im Wj. der Vornahme der Investition nicht aus, wenn der doppelte Betrag der begünstigten Investitionen höher als der Abschreibungsverlust ist.

Das den nicht ausgleichs- bzw. abzugsfähigen Abschreibungsverlust übersteigende begünstigte Investitionsvolumen ist wie folgt zu behandeln:

**Rücktrag:** Nach Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1 erfolgt zunächst ein Rücktrag zur Erhöhung des begünstigten Investitionsvolumens des Vorjahres. Es kann also im Vorjahr ein weiterer, ursprünglich nicht ausgleichs- bzw. abzugsfähiger Abschreibungsverlust unter Beachtung der Grundsätze der Mindestgewinnbesteuerung geltend gemacht werden. Eine bereits erfolgte Veranlagung ist nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern.

**Vortrag:** Verbleibt auch nach einem solchen Rücktrag ein stl. nicht ausgleichs- bzw. abzugsfähiger Abschreibungsverlust, ist nach Abs. 3 Satz 5 Halbs. 2 der verbleibende Betrag des begünstigten Investitionsvolumens in das/die folgende(n) Wj. vorzutragen. Das jeweilige Vortragsvolumen wird nach § 13 Abs. 3 Satz 5 Halbs. 2 und Satz 8, § 10d Abs. 4 EStG gesondert festgestellt (§ 179 Abs. 1 AO). Dieser Feststellungsbescheid hat gem. § 171 Abs. 10, § 157 Abs. 2 AO Grundlagenfunktion.

52–54 Einstweilen frei.

## 6. Verrechnung des verbleibenden Abschreibungsverlusts nach Berücksichtigung der Investitionsklausel mit dem Mietgewinn (Abs. 3 Satz 6)

### a) Tatbestandsvoraussetzungen: Vorliegen eines nach Satz 4 verbleibenden, nicht ausgleichsfähigen oder abziehbaren Abschreibungsverlusts und Vorliegen eines Mietgewinns

55

**Verbleibender Abschreibungsverlust:** Ob nach Berücksichtigung der Investitionsklausel ein Abschreibungsverlust verbleibt, der nicht ausgeglichen oder abgezogen werden darf, beurteilt sich nach den Ausführungen zu Anm. 45–51. Es ist also festzustellen, ob nach Berücksichtigung der sich aus der Investitionsklausel (Abs. 3 Sätze 4, 5) ergebenden Rechtsfolgen ein nicht ausgleichs- bzw. abzugsfähiger Abschreibungsverlust besteht. Verbleibt ein stl. nicht absetzbarer Abschreibungsverlust, sind die weiteren Voraussetzungen von Satz 6 zu prüfen.

**Vorliegen eines Gewinns aus der Vermietung und Verpachtung von Gebäuden oder Gebäudeteilen (Mietgewinn):** Der Gewinn aus der Vermietung und Verpachtung von Gebäuden und Gebäudeteilen ist gesetzlich als Mietgewinn definiert. Der Mietgewinn stellt den Saldo aus der gesamten Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit des Wohnungsunternehmens, korrigiert um den nicht ausgleichsfähigen und nicht abziehbaren Abschreibungsverlust des laufenden Wj. nach Abs. 3 Sätze 2–5, dar. Er ist regelmäßig wie folgt zu berechnen (BMF v. 20.12.1994, BStBl. I 1994, 917 Tz. 4):

- Gewinn/Verlust aus der stpfl. Vermietung und Verpachtung anderer als in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert angesetzter Gebäude,
- zuzüglich Gewinn/abzüglich Verlust aus der stpfl. Vermietung und Verpachtung der in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert angesetzten Gebäude oder Gebäudeteile,
- zuzüglich nicht ausgleichsfähiger und nicht abziehbarer Abschreibungsverluste nach Abs. 3 Sätze 2–5.

### b) Rechtsfolge: Verrechnung des nach Abs. 3 Satz 2 iVm. Abs. 3 Satz 4 verbleibenden Abschreibungsverlusts mit dem Mietgewinn

56

Abs. 3 Satz 6 ermöglicht die Verrechnung des verbleibenden Abschreibungsverlusts (s. Anm. 51) mit dem Mietgewinn (s. Anm. 55). Verrechenbar nach Abs. 3 Satz 6 ist der nicht ausgleichs- bzw. abzugsfähige Abschreibungsverlust im Wj. in der Höhe, in der ein Mietgewinn verbleibt. Die Verrechnung erfolgt bis zur Höhe des Mietgewinns des laufenden Wj. Eine Berücksichtigung des Abschreibungsverlusts erfolgt also in voller Höhe, wenn der Mietgewinn den verbleibenden Abschreibungsverlust übersteigt. Ist das nicht der Fall und übersteigt der nicht ausgleichs- und abzugsfähige Abschreibungsverlust den Mietgewinn, wird der nicht verrechenbare Teil des Abschreibungsverlusts gesondert festgestellt (§ 13 Abs. 3 Sätze 6–8, § 10d Abs. 4 EStG). Der zum Schluß des Wj. festgestellte verbleibende Abschreibungsverlust ist mit Mietgewinnen künftiger Wj. zu verrechnen.

**Beispiel:** Das Wohnungsunternehmen erzielt in 01 einen Verlust aus der Vermietung und Verpachtung der in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert angesetzten Gebäude oder Gebäudeteile von 750 000 €. Die Differenz zwischen der AfA nach dem Teilwert (= 675 000 €) und der AfA nach den historischen AHK (= 300 000 €) beträgt 375 000 €. Investitionen nach Abs. 3 Satz 4 wurden nicht vorgenommen. Außerdem erzielt das Wohnungsunternehmen einen Gewinn aus Vermietung und Verpachtung anderer als in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert angesetzten Gebäude oder Gebäudeteile von 500 000 € und Zinserträge von 100 000 €.

Gewinn aus VuV anderer als in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert angesetzter Gebäude/Gebäudeteile	500 000 €
abzügl. Verlust aus VuV der in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert angesetzten Gebäude/Gebäudeteile	-750 000 €
zuzügl. nicht ausgleichsfähiger und nicht abziehbarer Abschreibungsverlust nach Abs. 3 Sätze 2–5	<u>+375 000 €</u>
= Mietgewinn nach Abs. 3 Satz 6	125 000 €
nicht ausgleichsfähiger und nicht abziehbarer Abschreibungsverlust nach Abs. 3 Sätze 2–5	375 000 €
abzügl. Mietgewinn	<u>-125 000 €</u>
= verbleibender Abschreibungsverlust nach Abs. 3 Sätze 2–8	250 000 €

Eine Verrechnung des Abschreibungsverlusts mit anderen Gewinnen, zB aus Kapitaleinkünften oder gewerblicher Tätigkeit, ist nicht zulässig. Solche anderen Gewinne wirken sich also auf die Feststellung des Abschreibungsverlusts nicht aus.

*Abwandlung des vorstehenden Beispiels:* Das Wohnungsunternehmen erzielt in 01 einen weiteren Gewinn aus Kapitaleinkünften iHv. 200 000 €. Es hat in 01 Investitionen von 50 000 € vorgenommen.

Ergebnis 01:

Teilergebnis aus VuV oder mit dem Teilwert angesetzten Gebäude/Gebäudeteile	-750 000 €	
Teilergebnis aus VuV anderer Gebäude/Gebäudeteile	+500 000 €	
Teilergebnis aus anderen Tätigkeiten	<u>+200 000 €</u>	
vorläufiger Gewinn	<u>- 50 000 €</u>	-50 000 €
Ermittlung des nicht ausgleichsfähigen und nicht abziehbaren Abschreibungsverlusts		
Teilergebnis aus VuV mit dem Teilwert angesetzten Gebäude/Gebäudeteilen	-750 000 €	
AfA nach dem Teilwert	+675 000 €	
AfA bis Eintritt in StPflcht nach historischen AK/HR	<u>-300 000 €</u>	
Differenz (Unterschiedsbetrag)	+375 000 €	375 000 €
uneingeschränkter verrechenbarer Abschreibungsverlust	300 000 €	
nicht ausgleichsfähiger und nicht abziehbarer Abschreibungsverlust gem. Abs. 3 Satz 2	375 000 €	

Veränderung durch Investitionen gem. Abs. 3 Sätze 4, 5			
Investitionen	50 000 €	375 000 €	
begünstigtes Investitionsvolumen nach Abs. 3 Satz 2	100 000 €	<u>-100 000 €</u>	
verbleibender Abschreibungsver- lust nach Abs. 3 Sätze 2–5		275 000 €	-50 000 €
Verrechnung mit Mietgewinn gem. Abs. 3 Satz 6			
Gewinn aus anderen Gebäuden/ Gebäudeteilen	500 000 €		
Verlust aus VuV der mit dem Teil- wert angesetzten Gebäude/Ge- bäudeteile	-750 000 €		
Korrektur um verbleibenden, nicht ausgleichs- u. abziehbaren Abschreibungsverlust gem. Abs. 3 Sätze 2–5	<u>275 000 €</u>		
Mietgewinn gem. Abs. 3 Satz 6	25 000 €	25 000 €	
Verbleibender Abschreibungsver- lust am 31.12.01 gem. Abs. 3 Sätze 2–8	+ 250 000 €	+ 250 000 €	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		<u>200 000 €</u>	

Einstweilen frei.

57–59

**7. Gewinnminderung in späteren Wirtschaftsjahren (Abs. 3 Satz 7)**

60

Gem. Abs. 3 Satz 7 ist die Minderung in einem späteren Jahr nur zulässig, soweit der Abschreibungsverlust in einem vorangegangenen Wj. nicht berücksichtigt werden konnte (sog. verbleibender Abschreibungsverlust). Die Verrechnung mit laufendem Mietgewinn ist zwingend. Ein Wahlrecht besteht nicht.

