

§ 13

Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung

idF des KStG 2002 v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768;
BStBl. I 2010, 1394)

(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) 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.

(4) ¹Beginnt 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. ²Erlischt 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) ¹Gehören 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. ²Als Veräußerungspreis gilt der gemeine Wert der Anteile. ³Im Falle des Beginns der Steuerpflicht gilt der gemeine Wert der Anteile als Anschaffungskosten der Anteile. ⁴Die Sätze 1 und 2 gelten nicht in den Fällen des Absatzes 4 Satz 1.

Autor: Dr. André **Kruschke**, Rechtsanwalt, P+P Pöllath + Partners,
Frankfurt/Main

Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 13

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 13	1	V. Verhältnis des § 13 zu anderen Vorschriften	
II. Rechtsentwicklung des § 13	2	1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG	5
III. Bedeutung des § 13	3	2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG	6
IV. Geltungsbereich des § 13 .	4	3. Verhältnis zu §§ 17 und 18 REIT-Gesetz	7
		4. Verhältnis zu § 7 GewStG ..	8

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

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsvoraussetzungen: Eintritt in die Körperschaftsteuerbefreiung		II. Rechtsfolge: Aufstellung einer Schlussbilanz auf den Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht	
1. Steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse	11	1. Aufstellung einer Schlussbilanz	13
2. Befreiung von der Körperschaftsteuer	12	2. Zeitpunkt der Schlussbilanz-Aufstellung	14

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

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsvoraussetzungen: Eine steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse wird steuerpflichtig und ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich		3. Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich	23
1. Steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse	21	II. Rechtsfolge: Aufstellung einer Anfangsbilanz auf den Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht	
2. Eintritt in die Steuerpflicht ..	22	1. Aufstellung einer Anfangsbilanz	24
		2. Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht	25

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

	Anm.		Anm.
I. Ansatz der Wirtschaftsgüter entsprechend den allgemeinen steuerlichen Regeln	31	II. Bewertung der Wirtschaftsgüter in der Anfangs- und Schlussbilanz mit den Teilwerten	32

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

	Anm.		Anm.
I. Regelungszweck und Anwendungsbereich		a) Steuerbefreiung aufgrund des § 5 Abs. 1 Nr. 9	85
1. Regelungszweck des Abs. 4	80	b) Betroffene Wirtschaftsgüter	86
2. Anwendungsbereich des Abs. 4	81	c) Rechtsfolge: Ansatz von Buchwerten in der Schlussbilanz	87
II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 4		2. Erlöschen der Steuerbefreiung (Abs. 4 Satz 2)	
1. Beginn der Steuerbefreiung (Abs. 4 Satz 1)		a) Steuerpflicht nach interimistischer Steuerbefreiung	90
		b) Rechtsfolge	91

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Beginn oder Erlöschen einer teilweisen Steuer-
befreiung**

	Anm.		Anm.
I. Tatbestand und Rechtsfolge gem. Abs. 5	95	1. Partielle Steuerpflicht bei Überdotation	96
II. Anwendungsbeispiele im Einzelnen		2. Partielle Steuerpflicht bei wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb	97
		3. Partielle Steuerpflicht mit anderen Tätigkeiten	98

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

	Anm.		Anm.
I. Anwendungsbereich und Bedeutung	100	IV. Anteilsbewertung bei Eintritt in die Steuerpflicht (Abs. 6 Satz 3)	104
II. Besteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinns (Abs. 6 Satz 1)	101	V. Besonderheiten bei bestimmten gemeinnützigen Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 (Abs. 6 Satz 4)	106
III. Bewertung der Anteile: Gemeiner Wert gilt als Veräußerungspreis (Abs. 6 Satz 2)	103		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 13

1

I. Grundinformation zu § 13

§ 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 oder 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 (BFH v. 9.8.2000 – I R 69/98, BStBl. II 2001, 71). Umgekehrt will die Norm erreichen, dass wenn eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse von der StBefreiung zur StPflcht wechselt, die während der StBefreiung gebildeten stillen Reserven auch künftig stfrei zu belassen (BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28). Die Vorschrift wirkt daher in zwei Richtungen (Beendigung und Beginn der KStPflcht) bei Anwendung der gleichen Mechanismen (Aufdeckung stiller Reserven).

2

II. Rechtsentwicklung des § 13

KStReformG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): § 13 wurde erstmals in das KStG 1977 eingeführt. Die Vorschrift wurde als erforderlich angesehen, da sich mit Inkrafttreten des KStG 1977 der Kreis stbefreiter Körperschaften verändert hat (BTDrucks. 7/1470, 345). Die Norm regelt zum einen für den Übergang von der KStPflcht zur KStBefreiung die Schlussbilanzierung und zum anderen für den Übergang von der KStBefreiung zur KStPflcht die Anfangsbilanzierung. Für beide Bilanzen ist grds. der Ansatz mit den Teilwerten vorgeschrieben. Dieser Teilwertgrundsatz führt als „Steuerentstrickungsgrund-

satz“ zur stpfl. Auflösung der während der StPflcht gebildeten stillen Reserven und als „Steuerverstrickungsgrundsatz“ zur stfreien Auflösung der während der StBefreiung gebildeten „stillen Reserven“. Erstmalige Anwendung für die am 1.1.1977 beginnenden VZ.