Hieraus ergibt sich iVm. den weiteren Ausführungen zur Investitionsklausel und zum Mietgewinn für die Geltendmachung des Abschreibungsverlusts zwingend folgende Reihenfolge:

- Der im laufenden Jahr nicht abziehbare Abschreibungsverlust vermindert sich um das Doppelte des begünstigten Investitionsvolumens des laufenden Jahres und das Doppelte des nicht ausgenutzten Investitionsvolumens der Vorjahre (Vortrag) und des Folgejahres (Rücktrag).
- Verbleibt danach ein nicht abziehbarer Abschreibungsverlust, ist er mit Gewinnen aus der Vermietung und Verpachtung (Mietgewinnen) des laufenden Wj. auszugleichen, ein weiterhin bestehender Verlust ist in den Folgejahren vorzutragen.

Ein Abschreibungsverlust, der irrtümlich nicht geltend gemacht wurde, verfällt nach Abs. 3 Satz 7 (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 34b). Nur wenn der geltend gemachte Abschreibungsverlust in vorangegangenen Jahren nicht berücksichtigt werden konnte, weil das Doppelte des Investitionsvolumens und der Mietgewinn den aufgelaufenen Abschreibungsverlust betragsmäßig nicht erreicht haben, erfolgt eine Berücksichtigung in späteren Wj.

Gesondert festzustellen sind der am Ende des Wj. verbleibende, vortragsfähige stl. noch nicht abgesetzte Abschreibungsverlust sowie das vortragsfähige Investitionsvolumen gem. Abs. 3 Satz 4.

61 **8. Gesonderte Feststellung des verbleibenden Abschreibungsverlusts und des Vortragsvolumens (Abs. 3 Satz 8)**

Nach Abs. 3 Satz 8 sind am Schluß des Wj. der verbleibende Abschreibungsverlust und das Vortragsvolumen gesondert festzustellen. Es handelt sich hierbei um eine gesonderte Feststellung iSv. § 179 AO des vortragsfähigen, stl. noch nicht berücksichtigten Abschreibungsverlusts sowie des Investitionsvolumens iSd. Ausführungen zu Anm. 46 ff., das noch nicht zur Abziehbarkeit des Abschreibungsverlusts geführt hat. Die in Bestandskraft erwachsenden Feststellungen sind durch Einspruch anfechtbar.

62–64 Einstweilen frei.

**IV. Entsprechende Geltung der Sätze 2–8 bei anderen Unternehmen (Abs. 3 Satz 9)**

65 **1. Organträger (Nr. 1)**

Nach Abs. 3 Satz 9 Nr. 1 gelten auch für Organträger (OT), soweit diesen der Abschreibungsverlust oder der Mietgewinn des Wohnungsunternehmens zuzurechnen ist, die Sätze 2–8 entsprechend. Bei dem OT ist der Abschreibungsverlust einer Organgesellschaft (OG) nur mit dem Mietgewinn dieser OG ausgleichbar.

**Zurechnung von Abschreibungsverlust des Wohnungsunternehmens:**

Eine Verrechnung bei dem OT selbst erfolgt nicht. Nur soweit also bei der OG der nicht ausgleichsfähige oder nicht abziehbare Abschreibungsverlust durch ein begünstigtes Investitionsvolumen verringert oder mit einem Mietgewinn verrechnet werden kann, ergibt sich eine stl. Auswirkung beim OT. Eine Verrechnung mit Besteuerungsgrundlagen des OT findet nicht statt. Ebenso wenig ist eine Verrechnung mit den Besteuerungsgrundlagen anderer OG zulässig (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 34d). Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Abschreibungsverlusts sowie des Vortragsvolumens wird zwar nach Abs. 3 Satz 8 auf der Ebene des OT vorgenommen, berücksichtigt aber ausschließlich die Gegebenheiten bei der OG.

**Kein neues Ausgleichsvolumen beim Organträger:** Durch diese Regelungen wird sichergestellt, daß durch die Bildung einer Organshaft Abschreibungsverluste, die bei der OG nicht ausgleichbar wären, bei dem OT nicht berücksichtigt werden können.

66 **2. Atypisch Stille Beteiligung an dem Wohnungsunternehmen (Nr. 2)**

Gem. Abs. 3 Satz 9 Nr. 2 gelten die Sätze 2–8 entsprechend für natürliche Personen und Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (zur Definition der Begriffe vgl. Anm. 11), die an dem Wohnungsunternehmen still beteiligt sind, wenn sie als Unternehmer oder Mitunternehmer anzusehen sind. Unternehmerische bzw. mitunternehmerische stille Beteiligungen sind sog. atypisch stille Beteiligungen (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Aus der entsprechenden Anwendungen der Sätze 2–8 folgt, daß die Abzugsbeschränkung des Ab-

schreibungsverlusts bei atypisch stillen Beteiligungen auf der Ebene des Mitunternehmers greift.

**Ermittlung auf Mitunternehmerebene:** Die in diesem Zusammenhang relevanten Umstände (Abschreibungsverlust, begünstigtes Investitionsvolumen, Vortragsvolumen, Mietgewinn, verbleibender Abschreibungsverlust) sind auf der Mitunternehmerebene zu ermitteln. Entsprechend den dort getroffenen Ermittlungen ist die gesonderte Feststellung beim Wohnungsunternehmen vorzunehmen. Die Regelung bewirkt, daß durch eine mitunternehmerische stille Beteiligung, bei der die Verlustbeteiligung nicht auf die Einlage beschränkt ist und deshalb § 15a Abs. 5 Nr. 1 EStG nicht eingreift, keine Zurechnung von Verlusten bei Dritten erfolgt (BTDrucks. 12/5016, 94).

Durch die Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft kann also trotz unbeschränkter Verlustbeteiligung des atypisch stillen Gesellschafters nicht erreicht werden, daß Verluste verrechnet werden, die über die für Wohnungsunternehmen eingeschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeit des Abs. 3 Sätze 2–8 hinausgehen.

### 3. Unentgeltliche Übertragung auf nahestehende Personen (Nr. 3)

67

Nach Abs. 3 Satz 9 Nr. 3 gelten die Sätze 2–8 entsprechend für natürliche Personen und Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die dem Wohnungsunternehmen nahestehen, soweit ihnen Gebäude oder Gebäudeteile des Wohnungsunternehmens, die in der Anfangsbilanz mit dem Ausgangswert angesetzt worden sind, unentgeltlich übertragen werden.

**Nahestehende Personen:** Betroffen von Nr. 3 sind nahestehende Personen. Dem Wohnungsunternehmen nahestehende Personen können sowohl juristische als auch natürliche Personen sein. Im übrigen fehlt eine gesetzliche Definition der nahestehenden Person.

UE kann zur Auslegung des Begriffes die Rspr. des BFH zur nahestehenden Personen im Rahmen der vGA (s. § 8 Anm. 44 mwN) herangezogen werden (ebenso ERNST & YOUNG/BOTT, § 13 Rn. 120; GOSCH/HEGER, § 13 Rn. 46). Diese Auslegung ergibt sich auch vor dem Hintergrund, daß die unentgeltliche Übertragung von Gebäuden oder Gebäudeteilen durch Wohnungsunternehmen regelmäßig eine vGA iSv. § 8 Abs. 3 Satz 2 darstellen wird, die allerdings nur geringe Einkommenskorrekturen erforderlich machen wird.

Denn aufgrund des Teilwertansatzes beim Wohnungsunternehmen ergeben sich – jedenfalls bei zeitnaher Übertragung nach Eintritt in die StPflcht – allenfalls geringe Bewertungsunterschiede zwischen Buchwert der übertragenen Objekte und der Bewertung der damit verbundenen vGA. Die Geltendmachung der AfA-Potentials durch den Rechtsnachfolger aufgrund des Teilwertansatzes will Abs. 3 Satz 9 Nr. 3 verhindern (BTDrucks. 12/5016, 94).

Ergänzend kann uE zur Bestimmung der nahestehenden Person § 1 Abs. 2 AStG herangezogen werden.

**Unentgeltliche Übertragung:** Weitere Voraussetzung ist, daß Gebäude oder Gebäudeteile des Wohnungsunternehmens, die in der Anfangsbilanz mit dem Ausgangswert angesetzt worden sind, unentgeltlich übertragen werden.

Gemeint sind neben unentgeltlichen Übertragungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Schenkungen, vorweggenommene Erbfolge) auch Übertragungen im Wege der Erbfolge (Gesamtrechtsnachfolge).

► *Teilentgeltliche Übertragung:* Die teilentgeltliche Übertragung löst die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 9 Nr. 3 (analoge Anwendung von Sätzen 2–8) in dem Umfang aus, wie Gebäude oder Gebäudeteile an den Rechtsnachfolger unentgeltlich übertragen werden. Das Rechtsgeschäft ist daher aufzuteilen in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil, wobei diese Aufteilung unter Zugrundelegung des Verkehrswerts der übertragenen Objekte zu erfolgen hat. Hinsichtlich des entgeltlichen Teils liegt kein Anwendungsfall des Abs. 3 Satz 9 Nr. 3 vor. Die AfA-Verluste können vom Rechtsnachfolger auch mit stl. Wirkung in vollem Umfang genutzt werden (zu den Rechtsfolgen der unentgeltlichen Veräußerung gem. Abs. 3 Satz 10 s. Anm. 71).

#### 68 4. Übertragungen nach dem Umwandlungssteuergesetz unter dem Teilwert (Nr. 4)

Nach Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 haben natürliche Personen und Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, soweit sie bei Vermögensübertragungen nach dem UmwStG Gebäude oder Gebäudeteile des Wohnungsunternehmens, die in der Anfangsbilanz mit dem Ausgangswert angesetzt worden sind, mit einem unter dem Teilwert liegenden Wert ansetzen, Sätze 2–8 entsprechend anzuwenden.

Wie Abs. 3 Satz 9 Nr. 3 schränkt auch Satz 9 Nr. 4 die stl. Berücksichtigung von AfA-Verlusten dann ein, wenn das Wohnungsunternehmen seine Wohnobjekte auf ein anderes StSubjekt überträgt, wobei dieses andere StSubjekt an sich nicht in den Regelungsbereich des Abs. 3 Sätze 2–8 fällt.

Voraussetzung für die Anwendung von Nr. 4 ist, daß das StSubjekt, auf das die Wohngebäude nach den Vorschriften des UmwStG übertragen werden, für den Ansatz dieser Objekte in seiner Bilanz einen Ansatz unter dem Teilwert wählt. Nr. 4 ist demnach anzuwenden, wenn Buchwerte oder Zwischenwerte gewählt werden.

**Buchwert:** Wird der Buchwert angesetzt, greift Nr. 4 ein. Abs. 3 Sätze 2–8 sind entsprechend anzuwenden mit der Folge der eingeschränkten Verlustverrechnung.

**Zwischenwert:** Wird ein Zwischenwert angesetzt, werden die stillen Reserven teilweise aufgedeckt. Es liegt ein Veräußerungsvorgang vor. Der Übertragungsvorgang ist in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Dazu zwingt die Veräußerungsregelung des Abs. 3 Satz 10, weil sie eine Nachversteuerung anordnet, soweit die Gebäude oder Gebäudeteile nicht mit dem Buchwert angesetzt werden (zu Einzelheiten vgl. Anm. 75). Nur soweit der Vorgang nicht durch Satz 10 erfaßt wird, unterfällt er der Regelung in Nr. 4, dh. nur der unentgeltliche Teil ist unter Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 zu subsumieren.

**Teilwert:** Bei Ansatz des Teilwerts unterliegt der Rechtsnachfolger/Übernehmer nicht den sich aus Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 ergebenden Beschränkungen hinsichtlich der Verrechnung des Verlusts. Allerdings greift Abs. 3 Satz 10 ein (s. Anm. 71).

69 Einstweilen frei.

**V. Nachversteuerung der infolge des Teilwertansatzes  
unversteuert gebliebenen stillen Reserven bei Veräußerung  
des Grundbesitzes (Abs. 3 Satz 10)**

70

**1. Tatbestandsvoraussetzungen: Entgeltliche oder in den Fällen des Abs. 3 Satz 9 unter dem Buchwert liegende Übertragung von in der Anfangsbilanz des Wohnungsunternehmens mit dem Teilwert angesetzten Gebäuden oder Gebäudeteilen von dem Wohnungsunternehmen oder einem anderen Rechtsträger iSd. Abs. 3 Satz 9**

**Gesetzeszweck:** Gem. Abs. 3 Satz 10 gilt als Veräußerungspreis der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten und dem Wert, der sich für das Gebäude oder den Gebäudeteil im Zeitpunkt der Veräußerung aus dem Ansatz mit den AHK vermindert um die AfA nach § 7 EStG ergibt, soweit Gebäude oder Gebäudeteile des Wohnungsunternehmens oder eines Rechtsträgers nach Satz 8 übertragen werden. Abs. 3 Satz 10 enthält damit eine Art „Schlußbesteuerung“, sofern die bei Eintritt in die StPflcht mit dem Teilwert angesetzten Gebäude und Gebäudeteile entgeltlich veräußert werden. Ohne die in Abs. 3 Satz 10 enthaltene Sonderregelung ergäbe sich der Veräußerungsgewinn aus der Differenz zwischen dem nur um die Veräußerungskosten verminderten Verkaufspreis und den um die zwischenzeitlichen Abschreibungen geminderten Teilwert (Buchwert). Aufgrund des auf dem Teilwertansatz basierenden aufgestockten Buchwerts ist im Veräußerungsfall der Veräußerungsgewinn geringer, als er ohne die Aufstockung des Buchwertansatzes bei Eintritt in die StPflcht gewesen wäre. Ohne die Sonderregelung gem. Abs. 3 Satz 10 könnte damit durch Veräußerungen im Konzern die Beschränkung der Geltendmachung des Abschreibungsverlusts umgangen werden. Gem. Abs. 3 Satz 10 wird jedoch für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nicht der auf dem Teilwert beruhende Buchwert, sondern der auf den ursprünglichen AHK basierende Buchwert herangezogen. In Veräußerungsfällen wird also die StFreiheit des Veräußerungsgewinns, soweit sie auf dem Teilwertansatz beruht, korrigiert.

**Mit dem Ausgangswert angesetzte Gebäude oder Gebäudeteile:** Die Vorschrift kommt zur Anwendung, sofern in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert angesetzte Gebäude oder Gebäudeteile übertragen werden.

Erfasst werden die Gebäude oder Gebäudeteile, die in der Anfangsbilanz des Wohnungsunternehmens (Anm. 40) mit dem sog. Ausgangswert (Anm. 41) angesetzt wurden.

**Persönlicher Anwendungsbereich:** In den persönlichen Anwendungsbereich des Abs. 10 fällt die Übertragung zwischen Wohnungsunternehmen, zwischen Rechtsträgern iSv. Abs. 3 Satz 9 sowie zwischen Rechtsträgern iSv. Abs. 3 Satz 9 und Wohnungsunternehmen. Der Begriff des Wohnungsunternehmens ist in Abs. 3 Satz 2 definiert. Daher gilt Satz 10 nur für solche Rechtsträger iSv. Abs. 3 Satz 2 und Abs. 3 Satz 9, die Gebäude oder Gebäudeteile beim Eintritt in die StPflcht mit den Teilwerten in Ansatz gebracht haben und sie anschließend entgeltlich oder in den Fällen des Satz 9 Nr. 4 mit einem anderen als dem Buchwert auf andere ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen oder Organe der staatlichen Wohnungspolitik oder Rechtsträger nach Abs. 3 Satz 9 übertragen (BMF v. 20.12.1994, BStBl. I 1994, 917 Tz. 8). Nicht zum betroffenen Personenkreis zählen Wohnungsunternehmen, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 ganz oder teilweise von der Steuer befreit sind (§ 13 Abs. 3 Satz 11). Der Verweis auf die Rechtsträger iSv. Abs. 3 Satz 9 bezieht sich auf sämtliche Rechtsträger iSv.

Abs. 3 Satz 9. Hinsichtlich des Eintritts der Rechtsfolge sind jedoch die Rechtsträger gem. Abs. 3 Satz 9 Nr. 3 u. 4 einerseits sowie die Rechtsträger gem. Abs. 3 Satz 9 Nr. 1 u. 2 andererseits im Hinblick auf die Einkommenszurechnung wie folgt zu unterscheiden:

Bei vorangegangener Übertragung der Wohnungsbestände von Wohnungsunternehmen auf Rechtsnachfolger iSv. Abs. 3 Satz 9 Nr. 3 und 4 tritt die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 10 im Fall der Weiterveräußerung bei den natürlichen Personen oder der Körperschaft, Personenvereinigungen oder Vermögensmasse ein. Denn sie ist Eigentümer der Gebäude oder Gebäudeteile. Die Einkommenszurechnung erfolgt also bei den Rechtssubjekten iSv. Abs. 3 Satz 9 Nr. 3 und Nr. 4.

Demgegenüber treten bei der Begründung von Organschaftsverhältnissen gem. Abs. 3 Satz 9 Nr. 1 oder stillen Beteiligungen gem. Abs. 3 Satz 9 Nr. 2 die Rechtsfolgen des Abs. 10 beim Wohnungsunternehmen ein. Denn durch die Eingehung von Organschaftsverhältnissen oder stillen Beteiligungen ändern sich die Rechtsverhältnisse an den Gebäuden oder Gebäudeteilen nicht. Sie werden vom Wohnungsunternehmen übertragen, so daß dort auch die Einkommenszurechnung zu erfolgen hat (ebenso ERNST & YOUNG/BOTT, § 13 Rn. 135, 136).

**Entgeltliche oder in den Fällen des Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 mit anderen als dem Buchwert erfolgende Übertragung:** Abs. 3 Satz 10 setzt weiter voraus, daß die Übertragung entgeltlich und in den Fällen des Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 mit einem anderen als dem Buchwert erfolgt. Jede teil- oder vollentgeltliche Veräußerung löst die Rechtsfolge des Satzes 10 aus.

Unproblematisch sind die Fälle, in denen die entgeltliche Übertragung durch Wohnungsunternehmen erfolgt, ohne daß vorher eine Übertragung nach Abs. 3 Satz 9 Nr. 3 oder Nr. 4 stattgefunden hat. Ist dagegen eine teilentgeltliche Übertragung nach Abs. 3 Satz 9 Nr. 3 oder eine Übertragung nach UmwStG zu einem über dem Buchwert, aber unter dem Teilwert liegendem Ansatz (Zwischenwerten) nach Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 vorausgegangen, ist Satz 10 insoweit nicht anzuwenden, als bereits diese vorangegangene Veräußerung der Regelung des Satzes 10 unterfiel. Dies ist in dem Umfang der Fall gewesen, wie die frühere Übertragung teilentgeltlichen Charakter gehabt hat, weil die Übertragung nach Abs. 3 Satz 9 Nr. 3 gegen Entgelt unterhalb des Verkehrswerts oder nach Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 unterhalb des Teilwerts erfolgt ist. Der damalige Veräußerungsvorgang ist daher in einen (teil) entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen. Nur der als unentgeltlich eingestufte Teil der früheren Übertragung wird bei erneuter Veräußerung von Abs. 3 Satz 10 erfaßt. Hat die frühere Übertragung gem. Abs. 3 Satz 9 Nr. 3 oder Nr. 4 vollentgeltlichen Charakter gehabt oder ist sie zu Teilwerten erfolgt, ist für eine nochmalige Anwendung von Abs. 3 Satz 10 kein Raum. Denn die damalige Veräußerung hat bereits in vollen Umfang die Rechtsfolge gem. Abs. 3 Satz 10 ausgelöst.