Hinweis: Bis zur Einf. des § 13 enthielt das KStG keine vergleichbaren Vorgaben betreffend den Wechsel von der KStPflcht zur KStBefreiung. Folglich war zweifelhaft, ob und in welchem Umfang stille Reserven bei Beginn oder Erlöschen der StBefreiung aufzulösen waren (vgl. hierzu SCHAUHOFF, DStR 1996, 366 [367]). Teilweise wurde im Verwaltungsverfahren schon vor Geltung des § 13 entsprechend verfahren (so Jost in DJPW, § 13 Rn. 1). Abgelehnt wurde aus rechtsstaatlichen Gründen jedoch insbes. von der Rspr. ein allgemeiner StEntstrickungsgrundsatz, wonach die stillen Reserven eines WG dann aufzudecken sind, wenn das WG künftig nicht mehr in die Gewinnregelung einzubeziehen ist (BFH v. 25.5.1962 – I 155/59 U, BStBl. III 1962, 351; vgl. auch Anm. 10).

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

► *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 (wieder aufgehobenen) Sätze 2–10 angefügt. Sie befassten 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.

► *Erstmalige Anwendung:* Abs. 3 Sätze 2–9 waren erstmals für Wj., die nach dem 27.5.1993 (Tag der dritten Lesung im BTag) enden, anwendbar. Die Neuregelung galt also für den VZ 1993, wenn das Wj. dem Kj. entspricht oder das Wj. 1992/1993 zwischen dem 28.5. und dem 31.12.1993 endet. Bei abweichendem Wj. 1993/1994, das in der Zeit zwischen dem 1.1.1994 und dem 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 aF) und Abs. 3 Satz 11 (§ 54 Abs. 8b Satz 5 aF).

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 war 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.

StEntlG 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).

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Die Verlustverrechnungsbeschränkung der § 13 Abs. 3 Sätze 2–11 für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen wird ersatzlos aufgehoben. Dadurch sind die bislang als verrechenbar festgestellten Verluste zum 31.12.2010 entfallen. Die Aufhebung der § 13 Abs. 3 Sätze 2–11 wird damit begründet, dass die „hochkomplexen Verlustverrechnungsbeschränkungen aufgrund des hohen Investitionsvortragsvolumens in der Praxis selten eine steuerliche Auswirkung hatte. Zudem hindert § 13 Abs. 3 Satz 10 und 11 (Regelung zur Besteuerung der Veräußerungsgewinne bei Veräußerung an ein anderes ehemals gemeinnütziges Wohnungsunternehmen) die betroffenen Unternehmen daran, wirtschaftlich sinnvolle Veräußerungen an andere ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen vorzunehmen“ (vgl. BTDrucks. 17/3549, 31). Es sei aus stl. Sicht daher nicht mehr erforderlich, an dieser Regelung weiterhin festzuhalten, zumal deren Aufhebung der Vereinfachung der StGesetze diene.

► *Erstmalige Anwendung:* Durch § 34 Abs. 8b idF des JStG 2010 werden § 13 Abs. 3 Sätze 2–11 zum 1.1.2011 ersatzlos aufgehoben. Im Einzelnen bestimmt diese Norm: „§ 13 Abs. 3 Satz 2 bis 11 ist letztmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2011 enden. Der nach § 13 Abs. 3 Satz 8 festgestellte verbleibende Abschreibungsverlust und das Vortragsvolumen können nur noch mit Mietgewinnen verrechnet werden, die in Wirtschaftsjahren erzielt werden, die bis zum 31. Dezember 2010 enden. Eine Verrechnung mit Mietgewinnen, die in Wirtschaftsjahren erzielt werden, die nach dem 31. Dezember 2010 enden, ist nicht mehr möglich. Eine Feststellung nach § 13 Abs. 3 Satz 8 des Abschreibungsverlustes und des Vortragsvolumens findet letztmalig zum 31. Dezember 2010 statt“.

3

III. Bedeutung des § 13

Rechtliche Bedeutung: Die Bestimmung verhindert, dass

- die während der StPflicht 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 StPflicht der Besteuerung zugeführt

werden (vgl. hierzu BFH v. 9.8.2000 – I R 69/98, BStBl. II 2001, 71; v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28). Für die Fälle des Übergangs von der KStPflicht zur KStFreiheit ist sie eine den §§ 11 und 12 entsprechende Schlussbesteuerungsvorschrift. Da die stillen Reserven in diesem Fall zu versteuern sind, obwohl sie nicht durch eine Veräußerung realisiert werden, handelt es sich insofern um einen Ersatzrealisierungstatbestand (SCHAUHOFF, DStR 1996, 366 [367]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 2). 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, einer Änderung der Satzung oder einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse eintritt.

Wirtschaftliche Bedeutung: Betroffen von § 13 waren bis zur Aufhebung der § 13 Abs. 3 Sätze 2–11 durch das JStG 2010 (s. Anm. 2) insbes. ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen. Nach den Änderungen durch das JStG 2010 zählen weiterhin insbes. ehemalige Bundesunternehmen nach Privatisierung zu den wirtschaftlich Betroffenen. Da auch der partieller 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 (vgl. SCHAUHOFF, DStR 1996, 366 [366]). § 13 hat grds. auch im Falle des Eintritts oder des Entfallens einer StBefreiung aufgrund von § 5 Abs. 1 Nr. 9 Bedeutung, wobei dann gem. Abs. 4 jedoch keine Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt.