## 71 2. Rechtsfolge: Versteuerung des Veräußerungsgewinns

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten und dem Wert, der sich für das Gebäude oder den Gebäudeteil im Zeitpunkt der Veräußerung aus dem Ansatz mit den AHK, vermindert um die AfA nach § 7 EStG ergibt, gilt als Veräußerungspreis. Zur Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinns ist der Veräußerungspreis (abzüglich Veräußerungskosten) den fortgeführten historischen AHK gegenüberzustellen. (zur Ermittlung des historischen AHK vgl. Anm. 33).

Es wird nicht der tatsächliche Veräußerungsgewinn, wie er sich unter Berücksichtigung des aufgrund des Teilwertansatzes in der Anfangsbilanz erhöhten Buchwerts ergibt, sondern der fiktive Veräußerungsgewinn, wie er sich unter Zugrundelegung eines fiktiven Buchwerts, der die fortgeführten historischen AHK in Ansatz bringt, bestimmt.

Eine Besteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinns kann durch die Reinvestitionbegünstigung des § 6b EStG aufgeschoben werden. Denn der sich nach § 13 Abs. 3 Satz 10 ergebende Gewinn aus der Veräußerung eines Gebäudes oder Gebäudeanteils ist unter den Voraussetzungen des § 6b EStG begünstigt. Der bilanzielle Aufwand aus der Bildung der § 6b EStG-Rücklage muß bei vollständiger Neutralisierung des stl. Veräußerungsgewinnes dem Betrag des fiktiven, nicht dem Betrag des tatsächlichen (handelsrechtlichen) Veräußerungsgewinns entsprechen. Gleichwohl kann die Rücklage in der HBil. nur in Höhe des tatsächlichen Veräußerungsgewinns gebildet werden. Das reicht zur Gewinnneutralisierung aus. In dieser Höhe muß sie jedoch zwingend angesetzt werden, um dem Erfordernis der umgekehrten Maßgeblichkeit, das eine korrespondierende Handhabung in HBil. und StBil. verlangt, gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG zu genügen (BMF v. 20.12.1994, BStBl. I 1994, 917 Tz. 8).

Zur Vorbesitzzeit nach § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG zählt auch die Besitzzeit vor Eintritt in die StPflcht (BMF v. 20.12.1994 aaO) Reinvestitionsobjekte, von denen ein Betrag iSv. § 6b Abs. 1 oder 3 EStG abgezogen werden soll, müssen zum Anlagevermögen einer inländ. stpfl. Betriebsstätte gehören. § 6b Abs. 6 EStG ist entsprechend anzuwenden (BMF v. 20.12.1994 aaO).

**Beispiel** (BMF v. 20.12.1994, BStBl. I 1994, 917 Tz. 8):

(1) Veräußerungsgewinn im Jahre 01 nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen:

Erlös	320 000 €
abzüglich stl. Buchwert	<u>-290 000 €</u>
= Veräußerungsgewinn	<u>30 000 €</u>

(2) Veräußerungsgewinn im Jahr 01 nach Abs. 3 Satz 10

Erlös	320 000 €
abzüglich stl. Buchwert nach fortgeführten historischen AK	<u>- 80 000 €</u>
= Veräußerungsgewinn (Abs. 3 Satz 10)	<u>240 000 €</u>

(3) Außerbilanzieller Hinzurechnungsbetrag im Jahr 01 nach Abs. 3 Satz 10

Veräußerungsgewinn nach Abs. 3 Satz 10	240 000 €
abzüglich Gewinn nach allg. Grundsätzen	<u>-300 000 €</u>
= außerbilanzieller Hinzurechnungsbetrag	<u>210 000 €</u>

(4) Bildung der § 6b EStG-Rücklage im Jahr 01

Gewinn nach allg. Grundsätzen	30 000 €
zuzüglich außerbilanzieller Hinzurechnungsbetrag	<u>+210 000 €</u>
= bilanzieller Aufwand (§ 6b EStG-Rücklage)	<u>240 000 €</u>

(5) Verprobung

Veräußerungsgewinn lt. StBilanz	30 000 €
zuzüglich außerbilanziellem Hinzurechnungsbetrag	<u>+210 000 €</u>
= Veräußerungsgewinn nach Abs. 3 Satz 10	240 000 €
abzüglich bilanzieller Aufwand aus der Bildung der § 6b EStG-Rücklage	<u>-240 000 €</u>
= in 01 zu versteuernder Gewinn	<u>0 €</u>

Die weitere Behandlung der § 6b EStG-Rücklage erfolgt nach allgemeinen stl. Grundsätzen.

72–74 Einstweilen frei.

## 75 VI. Ausnahme vom Anwendungsbereich (Abs. 3 Satz 11)

Abs. 3 Sätze 2–10 gelten gem. Abs. 3 Satz 11 nicht für Wohnungsunternehmen, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 stbefreit sind (zu dieser StBefreiung s. § 5 Anm. 321 ff.). Der Hintergrund der Regelung ist darin zu sehen, daß stbefreite Körperschaften zur vollständigen Nutzung des Abschreibungsverlusts im stpfl. Bereich investieren müßten, um begünstigtes Investitionsvolumen zu generieren, hierdurch aber Gefahr laufen, die 10 vH-Grenze der erlaubten Einnahmen nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 zu überschreiten und ihre StFreiheit zu verlieren. Um dies auszuschließen, nimmt Abs. 3 Satz 11 die stbefreiten Körperschaften gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10 vom Anwendungsbereich des Abs. 3 Sätze 2–10 aus. Sie können ihren Abschreibungsverlust also unbegrenzt geltend machen. Auf die Höhe des begünstigten Investitionsvolumens kommt es nicht an.

76–79 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 4: Buchwertprivileg für die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

#### 80 I. Überblick zu Abs. 4

Abs. 4 enthält eine Ausnahmeregelung zu der Bewertungsnorm des Abs. 3. Für bestimmte stbegünstigte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 9 gilt die Verpflichtung zum Ansatz des Teilwerts in der Anfangs- und Schlußbilanz nicht. Diese privilegierten Rechtsträger setzen die WG in der Anfangs- bzw. Schlußbilanz vielmehr mit den Buchwerten an. Sinn und Zweck dieser Regelung ist es, Härten zu vermeiden und den Zweck der StBefreiung nicht zu beeinträchtigen (BTDrucks. 7/1470, 346). Deshalb wird in der Schlußbilanz (nur) auf die Versteuerung des Entstrickungsgewinns verzichtet. Mit der Verpflichtung zum Ansatz der fortgeführten Buchwerte in der Anfangsbilanz wird verhindert, daß die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 9 sich durch unterschiedliche Bewertungsmethoden (Buchwertansatz bei Eintritt in die StPflcht gem. Abs. 4 Satz 1 und späterem Teilwertansatz bei Wegfall der StBefreiung) ungerechtfertigte Steuervorteile verschafft.

#### 81 II. Anwendungsbereich des Abs. 4

Das Buchwertprivileg war zunächst auf die Förderung wissenschaftlicher Zwecke sowie auf die Förderung der Erziehungs-, Volks- und Berufsausbildung be-

schränkt. Durch das KultStiftFG v. 13.12.1990 (BGBl. I 1990, 2775; BStBl. I 1991, 51) ist der Anwendungsbereich mit Wirkung ab dem VZ 1991 (§ 54 Abs. 1 KStG 1991) auf die Förderung mildtätiger und als besonders forderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke erweitert worden. Das StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774) hat den Anwendungsbereich des Buchwertprivilegs mit Wirkung ab dem VZ 1994 (§ 54 Abs. 1 KStG idF das StandOG) auf die Förderung sämtlicher spendenbegünstigter Zwecke iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ausgedehnt. Die Sonderregelung des Abs. 4 korrespondiert mit der Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG. Hier wie dort gilt, daß Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit stbegünstigten Zwecken iSd. § 51 ff. AO, die nicht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 spendenbegünstigt sind, ungeachtet ihrer StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von den genannten Sonderregelungen nicht erfaßt werden.

Einstweilen frei.

82–84

## B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 4

### I. Beginn der Steuerbefreiung (Abs. 4 Satz 1)

#### 1. Tatbestandsvoraussetzungen: Beginn der Steuerbefreiung aufgrund von § 5 Abs. 1 Nr. 9 und Vorhandensein von Wirtschaftsgütern, die der Förderung steuerbegünstigter Zwecke iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 dienen

##### a) Steuerbefreiung aufgrund des § 5 Abs. 1 Nr. 9

85

In den Anwendungsbereich von Abs. 4 Satz 1 fallen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (zur Definition dieser Begriffe vgl. Anm. 11), die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken iSd. §§ 51–68 AO dienen. Diese Rechtsträger sind gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 von der KSt. befreit. Soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die StBefreiung partiell gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ausgeschlossen (vgl. zu näheren Einzelheiten § 5 Anm. 220 ff.). Nach § 60 Abs. 2 AO und § 63 Abs. 2 AO setzt eine StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 voraus, daß die satzungsmäßigen und tatsächlichen Voraussetzungen für die StBefreiung für den ganzen VZ vorliegen. Da der VZ das Kj. ist (§ 25 EStG), beginnt die StBegünstigung regelmäßig am Anfang eines Kj. Bei bisher vom Kj. abweichendem Wj. ist ein am 31.12. endendes Rumpfwj. zu bilden.