IV. Geltungsbereich des § 13

4

Sachlicher Geltungsbereich: Die Anwendung der Vorschrift setzt den Wechsel einer Stpfl. zur StBefreiung oder umgekehrt oder eine Änderung im Hinblick auf den Umfang einer StBefreiung voraus (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 9). Dabei stellen die in § 5 Abs. 1 geregelten Tatbestände die Hauptanwendungsfälle einer StBefreiung dar. § 13 ist aber auch bei Beginn oder Wegfall einer außerhalb des KStG geregelten StBefreiung anzuwenden, zB aufgrund des REIT-Gesetzes v. 28.5.2007 (BGBl. I 2007, 914).

Die Vorschrift findet keine Anwendung, wenn die Körperschaft bisher zu Unrecht vom FA ohne Vorliegen der tatsächlichen Voraussetzungen als stbefreit bzw. die Körperschaft unzutreffend als stpfl. behandelt wurde (BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28 [30]). Ebenfalls greift § 13 nicht bei einer nur faktischen StFreiheit, zB wegen Nichterreichens von Besteuerungsgrenzen oder der Inanspruchnahme von Freibeträgen. Nicht erfasst sind ferner die rückwirkende Aberkennung einer StBefreiung aufgrund von § 61 Abs. 3 AO (HEGER in GOSCH II, § 13 Rn. 5), und zwar unabhängig davon, ob sämtliche ergangenen Freistellungsbescheide aufgehoben werden (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 10).

Persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift bezieht sich auf alle unbeschr. stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die von der KSt. befreit werden bzw. auf von der KSt. befreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die unbeschr. stpfl. werden. Beschränkt Stpfl. sind grds. ausgeschlossen. Das folgt aus § 5 Abs. 2 Nr. 2 Halbs. 1, der beschr. Stpfl. iSv. § 2 Nr. 1 von der KStBefreiung ausnimmt. Zwar wurde die StBefreiung nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 durch das JStG 2009 (BGBl. I 2008, 2794) mW ab VZ 2009 auch auf Stpfl. iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 ausgedehnt, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR gegründet worden sind und deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb eines dieser Staaten befindet. Dennoch dürfte § 13 auch weiterhin grds. nur auf unbeschr. Stpfl. zur Anwendung kommen, da sich die Regelungen in Bezug auf die stl. Behandlung von Tätigkeiten iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 allein in Abs. 4 befinden und insbes. Abs. 1–3 von der Neuregelung daher unberührt bleiben (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 8, 23). Davon abgesehen gewähren einige DBA ausländ. Körperschaften, die im Ansässigkeitsstaat bestimmten gemeinnützigen Zwecken nachgehen, dieselben StVergünstigungen wie inländ. Körperschaften (vgl. zB Art. 27 DBA USA, Art. 21 Abs. 7 Buchst. b DBA Frankreich,

Art. 28 DBA Schweden). In diesen Fällen kommt § 13 auch für beschr. Stpfl. zur Anwendung (ebenso HEGER in GOSCH II. § 13 Rn. 5; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 9)

V. Verhältnis des § 13 zu anderen Vorschriften

5 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

Verhältnis zu § 5: Beginn und Wegfall der KStBefreiung 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. 9).

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. 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. Da sich die jeweiligen Vorschriften nicht überschneiden, besteht zwischen ihnen keine Konkurrenz (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 12).

Verhältnis zu §§ 14 bis 19: § 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 (zu Details s. § 14 Anm. 322). Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, werden als Einlage durch den OT in die OG behandelt (zu Details s. § 14 Anm. 331). Derartige Mehr- und Minderabführungen gelten in dem Zeitpunkt als erfolgt, in dem das Wj. der OG endet, wobei der Teilwertansatz nach § 13 Abs. 3 Satz 1 stets der vororganschaftlichen Zeit zuzurechnen ist (vgl. auch § 14 Anm. 340).

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).

6 2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

Verhältnis zu § 5 EStG: Die in § 13 vorgeschriebene Schlussbilanz unterliegt den stl. Gewinnermittlungsvorschriften des § 5 EStG, der über § 8 auch für die nach § 13 Abs. 1 aufzustellende Schlussbilanz gilt (R 54 Abs. 1 Satz 3 KStR).

Verhältnis zu § 5b EStG: Schluss- und Anfangsbilanzen nach § 13 werden von § 5b EStG erfasst.

Verhältnis zu § 6 EStG: § 13 enthält im Verhältnis zu § 6 EStG Sondervorschriften über die Bewertung der WG des BV. § 6 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. § 13 findet auf die Veräußerung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs daher keine Anwendung (FG Hess. v. 8.3.2010 – 11 K 3768/05, EFG 2010, 1242, nrkr., Az. BFH I R 31/10).