##### b) Betroffene Wirtschaftsgüter

86

In den Anwendungsbereich der Vorschrift sind diejenigen WG, die der Förderung stbegünstigter Zwecke iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 dienen, einbezogen. Es kommt also jeweils darauf an, ob mit den WG mildtätige, kirchliche, religiöse, wissenschaftliche oder als besonders forderungswürdig anerkannte gemeinnützige Zwecke verfolgt werden. Anders als in früheren Gesetzesfassungen, wird nicht mehr darauf abgestellt, ob die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung ausschließlich und unmittelbar spendenbegünstigten Zwecken dient.

Verfolgt eine Körperschaft iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 neben diesen Zwecken auch andere gemeinnützige Zwecke, so kommt Abs. 4 Satz 1 nur für diejenigen WG in Betracht, die einem Zweck iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 dienen.

WG, die dem stschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind, fallen ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 4 Satz 1, solange sie nach Beginn – einer dann allerdings nur partiellen – StBefreiung diesem Bereich zugeordnet bleiben.

## 87 2. Rechtsfolge: Ansatz von Buchwerten in der Schlußbilanz

Bei Beginn der StBefreiung sind die WG mit dem Buchwert anzusetzen. Dies bedeutet, daß die bisherige Bilanz als Schlußbilanz gilt, soweit das Unternehmen kein abweichendes Wj. hat. Die Sonderregelung des Abs. 4 Satz 1 ändert also nichts an der Verpflichtung der bislang stpfl. Körperschaft, eine Schlußbilanz iSv. Abs. 1 aufzustellen. Das ergibt sich aus den Regelungen in §§ 4, 5 EStG, die eine solche Bilanz als zwingenden Bestandteil bilanzieller Gewinnermittlung fordern. Das ergibt sich aber auch aus der gesetzgeberischen Intention, durch das Buchwertprivileg des Abs. 4 lediglich die Versteuerung der stillen Reserven (Entstrickungsgewinn) zu vermeiden, nicht dagegen die Erfassung des laufenden Gewinns. Auf die Besteuerung dieses vor der StBefreiung entstanden Gewinn wird nicht verzichtet.

**Verhältnis von Abs. 4 zu Abs. 1:** Neben Abs. 4 Satz 1 und dem Ansatz des Buchwerts findet Abs. 1 mit der Verpflichtung des Ansatzes von Teilwerten bei solchen Körperschaften Anwendung, die neben den spendenbegünstigten Zwecken gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 auch noch sonstige gemeinnützige Zwecke verfolgen. Hier bleibt es hinsichtlich der diesen sonstigen gemeinnützigen Zwecken dienenden WG bei dem Ansatz des Teilwerts gem. Abs. 1 in der Schlußbilanz bei Eintritt in die StBefreiung.

**Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG:** Soweit das Unternehmen bisher den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmenüberschußrechnung ermittelt hat, ist auch hier eine Schlußbilanz aufzustellen (R 54 Abs. 1 Satz 2 KStR). Es ist daher erforderlich, zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG überzugehen. Der dabei sich eventuell ergebene Übergangsgewinn ist Teil des letzten laufenden Gewinns und unterliegt dem KStTarif.

**Subsidiärer Charakter des § 13:** Da § 13 nur subsidiären Charakter hat, kann das Buchwertprivileg nicht beansprucht werden, wenn die Schlußbesteuerung wegen Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs nach allgemeinen Grundsätzen durchzuführen ist (Abschn. 47 Abs. 12 KStR 1995). Bei Betriebsaufgaben kommt nach geänderter Auffassung der FinVerw. jedoch die Anwendung von Abs. 4 Satz 1 in Betracht, nämlich bei Überführung eines Betriebs oder Teilbetriebs in den steuerbefreiten Bereich einer Körperschaft. In diesen Fällen ist die Überführung der betroffenen WG in den ideellen Bereich zu Buchwerten möglich, auch wenn vorher die Aufgabe des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erklärt wurde. Nicht anzuwenden ist Abs. 4 Satz 1 jedoch, soweit WG vor oder in engem zeitlichen Zusammenhang nach der Überführung in den ideellen Bereich veräußert werden (BMF v. 1.2.2002, BStBl. I 2002, 221).

88–89 Einstweilen frei.

## II. Erlöschen der Steuerbefreiung (Abs. 4 Satz 2)

### 1. Tatbestandsvoraussetzungen: Erlöschen der Steuerbefreiung einer bisher gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 steuerbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse 90

In den Anwendungsbereich von Abs. 4 Satz 2 fallen solche Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, deren StPflcht gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 fortgefallen war und die jetzt wieder stpfl. werden. Umstritten ist die Frage, ob weitere ungeschriebene Voraussetzung ist, daß die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bereits vor Wegfall der StPflcht gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 stpfl. war, also ob Voraussetzung ein vorheriger Wechsel von der StPflcht in die StFreiheit mit der Folge einer Bewertung der WG gem. Abs. 1 und Abs. 4 Satz 1 mit dem Buchwert ist (so BTDrucks. 7/1470, 346; aA STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 13 Rn. 9).

Ferner ist umstritten, ob nur diejenigen WG der Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 2 zu unterwerfen sind, die bei Beginn der StBefreiung bereits vorhanden waren, oder auch solche WG in den Anwendungsbereich von Abs. 4 Satz 2 fallen, die während der StBefreiung angeschafft worden sind. Nach dem Wortlaut der Vorschrift scheint es gleichgültig zu sein, ob die WG bei Beginn der StBefreiung bereits vorhanden waren oder während dieser Zeit angeschafft wurden (so STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 13 Rn. 9).

Die herrschende Meinung geht uE zutr. davon aus, daß in jedem Fall der Anfangsbilanz eine Schlußbilanz iSd. Abs. 1 vorausgehen muß. Ist das nicht der Fall, gilt Abs. 3, dh. daß die WG mit dem Teilwert anzusetzen sind. Diese Bewertung ist auch dann vorzunehmen, wenn die StBefreiung bereits vor dem Inkrafttreten des § 13 bestanden hat (DEJPW/JOST, § 13 Rn. 52, 169ff; BLÜMICH/WIED, § 13 Rn. 26; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 43; BTDrucks. 7/1470, 346; R 55 Abs. 2 Satz 3 KStR). Für diese Auslegung spricht uE Sinn und Zweck des Abs. 4 Satz 2. Nur hinsichtlich der bei Beginn der StBefreiung vorhandenen WG muß sichergestellt werden, daß es durch gleichartige Bewertung bei Erlöschen der StBefreiung nicht zu ungerechtfertigten Vorteilen kommt. Der die Körperschaft begünstigende Teilwertansatz gem. Abs. 3 Satz 1 iVm. Satz 2 ist daher auch in den Fällen anzuwenden, in denen das in die StPflcht eintretende Unternehmen vorher ununterbrochen von der StPflcht befreit war, also nie eine Wechsel von der StPflcht zur StBefreiung gem. Abs. 1 iVm. Abs. 4 Satz 1 stattgefunden hat. Auch hier bedarf es nach Sinn und Zweck der Anwendung der einschränkenden Regelung des Abs. 4 Satz 2 nicht.

### 2. Rechtsfolge: Ansatz der fortgeführten Buchwerte in der Anfangsbilanz

#### a) Aufstellen einer Anfangsbilanz 91

Analog zu Abs. 2 hat die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gem. Abs. 4 Satz 2 eine Anfangsbilanz aufzustellen, sobald die StBefreiung erlischt. Dies kann zu einem regulären Bilanzstichtag oder unterjährig erfolgen.

#### b) Ansatz der fortgeführten Buchwerte 92

Im Unterschied zu Abs. 2 sind die WG gem. Abs. 4 Satz 2 in der Anfangsbilanz nicht mit Teilwerten, sondern mit dem Wert anzusetzen, der sich bei ununterbrochener StPflcht nach den Vorschriften über die stl. Gewinnermittlung ergeben würde. Anzusetzen sind danach die fortgeführten Buchwerte.

Nach dem zu Anm. 90 Ausgeführten ergeben sich daher folgende Bewertungsmöglichkeiten, wenn bei einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse die StBefreiung erlischt:

- ▷ das Unternehmen war von Beginn seiner subjektiven StPflcht bis zum Fortfall der StBefreiung ununterbrochen von der KSt. befreit: die Bewertung aller WG erfolgt mit dem Teilwert;
- ▷ das Unternehmen war vor dem Beginn der StBefreiung bereits objektiv kstpfl.:
  - In der nach Abs. 1 erstellten Schlußbilanz wurden die WG mit dem Buchwert bewertet: die Bewertung dieser WG erfolgt mit dem Buchwert.
  - Die WG wurden nach Erstellung der Schlußbilanz gem. Abs. 1 während der Zeit der StBefreiung angeschafft oder hergestellt: die Bewertung dieser WG erfolgt mit dem Teilwert.

93 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 5: Beginn oder Erlöschen einer teilweisen Steuerbefreiung

### 94 I. Überblick zu Abs. 5

Abs. 5 legt die Anwendung der Abs. 1–4 für den Fall des Beginns oder des Erlöschens einer teilweisen StBefreiung für die entsprechenden Teile des BV fest. Für die partielle StBefreiung gelten die gleichen Grundsätze wie für den Beginn oder das Erlöschen einer StBefreiung der Gesamt-Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen.