3. Verhältnis zu §§ 17 und 18 REIT-Gesetz

7

§ 13 gilt (grds.) auch für die REIT-AG (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 15). Beim Wechsel von der stpfl. Immobilien-AG zur stbefreiten REIT-AG sind danach gem. § 13 Abs. 1 und 3 die stillen Reserven aufzudecken. Abweichend von § 13 sind jedoch nach § 18 Abs. 6 REIT-Gesetz die WG in der Anfangsbilanz mit den fortgeführten AK – und nicht mit den Teilwerten – anzusetzen. Dadurch werden Wertänderungen, die während der stfreien Zeit angefallen sind, in die Besteuerung der dann stpfl. AG einbezogen. Dies sei anders als in § 13 Abs. 2 gerechtfertigt, weil es sich bei der StBefreiung der REIT-AG nicht um eine Begünstigung, sondern um ein technisches Mittel handele, um das Prinzip der ausschließlichen Besteuerung beim Anteilseigner zu erreichen (vgl. BTDrucks. 16/4026, 24).

4. Verhältnis zu § 7 GewStG

8

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 BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28; v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581). § 13 gilt demnach auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 14; JOST in DJPW, § 13 Rn. 4).

Einstweilen frei.

9–10

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Ende der Körperschaftsteuerpflicht einer anschlie-
ßend steuerbefreiten Körperschaft, Personenvereini-
gung oder Vermögensmasse**

**I. Tatbestandsvoraussetzungen: Eintritt in die Körperschaft-
steuerbefreiung**

**11 1. Steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögens-
masse**

Abs. 1 gilt in subjektiver Hinsicht für stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–6.

Körperschaften sind jur. Personen iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–4. Hierzu zählen KapGes. (insbes. AG, KGaA, GmbH [nebst UG haftungsbeschränkt] und Europäische Gesellschaften), Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften, Versicherungs- und Pensionsvereine auf Gegenseitigkeit und sonstige jur. Personen des privaten Rechts (also insbes. rechtsfähige Vereine, §§ 21 ff. BGB).

Personenvereinigungen sind nicht rechtsfähige Vereine iSd. § 54 BGB. Die Begriffe des nicht rechtsfähigen Vereins in § 1 Abs. 1 Nr. 5 und in § 54 BGB sind identisch (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [759]).

Vermögensmasse: Der Begriff Vermögensmasse ist gleichbedeutend mit dem Begriff „nicht rechtsfähiges Zweckvermögen“ iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 5 (LOHMAR in LADEMANN, § 13 Rn. 20). Unter Zweckvermögen sind als Oberbegriff Anstalten, Stiftungen und sonstige Zweckvermögen zu verstehen (s. § 3 Anm. 21).

Unbeschränkte Steuerpflicht: Voraussetzung ist grds., dass es sich um eine unbeschr. stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse handelt, die bislang nicht von der KSt. befreit war. Auf beschr. Stpfl. ist § 13 Abs. 1 nicht anwendbar. Eine Ausnahme besteht jedoch, soweit durch vereinzelte DBA die StBefreiungen des § 5 auch auf ausländ. Körperschaften ausgeweitet werden (s. Anm. 4).

12 2. Befreiung von der Körperschaftsteuer

Der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 verlangt, dass eine bislang stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse „von der KSt. befreit“ wird. Maßgeblich sind allein StBefreiungen nach deutschem Recht, da solche nach ausländ. Recht für Deutschland keine Wirkung entfalten können (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 11). 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 (BTDrucks. 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, jedoch gilt § 13 Abs. 1 auch für sonstige gesetzliche Befreiungen.

Abs. 1 betrifft als grds. subsidiäre Norm nicht allg. die Beendigung der StPflcht, sondern nur den besonderen Fall des Übergangs der StPflcht zur StBefreiung. Entfällt die StPflcht daher etwa infolge Veräußerung, Umwandlung oder Liquidation, 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 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). Vgl. zu den von Abs. 1 nicht erfassten Fällen ferner Anm. 4.

II. Rechtsfolge: Aufstellung einer Schlussbilanz auf den Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht

1. Aufstellung einer Schlussbilanz

13

Wechselt eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse von der StPflcht zur StFreiheit, ist gem. Abs. 1 eine Schlussbilanz aufzustellen. In der Schlussbilanz sind die WG nach Abs. 3 mit dem Teilwert anzusetzen. Damit wird zum Zeitpunkt des Erlöschens der StPflcht die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt. Der Gesetzgeber hat durch die Einfügung des § 13 in das KStG die frühere Streitfrage, ob der Übergang von der StPflcht zur StBefreiung zur Besteuerung der beim Ausscheiden aus der StPflcht vorhandenen stillen Reserven führe (verneinend BFH v. 25.5.1962 – I 155/59 U, BStBl. III 1962, 351, bejahend THIEL, StKongrRep. 1968, 273 [284]), entschieden.

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.

Die Schlussbilanz dient allein stl. Zwecken (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 19). Es sind daher die stl. Gewinnermittlungsvorschriften maßgeblich (KStR 54 Abs. 1 Satz 3). WG, für die ein stl. Aktivierungs- oder Passivierungsverbot besteht, sind daher nicht auszuweisen (BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581; v. 9.8.2000 – I R 69/98, BStBl. II 2001, 71, in Bezug auf selbstgeschaffene immaterielle WG; KStH 54; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 19; HEGER in GOSCH II, § 13 Rn. 17; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 32; BOTT in ERNST & YOUNG, § 13 Rn. 49.4).