### 95 II. Tatbestand und Rechtsfolge gem. Abs. 5: Teilweiser Beginn oder teilweises Erlöschen einer Steuerbefreiung zwingt zur Aufstellung einer Schluß- bzw. Anfangsbilanz

**Beginn der partiellen Steuerbefreiung:** Im Fall des Beginns der partiellen StBefreiung ist für den Zeitpunkt der Beendigung der StPflcht für den Teil des BV, der bisher stpfl. war, eine Schlußbilanz gem. Abs. 5 iVm. Abs. 1 zu erstellen. Der teilweise Beginn einer StBefreiung ist in drei Varianten denkbar:

- Wechsel von voller zu nur noch partieller StPflcht,
- Verringerung der partiellen StPflcht,
- Wechsel von partieller StPflcht zu voller StBefreiung.

**Erlöschen der partiellen Steuerbefreiung:** Im Fall des Erlöschens der partiellen StBefreiung ist für den Teil des BV, für den die StPflcht beginnt, eine Anfangsbilanz aufzustellen (Abs. 5 iVm. Abs. 1).

Das teilweise Erlöschen der StBefreiung ist ebenfalls in drei Varianten denkbar:

- Wechsel von voller StBefreiung zu partieller StPflcht,
- Erweiterung der partiellen StPflcht,
- Wechsel von partieller StPflcht zu voller StPflcht

**Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen für den Beginn oder das Erlöschen einer Steuerbefreiung:** Abs. 5 iVm. Abs. 1 und 2

setzt ebenso wie bei vollständigem Beginn oder Erlöschen der StBefreiung die Existenz von Gewinneinkünften sowie eine bilanzielle Gewinnermittlung voraus. Es gelten in soweit die Ausführungen zu Anm. 13 und 23 entsprechend. Voraussetzung für die Anwendung von Abs. 5 ist eine Veränderung in der partiellen StPflcht, die zu einer Überführung von steuerverhafteten WG in den stfreien Bereich oder umgekehrt von WG in die Steuerhaftung führt. Nicht ausreichend ist eine Freistellung durch Inanspruchnahme von Freibeträgen (zB §§ 24, 25), wenn sich im übrigen an der sachlichen StPflcht nichts ändert. Solange die Veränderung der partiell stpfl. Einkünfte nicht zu einer Veränderung des Umfangs des steuerverhafteten BV führt, ist Abs. 5 nicht anzuwenden. Denn es bedarf keiner Entstrickung oder Verstrickung von WG.

Wegen der Bewertung gilt für die partiellen Abspaltungen Abs. 3, für bestimmte gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 9 gilt Abs. 4.

Praktische Bedeutung hat die Regelung insbes.

- bei der partiellen StPflcht einer Pensions-, Sterbe-, Kranken- oder Unterstützungskasse gem. § 6 infolge Überdotation (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 6),
- bei der partiellen StPflcht mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben durch eine im übrigen stbefreite Körperschaft (§ 5 Abs. 1 Nr. 5, 7, 9, 16, 19 u. 22),
- bei der partiellen StPflcht mit anderen Tätigkeiten außerhalb des stbegünstigten Bereichs (§ 5 Abs. 1 Nr. 10, 12 u. 14).

### III. Anwendungsbeispiele im einzelnen

#### 1. Partielle Steuerpflicht bei Überdotation

96

Bei der Prüfung, ob eine Überdotierung der Pensions- und Unterstützungskasse vorliegt, ist das tatsächlich vorhandene Vermögen dem zulässigen Vermögen gegenüberzustellen (zu Einzelheiten vgl. § 6 Anm. 8). Damit erstreckt sich die partielle StPflcht der überdotierten Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskasse auf einen nach dem Anteil der Überdotierung bestimmten Einkommens- bzw. Vermögensteil, nicht dagegen auf einen abgrenzbaren Teil des Gesamtvermögens. Dem überdotierten Teil lassen sich einzelne WG nicht zuordnen, so daß es auch nicht möglich ist, eine auf den überdotierten Teil beschränkte Anfangs- oder Schlußbilanz zu erstellen. Abs. 5 geht mit der Formulierung, daß die Abs. 1–4 für den entsprechenden Teil des BV gelten, von der Möglichkeit der Zuordnung der WG zum stpfl. oder stfreien Bereich aus (Anm. 94), so daß die Vorschrift hier vom Wortlauf her nicht unmittelbar anzuwenden ist. Gleichwohl erfordert der Sinn der Regelung, auch bei einer Pensions- oder Unterstützungskasse die Schlußbesteuerung der stillen Reserven bei teilweisem Beginn der StBefreiung oder deren Freistellung bei teilweisem Erlöschen der StBefreiung vorzunehmen, soweit diese auf den stpfl. Bereich entfallen.

**Teilweiser Beginn der Steuerbefreiung infolge Überdotierung:** Bei Wegfall der partiellen StPflcht geschieht dies in der Weise, daß über den Wortlaut des Abs. 5 hinausgehend in der aufzustellenden Schlußbilanz sämtliche WG nach Abs. 5 iVm. Abs. 3 mit den Teilwerten anzusetzen sind. Hierbei wird allerdings vorausgesetzt, daß die Pensions-, Sterbe-, Kranken- oder Unterstützungskasse Gewinneinkünfte hat. Nachdem das gesamte BV zu Teilwerten angesetzt wurde, ist der sich ergebende Schlußgewinn der zukünftig stbefreiten Kasse in einem

zweiten Schritt entsprechend der bisherigen Quote der StPflcht in einen stpfl. und in einen stfreien Teil aufzuteilen (ebenso BLÜMICH/WIED, § 13 Rn. 11; STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 13 Rn. 13; aA DEJPW/JOST, § 13 Rn. 208). Im Bereich des stpfl. Teils wird der Entstrickungsgewinn durch Gegenüberstellung der Teilwerte und der bisherigen Buchwerte festgestellt.

Beim Wechsel von der vollen StPflcht zur partiellen StPflcht ist entsprechend vorzugehen. Es tritt eine teilweise StBefreiung ein, so daß der Entstrickungsgewinn für den zukünftig stbefreiten Teil des BV zu ermitteln ist. Auch hier werden zunächst sämtliche WG nach Abs. 5 iVm. Abs. 3 mit den Teilwerten angesetzt. Der sich dabei ergebende Schlußgewinn ist aufzuteilen. Steuerverhaftet bleibt der Teil, der aufgrund der Überdotierung die StPflcht der Kasse begründet, während der verbleibende Teil des Schlußgewinns den Entstrickungsgewinn für den in die StBefreiung überführten Teil des BV darstellt.

Bei einer Reduzierung der Überdotierung vermindert sich der Anteil des steuerverhafteten BV. Auch hier tritt eine teilweise StBefreiung ein, so daß gem. Abs. 5 iVm. Abs. 1 eine Schlußbesteuerung für den eingeschränkten Teil zu erfolgen hat. Auch hier wird auf Grundlage der Teilwerte ein Schlußgewinn ermittelt. In Höhe des Prozentsatzes, der der Verringerung der Quote der partiellen StPflcht entspricht, entsteht ein der KSt. zu unterwerfender Entstrickungsgewinn.

**Teilweises Erlöschen der Steuerbefreiung infolge Überdotierung:** Das teilweise Erlöschen der StBefreiung bei einer Pensions- oder Unterstützungskasse kann folgende Ursachen haben: erstmalige Überdotierung, Erhöhung der Überdotierung sowie Wechsel einer überdotierten Kasse zur vollen StPflcht.

► *Erstmalige Überdotierung:* Wird die partielle StPflcht einer Kasse durch erstmalige Überdotierung verursacht, muß gem. Abs. 5 iVm. Abs. 2 eine Freistellung der dem zukünftigen stpfl. Bereich zuzuordnenden stillen Reserven vorgenommen werden. Dies geschieht auch hier dadurch, daß das gesamte BV der Kasse in der Anfangsbilanz mit den Teilwerten angesetzt wird. Das führt dazu, daß das in der Anfangsbilanz ausgewiesene BV sowohl mit dem stpfl. als auch mit dem stfreien Teil steuerverstrickt ist.

Der Gesamtgewinn ist daher aufzuteilen, und zwar nach der Quote der Überdotierung anteilig im stfreien und im stpfl. Bereich. Gewinnminderungen, die durch den Ansatz des Teilwerts bedingt sind (zB AfA), oder niedrigere Veräußerungsergebnisse aufgrund des Teilwertansatzes werden durch die Aufteilung nach Quote später korrigiert. Die aufgedeckten stillen Reserven werden nur zum Teil freigestellt.

► *Höherer Grad der Überdotierung oder Wechsel zur vollen Steuerpflicht:* Auch wenn die partielle StPflcht der Kasse durch einen höheren Grad der Überdotierung oder einen Wechsel zur vollen StPflcht ausgedehnt wird, erfordert Abs. 5 iVm. Abs. 2 eine Freistellung der stillen Reserven im Umfange der gestiegenen StPflcht.

Es muß sichergestellt werden, daß die angesammelten stillen Reserven in Zukunft nicht höher besteuert werden. Die stillen Reserven müssen daher im Verhältnis der Ausdehnung der StPflcht zum neuen Umfang der StPflcht aufgedeckt werden. Der dabei anfallende Buchgewinn betrifft ausschließlich den stfreien Bereich und darf nicht besteuert werden.

Die stillen Reserven sind also zur Vermeidung einer Besteuerung in der folgenden stpfl. Zeit durch Überführung des entsprechenden Teils des BV in die Steuerverhaftung abzugrenzen.

## 2. Partielle Steuerpflicht bei wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb

Bei einer Reihe von StBefreiungen wird die StBefreiung versagt, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gem. § 14 AO unterhält. Einen solchen Ausschluß sehen die Befreiungstatbestände für Berufsverbände (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2), politische Parteien (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2), Entschädigungs- und Sicherungseinrichtungen (§ 5 Abs. 1 Nr. 16 Satz 4), Gesamthafenbetriebe (§ 5 Abs. 1 Nr. 19 Satz 3) sowie gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien (§ 5 Abs. 1 Nr. 22 Satz 2) vor.