Buchführungspflicht: Von Abs. 1 werden zunächst die nach handelsrechtl. Vorschriften zur Buchführung verpflichteten Körperschaften erfasst, die gem. § 8 Abs. 2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Buchführungspflichtige Körperschaften sind damit stets zur Aufstellung einer Schlussbilanz verpflichtet.

Keine Buchführungspflicht: Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die handelsrechtl. 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 Vermögensmehrungen während der Zeit der StPflcht. Bei Ermittlung des Gewinns

durch Einnahmeüberschussrechnung ist daher nach R 54 Abs. 1 Satz 4 KStR die Anweisung in R 4.6 Abs. 1 EStR entsprechend anzuwenden und auf den Zeitpunkt der Beendigung der StPflicht eine Übergangsbilanz aufzustellen. In dieser sind die nach R 4.6 EStR notwendigen Gewinnkorrekturen vorzunehmen. Hieraus ist sodann die Schlussbilanz zu entwickeln (BTD Drucks. 7/1470, 546, BTD Drucks. 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 (HEGER in GOSCH II. § 13 Rn. 16), denn bei diesen Überschusseinkünften iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 5-7 EStG ist BV nicht denkbar. Die stillen Reserven unterliegen hier im Grundsatz auch während der StPflicht nicht der Besteuerung. Eine Ausnahme besteht für wesentliche Beteiligungen iSv. § 17 EStG (vgl. Abs. 4, Anm. 80 ff.).

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 (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 19).

14 2. Zeitpunkt der Schlussbilanz-Aufstellung

Mit dem Eingreifen der StBefreiung ist die Schlussbilanz auf den Tag aufzustellen, der dem Beginn der StBefreiung unmittelbar vorausgeht (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 18). 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. Subjektive StBefreiungen, dh. diejenigen StBefreiungen, die für die in der Vorschrift aufgeführten Körperschaften gelten (zB § 5 Abs. 1 Nr. 1, 2, 2a und 15) werden unmittelbar wirksam, wenn und solange das Gesetz die Befreiung normiert und die Körperschaft dem Tatbestand der Befreiung entspricht (OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 13 Rn. 5). Hier kann sich die Verpflichtung zur Aufstellung einer Schlussbilanz zu einem beliebigen Zeitpunkt, auch im Verlauf des Wj. bzw. VZ ergeben. Erfordert die Befreiungsvorschrift hingegen, dass die Voraussetzungen der StBefreiung für den gesamten VZ vorliegen müssen (§§ 60 Abs. 2, 63 Abs. 2 AO), ist die Schlussbilanz auf den Schluss eines VZ zu erstellen, auch wenn das Wj. vom Kj. abweicht (JOST in DJPW, § 13 Rn. 15).

15–20 Einstweilen frei.

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

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

1. Steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse 21

Abs. 2 ordnet an, dass auf den Zeitpunkt des Eintritts in die StPflcht eine Anfangsbilanz aufzustellen ist. Die Vorschrift regelt damit 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. 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.

2. Eintritt in die Steuerpflicht 22

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 (FinMin NRW v. 19.7.1978, StEK KStG 1977 § 13 Nr. 1; HEGER in GOSCH II. § 13 Rn. 28; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 29). Das gilt auch, 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 (vgl. Anm. 90 ff.).

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 Einnahme-Überschussrechnung 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 Überschussrechnung, ist sie nach dem Wortlaut der Vorschrift nicht zur Aufstellung einer Anfangsbilanz berechtigt mit der Folge, dass die Auflösung stiller Reserven während der StPflcht zur Gewinnrealisierung führt, auch soweit sie während der Zeit der StFreiheit gebildet wurden (so OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 13 Rn. 15; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 31; vermittelnd FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 25, die die WG des Anlagevermögens mit dem maßgeblichen Teilwert in ein Anlageverzeichnis übernehmen wollen). Es ist dem Unternehmen uE 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 BOTT in ERNST & YOUNG, § 13 Rn. 47, der insofern zutreffend von einem „faktischen Wahlrecht“ zur Aufstellung einer Anfangsbilanz spricht; LENZ in ERLE/SAUTER III. § 13 Rn. 22). Um ein beliebiges Hin und Her der Gewinnermittlungsarten zu unterbinden, ist nach Ansicht des BFH das Unternehmen allerdings grds. für drei Wirtschaftsjahre – jedenfalls bei zeitgleicher Verteilung des Übernahme-gewinns – an den Wechsel der Gewinnermittlungsart gebunden (BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102; zust. HEGER in GOSCH II. § 13 Rn. 27). Dies erscheint vor dem Hintergrund des Gebots einer zutreffenden Gewinnermittlung unter Berücksichtigung der Belange der FinVerw. sachgerecht (vgl. hierzu WEBER-GRELLET in KSM, § 4 EStG Rn. D 40).

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

24 1. Aufstellung einer Anfangsbilanz

Erstellung einer Anfangsbilanz: Tritt die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in die StPflcht ein, hat sie auf den Zeitpunkt des Beginns der StPflcht eine Anfangsbilanz aufzustellen. Auch hier ist der Eintritt in die objektive StPflcht gemeint, dh. die Beendigung eines StBefreiungstatbestands. Es besteht eine Verpflichtung zur Aufstellung der Anfangsbilanz.