Sofern nicht bereits kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielt werden (§ 8 Abs. 2), setzt die Anwendung von Abs. 5 einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit Gewinneinkünften voraus. Die dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (zur Definition vgl. § 14 AO) dienenden WG stellen das steuerverhaftete BV dar.

**Teilweiser Beginn einer Steuerbefreiung bei wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb:** Der teilweise Beginn einer StBefreiung kommt in folgenden Fällen in Betracht:

- Qualifikation eines bisher steuerschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als fortan steuerunschädlichen Zweckbetrieb,
- Aufgabe eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder
- Eintritt in die StBefreiung mit bereits bestehendem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Ein Wechsel in der StPflcht gem. Abs. 5 liegt zB dann vor, wenn ein bislang steuerschädlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb die Voraussetzungen eines steuerunschädlichen Zweckbetriebs erfüllt. Dieser Wechsel bedeutet gem. Abs. 5 iVm. Abs. 1 einen partiellen Beginn der StBefreiung, so daß eine Schlußbilanz für den entsprechenden Teil des BV aufzustellen ist. In dieser Schlußbilanz kommt es aufgrund des Teilwertansatzes gem. Abs. 3 Satz 1 zu einer steuerwirksamen Aufdeckung. Etwas anders gilt dann, wenn der teilweise Beginn der StBefreiung bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in den Bereich von Abs. 4 Satz 1 fällt. Hier gilt das Buchwertprivileg, das eine steuerwirksame Entstrickung verhindert.

**Liquidation oder Veräußerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs:** Etwas anderes hat jedoch zu gelten, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb liquidiert oder veräußert wird. In diesem Fall gehen die allgemeinen Vorschriften des § 16 Abs. 1 und 3 EStG zur Betriebsveräußerung und -aufgabe dem § 13 Abs. 5 vor. Dh. daß in der Schlußbilanz im Fall der Veräußerung der Veräußerungspreis und im Fall der Liquidation die gemeinen Werte anzusetzen sind. Der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG ist nicht zu gewähren (zur früher bestehenden Streitfrage vgl. Anm. 13 aE.). § 13 ist nicht anzuwenden. Es kommt daher auch eine Buchwertfortführung nach Abs. 4 Satz 1 iVm. Abs. 5 nicht in Betracht. Die Überführung eines Betriebs oder Teilbetriebs aus dem steuerpflichtigen in den steuerbefreiten Bereich einer Körperschaft ist jedoch im Rahmen der Aufgabe des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs unter Ansatz der Buchwerte möglich (s. Anm. 87 aE).

**Betriebsverpachtung:** Im Fall der Verpachtung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind die für die Betriebsverpachtung im Ganzen geltenden Grundsätze anzuwenden (s. Anm. 12). Die Körperschaft kann erklären, ob sie den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aufgibt oder nicht. Bei Aufgabe des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist der Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 3 EStG zu ermit-

teln und zu versteuern. Erklärt die Körperschaft dagegen, daß sie den Betrieb mit der Verpachtung nicht aufgeben will, oder gibt sie keine Erklärung ab, so gilt der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb als fortbestehend.

**Unterschreiten der Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO:** Das bloße Unterschreiten der Besteuerungsgrenze gem. § 64 Abs. 3 AO von 30 678 € durch eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 ändert an dem Charakter des Vorliegens eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nichts. Deshalb bleibt das dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dienende BV weiterhin steuerverhaftet, ohne daß eine Schlußbesteuerung nach Abs. 5 durchzuführen ist.

**Teilweises Erlöschen einer Steuerbefreiung bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb:** Soweit die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, ist sie in den gesetzlichen Fällen nicht stbefreit. Ein darüber hinausgehendes weiteres partielles Erlöschen der StBefreiung kann auf dem Verlust der Voraussetzungen eines unschädlichen Zweckbetriebs, der Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder dem Wegfall der StBefreiung bei einer mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb lediglich partiell stpfl. Körperschaft beruhen.

Endet die StPflcht eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zB durch Umwandlung in einen Zweckbetrieb iSd. §§ 65–68 AO, so ist eine Schlußbilanz mit den Teilwerten (§ 13 Abs. 3) aufzustellen. Liegen die Voraussetzungen des Abs. 4 vor, sind dagegen die Buchwerte maßgebend.

Das gleiche gilt sinngemäß, wenn ein Zweckbetrieb die Voraussetzungen der §§ 65–68 AO nicht mehr erfüllt und von der stbefreiten Körperschaft als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb weitergeführt wird. Dies führt zum partiellen Erlöschen der StBefreiung.

Im Fall der Weiterführung eines die Voraussetzungen der §§ 65–68 AO nicht mehr erfüllenden Zweckbetriebs als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist in Anwendung der Abs. 2 und 3 eine Anfangsbilanz mit den Teilwerten, im Fall des Abs. 4 mit den Buchwerten aufzustellen. Begründet dagegen eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 befreite Körperschaft mit Zwecken iSd. Abs. 4 Satz 1 einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, indem sie zB ein Kasino eröffnet, so ist die Eröffnungsbilanz des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit den AHK gem. §§ 4 Abs. 1, 5, 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG aufzustellen. Im Fall der Neueröffnung sind also nicht die Teilwerte gem. Abs. 2, sondern die AHK zu bilanzieren: Das folgt aus dem subsidiären Charakter des § 13. (ebenso ERNST & YOUNG/BOTT, § 13 Rn. 211; STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 13 Rn. 11; GOSCH/HEGER, § 13 Rn. 68; aA BLÜMICH/WIED, § 13 Rn. 33: Das bloße Überschreiten der Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO führe nicht zur Anwendung des § 13 Abs. 5). Auch eine Nachversteuerung iSd. § 61 Abs. 3 AO stellt keinen Anwendungsfall des Abs. 5 iVm. Abs. 2 dar. Es fehlt an einem Wechsel der StPflcht iSd. Abs. 2, da die Körperschaft in diesen Fällen als von Anfang an uneingeschränkt stpfl. behandelt wird.

### 98 3. Partielle Steuerpflicht mit anderen Tätigkeiten

Der Gesetzgeber sieht für Vermietungsgenossenschaften und -vereine (§ 5 Abs. 1 Nr. 10), land- und forstwirtschaftliche Genossenschaften und Vereine (§ 5 Abs. 1 Nr. 14) und gemeinnützige Siedlungsunternehmen (§ 5 Abs. 1 Nr. 12) eine Befreiung von der KSt. vor, solange diese Körperschaften Einnahmen für begünstigte Zwecke in einem jeweils definierten Prozentsatz erzielen.

Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten lassen die StFreiheit entfallen, wenn sie 10 vH (Nr. 10 und 14) bzw. 50 vH (Nr. 12) überschreiten. Bleiben die Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten unter diesen vH-Sätzen, ist die Körperschaft mit diesen Einnahmen stpfl., mit den übrigen begünstigten Einnahmen stfrei (partielle StPflicht).

Voraussetzung für die Anwendung von Abs. 5 ist das Vorliegen von Gewinneinkünften (vgl. Anm. 13, 23). Steuerverhaftet im Rahmen der partiellen StPflicht sind die WG, die dem BV der nicht begünstigten Tätigkeit zuzuordnen sind. Diese WG sind gem. Abs. 5 iVm. Abs. 1 in der Schlußbilanz mit dem Teilwert anzusetzen (Ausnahme: Abs. 4).

**Teilweiser Beginn einer Steuerbefreiung bei anderen nicht begünstigten Tätigkeiten:** Da die StBefreiung nur gewährt wird, wenn die Einnahmen aus den nicht begünstigten Tätigkeit 10 vH bzw. 50 vH nicht überschreiten, ergeben sich folgende Möglichkeiten für den teilweisen Beginn einer StBefreiung:

- Wegfall oder Einschränkung der nicht begünstigten Tätigkeit,
- erstmalige Gewährung der StBefreiung, wenn zugleich nicht begünstigte, steuerschädliche Einnahmen bis 10 vH bzw. 50 vH vorliegen.

Mit dem teilweisem Beginn der StBefreiung aufgrund vorgenannter Umstände ist das BV, das von der StBefreiung betroffen ist, in einer Schlußbilanz gem. Abs. 5 iVm. Abs. 1 zu bilanzieren und mit den Teilwerten (Abs. 3 Satz 1) anzusetzen. Bei Aufgabe des Geschäftsbetriebs hat § 16 Abs. 3 EStG Vorrang vor § 13 (vgl. Anm. 6).

War die Körperschaft bislang wegen Überschreitens der 10 vH- bzw. 50 vH-Grenze in vollem Umfang stpfl. und wird die nicht begünstigte, steuerschädliche Tätigkeit in einem Umfang eingeschränkt, daß die maßgeblichen Grenzen unterschritten werden, hat sie mit Eintritt der hierdurch bewirkten partiellen StPflicht den Entstrickungsgewinn im Rahmen einer Schlußbilanz zu ermitteln. Soweit das BV der nicht begünstigten Tätigkeit zuzuordnen ist, bleibt es steuerverhaftet. Entsprechendes gilt, wenn durch Ausdehnung der stbegünstigten Tätigkeit eine partielle StFreiheit erreicht wird oder erstmals die Voraussetzungen der StFreiheit bei daneben bestehender stpfl. Tätigkeit erfüllt werden. Verringert sich der Prozentsatz der nicht begünstigten Tätigkeit im Verhältnis zu den Gesamteinnahmen, folgt daraus noch nicht zwingend, daß ein Entstrickungsgewinn durch Aufstellen einer Schlußbilanz zu ermitteln ist. Maßgeblich ist allein die Beurteilung der Frage, ob aufgrund der Verringerung des vH-Satzes der nicht begünstigten Einnahmen WG aus dem steuerverstrickten in den stbefreiten Bereich überführt worden sind. Solange das nicht der Fall ist, ist keine Schlußbesteuerung iSv. Abs. 4 iVm. Abs. 1 durchzuführen.