Inhalt der Anfangsbilanz: Inhaltlich ist die aufzustellende Anfangsbilanz eine StBil., in der die Bewertung sämtlicher WG mit dem Teilwert zu erfolgen hat. Auch der Einnahmeüberschussrechner gem. Abs. 2 ist berechtigt, eine Anfangsbilanz aufzustellen (s. Anm. 23). 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; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 29; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 32). Etwas anderes gilt allerdings bei Einbringung von BV (einschl. Firmenwert) durch eine stbefreite Körperschaft in eine (stpl.) 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 für die Bewertung den Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. (§ 5 Abs. 1 und 6 EStG) durch die gesetzliche Forderung des Ansatzes des Teilwertes (§ 13 Abs. 3 Satz 1).

Während die Schlussbilanz nach Abs. 1 dazu dient, die Endbesteuerung des bisher stpl. Unternehmens herbeizuführen, ist es Zweck der Anfangsbilanz bei der nunmehr stpl. 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.

2. Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht

25

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 (s. Anm. 14) gilt hier entsprechend. Bei Beendigung einer persönlichen (subjektiven) StBefreiung kann die Verpflichtung zur Aufstellung einer Schlussbilanz auch während eines Wj. bzw. VZ entstehen (s. Anm. 14).

Einstweilen frei.

26–30

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Bewertung der Wirtschaftsgüter in der Anfangs- oder Schlussbilanz mit Teilwerten

I. Ansatz der Wirtschaftsgüter entsprechend den allgemeinen steuerlichen Regeln

31

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 des BV. Diese sind vorbehaltlich des Abs. 4 mit den Teilwerten anzusetzen. Der Begriff des WG in Abs. 3 Satz 1 entspricht der im StRecht allg. gültigen Definition (vgl. § 5 EStG Anm. 350 ff.). Auch die Frage des Ansatzes der WG folgt allgemeinen stl. Regeln. Es gelten die einschlägigen stl. Aktivierungs- und Passivierungsge- 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).

II. Bewertung der Wirtschaftsgüter in der Anfangs- und Schlussbilanz mit den Teilwerten

32

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 EStG 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 bilanzstrechl. Bewertungsgrundsätzen des § 6 EStG vorgehende Regelung dar (BTDrucks. 7/1470, 346; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 33; BOTT in ERNST & YOUNG, § 13 Rn. 55). Auch wird der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. gem. § 5 Abs. 1 EStG durchbrochen. Auf die

KStG § 13 Anm. 32–79 D. Abs. 3: Bewertung der WG mit Teilwerten

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 solchen 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, 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.

► *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 im Allgemeinen wohl 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. Hess. v. 6.10.1980, DB 1980, 2163; HEGER in GOSCH II. § 13 Rn. 32; krit. OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 13 Rn. 18).

► *Freibetrag nach § 16 EStG:* Die Freibetragsregelung des § 16 Abs. 4 EStG findet keine Anwendung (HEGER in GOSCH II. § 13 Rn. 33; aA BOTT in ERNST & YOUNG, § 13 Rn. 59 und OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 13 Rn. 23, die eine analoge Anwendung des § 16 Abs. 4 für geboten halten).

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 StBefreiung gebildeten stillen Reserven nach Abs. 3 Satz 1 vorbehaltlich der Regelung in Abs. 4 Satz 2 (vgl. Anm. 90 ff.) 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 (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 38). Von den Teilwerten sind die gesetzlich zulässigen Abschreibungen vorzunehmen.

33–79 Einstweilen frei.

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Buchwertprivileg für die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 steuer-
befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen
oder Vermögensmassen**

I. Regelungszweck und Anwendungsbereich

1. Regelungszweck des Abs. 4

80

Abs. 4 enthält eine Ausnahmeregelung zu der Bewertungsnorm des Abs. 3. Für gemeinnützige 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; FG Hess. v. 8.3.2010 – 11 K 3768/05, EFG 2010, 1242, nrkr., Az. BFH I R 31/10). 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.

2. Anwendungsbereich des Abs. 4

81

Die Sonderregelung des Abs. 4 korrespondiert mit der Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG (s. § 6 EStG Anm. 1205 f.). 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. Aufgrund der durch das JStG 2009 (BGBl. I 2008, 2794) eingefügten Nr. 2 in § 5 Abs. 2 können sich auch beschr. stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen auf die StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 berufen, wenn sie nach dem Recht eines EU- oder EWR-Staates gegründet wurden, sie ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in diesen Staaten haben und mit dem Staat ein Amtshilfeabkommen besteht (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 47).

Einstweilen frei.

82–84

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 4

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

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

In den Anwendungsbereich von Abs. 4 Satz 1 fallen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (zur Definition dieser Begriffe vgl. Anm. 11), die nach der Satzung oder der sonst. 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. Dezember endendes RumpfWj. zu bilden.

86 b) Betroffene Wirtschaftsgüter

In den Anwendungsbereich der Vorschrift sind nur diejenigen WG einbezogen, die der Förderung stbegünstigter Zwecke iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 dienen. 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 (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 62). Andere als die von § 5 Abs. 1 Nr. 9 erfassten gemeinnützige Zwecke sind in der Schlussbilanz mit dem Teilwert anzusetzen (LENZ in ERLE/SAUTER III. § 13 Rn. 36). WG, die dem steuerschädlichen 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. In Bezug auf diese WG gilt ebenso der Teilwert-Ansatz.

Gemischt genutzte WG, dh. solche, die nur teilweise stbegünstigten Zwecken iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 dienen, sind mit dem Anteil mit dem BW anzusetzen, der künftig der Förderung dieser stbegünstigter Zwecke dienen wird (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 63). Vermögensverwaltend genutzte WG sind mit dem Buchwert anzusetzen, wenn deren Erträge künftig für stbefreite Zwecken iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 eingesetzt werden (BMF v. 1.2.2002, BStBl. I 2002, 221; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 64; HEGER in GOSCH II. § 13 Rn. 56; BOTT in ERNST & YOUNG, § 13 Rn. 158; aA JOST in DJPW, § 13 Rn. 159).

c) Rechtsfolge: Ansatz von Buchwerten in der Schlussbilanz

87

Bei Beginn der StBefreiung sind die WG mit dem BW 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 (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 49). Das ergibt sich zunächst aus den Regelungen in §§ 4, 5 EStG, die eine solche Bilanz als zwingenden Bestandteil bilanzieller Gewinnermittlung fordern. Das ergibt sich ferner 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 entstandenen Gewinns wird nicht verzichtet.

Abs. 4 zu Abs. 1: Neben Abs. 4 Satz 1 und dem Ansatz des BW findet Abs. 1 mit der Verpflichtung des Teilwert-Ansatzes 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 Einnahmeüberschussrechnung 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 (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 52; BOTT in ERNST & YOUNG, § 13 Rn. 162).

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. Bei Betriebsaufgaben kommt nach Auffassung der FinVerw. jedoch die Anwendung von Abs. 4 Satz 1 in Betracht, nämlich bei Überführung eines Betriebs oder Teilbetriebs in den stbefreiten 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; BOTT in ERNST & YOUNG, § 13 Rn. 164).

Einstweilen frei.

88–89

2. Erlöschen der Steuerbefreiung (Abs. 4 Satz 2)**a) Steuerpflicht nach interimistischer Steuerbefreiung**

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. Ungeschriebene Voraussetzung ist, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bereits vor Wegfall der StPflcht gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 stpfl. war, dh, ein vorheriger Wechsel von der StPflcht in die StFreiheit mit der Folge einer Be-

wertung der WG gem. Abs. 1 und Abs. 4 Satz 1 mit dem Buchwert stattfand (so BTDrucks. 7/1470, 346; BOTT in ERNST & YOUNG, § 13 Rn. 166; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 53; aA OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 13 Rn. 9).

Es 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 OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 13 Rn. 22). Die hM geht uE jedoch mit Recht davon aus, dass in jedem Fall der Anfangsbilanz eine Schlussbilanz iSd. Abs. 1 vorausgehen muss. Ist das nicht der Fall, gilt Abs. 3, dh., die WG sind mit dem Teilwert anzusetzen. Diese Bewertung ist auch dann vorzunehmen, wenn die StBefreiung bereits vor dem Inkrafttreten des § 13 bestanden hat (JOST in DJPW, § 13 Rn. 169 ff.; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 66; HEGER in GOSCH II. § 13 Rn. 58; LENZ in ERLE/SAUTER III. § 13 Rn. 41; BOTT in ERNST & YOUNG, § 13 Rn. 168 f.; 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 solchen 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.

91 b) Rechtsfolge

Aufstellen einer Anfangsbilanz: 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.

Ansatz der fortgeführten Buchwerte: 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 (JOST in DJPW, § 13 Rn. 168; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 66 f.).

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 subj. 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 obj. 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.

Einstweilen frei.

92–94

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Beginn oder Erlöschen einer teilweisen Steuer- befreiung

I. Tatbestand und Rechtsfolge gem. Abs. 5

95

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 gesamten StBefreiung der Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen.

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 StPflcht 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 (s. Anm. 13 und 23). 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 Steuerverhaftung 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 dann keiner Entstrickung oder Verstrickung von WG (HEGER in GOSCH II. § 13 Rn. 62; BOTT in ERNST & YOUNG, § 13 Rn. 176).

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 und 22),
- bei der partiellen StPflcht mit anderen Tätigkeiten außerhalb des stbegünstigten Bereichs (§ 5 Abs. 1 Nr. 10, 12 und 14).

II. Anwendungsbeispiele im Einzelnen

96 1. Partielle Steuerpflicht bei Überdotation

Pensions-, Sterbe-, Kranken- oder Unterstützungskassen unterliegen der KSt., wenn ihr Vermögen am Schluss des Wj., zu dem der Wert der Deckungsrückstellung versicherungsmathematisch zu berechnen ist, die Höchstgrenze nach § 5 Abs. 1 Nr. 3d übersteigt. Diese Kassen sind nach § 6 Abs. 1 Halbs. 2 jedoch nur mit dem Teil ihres Einkommens kstpfl., der über der Höchstgrenze liegt (partielle StPflcht).