**Teilweises Erlöschen einer Steuerbefreiung bei anderen nicht begünstigten Tätigkeiten:** Zu einem partiellen Erlöschen der StBefreiung iSv. Abs. 5 kommt es, wenn die steuerschädliche Tätigkeit ein Ausmaß annimmt, das zum Ausschluß der StBefreiung führt, also die 10 vH- bzw. 50 vH-Grenze überschreitet, oder wenn im Rahmen fortwährender StBefreiung weitere nicht begünstigte Tätigkeiten aufgenommen werden.

Steigert sich die steuerschädliche Tätigkeit in einem Umfang, daß die maßgeblichen Grenzen von 10 vH bzw. 50 vH überschritten werden, hat die Körperschaft gem. Abs. 5 iVm. Abs. 2 eine Anfangsbilanz auf den Beginn der vollen StPflicht aufzustellen. Die stillen Reserven der WG, die bislang dem stfreien Bereich zuzuordnen waren, sind in dieser Anfangsbilanz gem. Abs. 3 mit den Teilwerten anzusetzen. Auch wenn weitere nicht begünstigte Tätigkeiten aufgenom-

men wurden, ist darauf zu achten, daß mittels Erstellung einer Anfangsbilanz die stillen Reserven, soweit sie in der Zeit der StFreiheit gebildet wurden, von der Versteuerung freigestellt werden. Soweit eine Abgrenzung der stillen Reserven bereits nach allgemeinen stl. Grundsätzen zu erfolgen hat (Betriebsöffnungen, Einlagen), gehen diese Grundsätze Abs. 5 vor, so daß Abs. 5 nicht zur Anwendung gelangt. Die prozentuale Erhöhung der stpfl. Einnahmen ist nur beachtlich, solange noch keine Steuerschädlichkeit insgesamt eintritt, wenn im Zuge dieser Erhöhung WG von dem steuerbefreiten in den steuerverhafteten Bereich überführt werden.

§ 54 Abs. 5 KStG 1999 sah für die Fälle der § 5 Abs. 1 Nr. 10 und Nr. 14 die Möglichkeit vor, zur StPflcht zu optieren. Hierdurch konnte die Körperschaft einen permanenten Wechsel zwischen partieller und voller StPflcht aufgrund des Überschreitens der Geringfügigkeitsgrenze vermeiden.

99 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 6: Wesentliche Beteiligungen außerhalb des Betriebsvermögens

100

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

Abs. 6 behandelt nur die Fälle, in denen die Anteile an einer KapGes. außerhalb des BV gehalten werden. Gehören Anteile an einer KapGes. zum BV einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die von der KSt. befreit wird oder für die die StPflcht beginnt, ergeben sich die Rechtsfolgen aus Abs. 1–5. Gewinne aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen unterliegen, auch soweit sie im PV gehalten werden, gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 17 EStG der Besteuerung. Aufgabe des § 13 Abs. 6 ist es sicherzustellen, daß die stillen Reserven einer außerhalb des BV gehaltenen wesentlichen Beteiligung in Fällen der Steuerentstrickung der KSt. unterworfen, in Fällen der Steuerverstrickung stfrei aus dem stfreien in den stpfl. Bereich überführt werden.

Abs. 6 setzt einen außerbetrieblichen Bereich des KStSubjekts voraus, wie er bei Körperschaften iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 (Vereine, Stiftungen) vorliegt. Für KapGes. verneint der BFH die Existenz eines außerbetrieblichen Bereichs (s. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548); Abs. 6 kann hier also nicht einschlägig sein.

### II. Tatbestand und Rechtsfolge von Abs. 6 Satz 1

101

#### 1. Tatbestand: Nicht zum Betriebsvermögen gehörende wesentliche Anteile an einer Kapitalgesellschaft bei Ende der Steuerpflicht

Nicht zum BV gehörende WG einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unterliegen grundsätzlich nicht der Besteuerung. Daher ist auch eine Regelung für den Beginn oder das Erlöschen der KSt. an sich entbehrlich. Eine Ausnahme gilt jedoch gem. § 17 EStG für wesentliche Beteiligungen an einer KapGes. Wesentlichen Beteiligungen unterliegen unter den Voraussetzungen des § 17 EStG im Veräußerungsfall der Besteuerung. Abs. 6 Satz 1 regelt

die stl. Behandlung wesentlicher Beteiligungen bei Ende der StPflcht, wenn mit Ausnahme eines Veräußerungstatbestands die übrigen Voraussetzungen des § 17 EStG vorliegen, also das Halten einer wesentlichen Beteiligung innerhalb der letzten 5 Jahre. Es genügt die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung mit 1 vH innerhalb dieses Zeitraums.

## 2. Rechtsfolge: Besteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinns

102

Liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 1 vor, sind die stillen Reserven der wesentlichen Beteiligung zu versteuern. Eine Veräußerung wird fingiert. Es wird unterstellt, daß die wesentliche Beteiligung bei Beendigung der StPflcht zum gemeinen Wert (zum Begriff vgl. § 6 Anm. 1436) veräußert wird (Abs. 6 Satz 2). Der Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der gemeine Wert nach Abzug der Veräußerungskosten die AK übersteigt. Denkbar ist auch ein Veräußerungsverlust, der entsteht, wenn der fiktive Veräußerungspreis auf der Basis des gemeinen Werts die AK nicht erreicht. Ein solcher Veräußerungsverlust kann mit anderen stpfl. Einkünften ausgeglichen werden. Auf einen Veräußerungsgewinn ist die Freibetragsregelung des § 17 Abs. 3 EStG anwendbar.

**Ausnahme:** Dienen die Anteile nach dem Ende der StPflcht der Förderung stbegünstigter Zwecke gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9, müssen die stillen Reserven gem. Abs. 6 Satz 4 nicht aufgedeckt werden, sofern die in Abs. 4 Satz 1 genannten Voraussetzungen vorliegen (Anm. 106).

### III. Bewertung der Anteile: Gemeiner Wert gilt als Veräußerungspreis (Abs. 6 Satz 2)

103

Bei Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinns ist der Wert der betroffenen Anteile mit dem gemeinen Wert (s. auch Anm. 102) zugrunde zu legen. Der gemeine Wert wird auch dann angesetzt, wenn er niedriger als die AK ist. Hierdurch wird für nicht im BV gehaltene Anteile iSv. § 17 EStG die Besteuerung der stillen Reserven vor Eintritt in die StFreiheit erreicht.

### IV. Tatbestand und Rechtsfolge von Abs. 6 Satz 3

#### 1. Tatbestand: Nicht zum Betriebsvermögen gehörende wesentliche Anteile an einer Kapitalgesellschaft bei Beginn der Steuerpflicht

104

Abs. 6 Satz 3 hat die gleichen tatbestandlichen Voraussetzung wie Abs. 6 Satz 1, betrifft jedoch nicht den Fall des Endes der StPflcht, sondern des Beginns der StPflcht. Siehe daher Anm. 101 und zur Frage des Beginns der StPflcht Anm. 22.

#### 2. Rechtsfolge: Der gemeine Wert der Anteile gilt als Anschaffungskosten der Anteile

105

Nach Abs. 6 Satz 3 gilt im Fall des Beginns der StPflcht der gemeine Wert der Anteile als AK der Anteile.

Wird eine bislang von der StPflcht befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse stpfl., werden die während der Zeit der StFreiheit entstandenen stillen Reserven endgültig durch die Fiktion eines Anschaffungsvorgangs freigestellt. Hierbei gilt der gemeine Wert der Anteile als AK. Die AK sind auch dann mit dem gemeinen Wert anzusetzen, wenn dieser unter den tatsäch-

lichen AK der Beteiligung liegt. Es ist also in Kauf zu nehmen, daß sich ein späteres Veräußerungsergebnis erhöht.

Die mit dem gemeinen Wert fiktiv in Ansatz gebrachten AK sind gem. § 17 Abs. 2 EStG dem Veräußerungspreis gegenüberzustellen. Entsprechend der Regelung in Abs. 2 gilt dies jedoch nur für den Fall, daß die Anteile vor dem Eintritt der StPflcht angeschafft worden sind. Der gemeine Wert ist nicht nur anzusetzen, wenn die Körperschaft die Anteile während der Zeit ihrer StBefreiung erworben hat, sondern auch dann, wenn dies bereits vorher zu einem Zeitpunkt geschehen ist, in dem sie stpfl. war. Im letzteren Fall ist der Ansatz mit dem gemeinen Wert gerechtfertigt, weil mit dem Beginn der StFreiheit bereits eine Besteuerung des Wertzuwachses nach den Sätzen 1 und 2 erfolgt ist.

106 **V. Besonderheiten bei bestimmten gemeinnützigen Körperschaften**  
**iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 (Abs. 6 Satz 4)**

Abs. 6 Satz 4 erklärt die Sätze 1 und 2 nicht für anwendbar bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren StBefreiung auf § 5 Abs. 1 Nr. 9 beruht und die in bezug auf ihre Zwecke die Voraussetzungen des Abs. 4 erfüllen. Die Regelung ist vergleichbar mit § 6 AStG. Sie verhindert die Besteuerung der stillen Reserven, wenn die Anteile künftig der Förderung stbegünstigter Zwecke dienen, um den Zweck der StBefreiung des Abs. 4 nicht zu beeinträchtigen.