Bei der Prüfung, ob eine Überdotierung der Pensions-, Sterbe-, Kranken- oder Unterstützungskasse vorliegt, ist das tatsächlich vorhandene Vermögen dem zulässigen Vermögen gegenüberzustellen (zu Einzelheiten vgl. § 6 Anm. 10 ff.). Damit erstreckt sich die partielle StPflcht dieser überdotierten Körperschaft 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, aber von der Möglichkeit der Zuordnung der WG zum stpfl. oder stfreien Bereich aus (s. Anm. 94), so dass die Vorschrift hier vom Wortlaut her nicht unmittelbar anzuwenden ist. Gleichwohl erfordert der Sinn der Regelung, auch bei einer Pensions-, Sterbe-, Kranken- 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. Die Einzelheiten sind str. (vgl. HEGER in GOSCH II. § 13 Rn. 64; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, KStG, § 13 Rn. 57; BOTT in ERNST & YOUNG, § 13 Rn. 183–185 einerseits und HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 73; JOST in DJPW, § 13 Rn. 208 andererseits).

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. 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 HEGER in GOSCH II. § 13 Rn. 64; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 57; BOTT in ERNST & YOUNG, § 13 Rn. 183; aA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 73; JOST in DJPW, § 13 Rn. 208).

Beim Wechsel von der vollen StPflcht zur partiellen StPflcht ist entsprechend vorzugehen.

Bei einer Reduzierung der Überdotierung vermindert sich der Anteil des steuerhafteten 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-, Sterbe-, Kranken- 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. 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 Umfang 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.

2. Partielle Steuerpflicht bei wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb

97

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.

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 (zur Definition vgl. § 65 AO),
- Aufgabe eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder
- Eintritt in die StBefreiung mit bereits bestehendem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

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. Das heißt, 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 (vgl. Anm. 13). § 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 stpfl. in den stbefreiten Bereich einer Körperschaft ist jedoch im Rahmen der Aufgabe des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs unter Ansatz der Buchwerte möglich.

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 ermitteln 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 35 000 € durch eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 ändert am 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 wirtschaftlichem 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 Begr. eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder dem Wegfall der StBefreiung bei einer mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb lediglich partiell stpfl. Körperschaft beruhen.

Endet die StPfl. 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.

3. Partielle Steuerpflicht mit anderen Tätigkeiten

98

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 % (Nr. 10 und 14) bzw. 50 % (Nr. 12) überschreiten. Bleiben die Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten unter diesen Prozentsätzen, ist die Körperschaft mit diesen Einnahmen stpfl., mit den übrigen begünstigten Einnahmen stfrei (partielle StPflcht).

Steuerverhaftet im Rahmen der partiellen StPflcht 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 % bzw. 50 % 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 % bzw. 50 % vorliegen.

Mit dem teilweisen 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 %- bzw. 50 %-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 StPflcht den Entstrickungsgewinn im Rahmen einer Schlussbilanz zu ermitteln.

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 %- bzw. 50 %-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 % bzw. 50 % überschritten werden, hat die Körperschaft gem. Abs. 5 iVm. Abs. 2 eine Anfangsbilanz auf den Beginn der vollen StPflcht aufzustellen. Die stillen Reserven der WG, die bislang dem stfreien Bereich zuzuordnen waren, sind in dieser Anfangsbilanz gem. Abs. 3 mit den Teilwerten anzusetzen.

Einstweilen frei.

99

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

100

I. Anwendungsbereich und Bedeutung

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 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. Seit dem 1.1.2002 richten sich die Rechtsfolgen des Abs. 6 nach § 8b Abs. 2 und seit VZ 2004 nach § 8 Abs. 2 iVm. Abs. 3, so dass im Ergebnis nur 5 % des nach diesem Abs. ermittelten Entstrickungsgewinns der Besteuerung unterliegen. Insofern ist Abs. 6 seitdem weitgehend bedeutungslos geworden (FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 13 Rn. 58; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 80).

Abs. 6 setzt einen außerbetrieblichen Bereich des KStSubjekts voraus, wie er bei Körperschaften iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 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 (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 13 Rn. 80; LENZ in ERLE/SAUTER III. § 13 Rn. 55; HEGER in GOSCH II. § 13 Rn. 76).

101 **II. Besteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinns (Abs. 6 Satz 1)**

Nicht zum Betriebsvermögen gehörende wesentliche Anteile an einer Kapitalgesellschaft bei Ende der Steuerpflicht: Nicht zum BV gehörende WG einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unterliegen grds. 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. Die Veräußerung von Anteilen an einer KapGes. gem. § 17 EStG unterliegen unter den dort genannten Voraussetzungen 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 unmittelbare oder mittelbare Halten einer wesentlichen Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre.

Rechtsfolge: 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 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 Veräußerungs-

verlust, 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 (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 13 Rn. 59).

Ausnahme für gemeinnützige Körperschaften: 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 (s. Anm. 106).

Einstweilen frei.

102

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 durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (vgl. zum Begriff § 6 Anm. 1436). 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. Anteilsbewertung bei Eintritt in die Steuerpflicht (Abs. 6 Satz 3)

104

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

Rechtsfolge: 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 tatsächlichen AK der Beteiligung liegt. Es ist also in Kauf zu nehmen, dass sich ein späteres Veräußerungsergebnis erhöht. Die mit dem gemeinen Werten 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, 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.

Einstweilen frei.

105

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 sbegünstigter Zwecke dienen, um den Zweck der StBefreiung des Abs. 4 nicht zu beeinträchtigen.