

STEUERLEHRGÄNGE  
**DR. BANNAS**

**BERLINER SEMINAR**   
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

# Einkommensteuer

Teil VIII

§ 17

und

§ 23

**Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2010**

## § 17

## § 23 nach Seite 42

### Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Einführung</b> .....	<b>3</b>
1.1	Tatbestandsmerkmale .....	3
1.2	Rückblick .....	4
1.2.1	Zeitliche Anwendungsregeln (Wechsel KSt-System).....	4
1.2.2	Gewerbliche Einkünfte.....	4
1.2.3	Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG .....	4
1.3	Sinn und Zweck / Rechtliche Begründung.....	5
<b>2</b>	<b>Betroffene Anteile</b> .....	<b>5</b>
2.1	Anteil – Beteiligung.....	5
2.2	Begriff der Kapitalgesellschaft .....	6
2.2.1	Aktien.....	7
2.2.2	Anteile an einer GmbH .....	7
2.2.3	Genussschein (Genussrecht) .....	8
2.2.4	Ähnliche Beteiligungen .....	9
2.2.4.1	Anteile an ausländischen Gesellschaften .....	9
2.2.4.2	Vorgesellschaft .....	9
2.2.4.3	Stille Beteiligung .....	9
2.2.4.4	Kapitalersetzende Maßnahmen .....	9
2.2.4.5	Beteiligungen an Personengesellschaften .....	10
2.2.4.6	Anwartschaften auf (solche) Beteiligungen.....	10
<b>3</b>	<b>Abgrenzung Betriebsvermögen / Privatvermögen</b> .....	<b>10</b>
3.1	Allgemeines .....	10
3.2	Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften in ein Betriebsvermögen .....	11
3.2.1	Grundsätze .....	11
3.2.2	Bewertung der Einlage .....	11
3.2.2.1	Einlage von Anteilen, die nach § 17 EStG steuerverhaftet sind .....	12
<b>4</b>	<b>Unterscheidungen innerhalb des Privatvermögens</b> .....	<b>13</b>
4.1	Einbringungsgeborene Anteile i. S. des § 21 UmwStG.....	13
4.1.1	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils .....	13
4.1.2	Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft .....	14
4.2	Vorrang des § 23 EStG .....	16

<b>5</b>	<b>(Wesentliche) Beteiligung</b> .....	<b>16</b>
<b>5.1</b>	<b>Steuerliche Einordnung der Anteile</b> .....	<b>17</b>
<b>5.2</b>	<b>Berechnung der Beteiligungsquote</b> .....	<b>17</b>
<b>5.3</b>	<b>Unmittelbare und mittelbare Beteiligung</b> .....	<b>18</b>
<b>5.4</b>	<b>Der Fünfjahreszeitraum in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG</b> .....	<b>19</b>
5.4.1	Erwerb weiterer Anteile nach Wegfall der wesentlichen Beteiligung .....	20
5.4.2	Steuerverhaftung unentgeltlich erworbener Anteile .....	21
<b>6</b>	<b>Veräußerungsvorgänge</b> .....	<b>22</b>
<b>6.1</b>	<b>Veräußerung</b> .....	<b>22</b>
6.1.1	Allgemeines .....	22
6.1.2	Entgeltlichkeit .....	22
6.1.2.1	Kauf .....	23
6.1.2.2	Tausch .....	23
6.1.3	Verdeckte Einlage .....	23
6.1.3.1	Begriff .....	23
6.1.3.2	Gleichstellung mit einer Veräußerung .....	24
6.1.4	Auflösung / Kapitalherabsetzung .....	25
6.1.5	Ausschüttung bzw. Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto .....	25
<b>7</b>	<b>Art der Gewinnermittlung / Zeitliche Zuordnung</b> .....	<b>25</b>
<b>7.1</b>	<b>Stichtagsbezogene Gewinnermittlung</b> .....	<b>25</b>
<b>7.2</b>	<b>Veräußerungspreis</b> .....	<b>26</b>
7.2.1	Allgemeines .....	26
7.2.2	Tausch .....	27
7.2.3	Verdeckte Einlage .....	27
7.2.4	Teilentgeltliche Übertragung .....	27
<b>7.3</b>	<b>Veräußerungskosten</b> .....	<b>28</b>
<b>7.4</b>	<b>Anschaffungskosten</b> .....	<b>28</b>
7.4.1	Allgemein .....	28
7.4.2	Anschaffungskosten bei Gründung bzw. Kapitalerhöhung .....	29
7.4.3	Anschaffungskosten bei entgeltlichem Erwerb der Anteile .....	29
7.4.4	Anschaffungskosten bei Entnahme aus einem Betriebsvermögen .....	29
7.4.5	Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb .....	29
7.4.6	Anschaffungsnebenkosten .....	30
7.4.7	Nachträgliche Anschaffungskosten .....	30
7.4.7.1	Gesellschaftsrechtlich (zivilrechtlich) veranlasste Aufwendungen .....	31
7.4.7.2	Verdeckte Einlagen .....	31
7.4.7.3	Sonstige durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Aufwendungen .....	32
<b>7.5</b>	<b>Bestimmung der veräußerten Anteile</b> .....	<b>34</b>
<b>8</b>	<b>Verluste</b> .....	<b>35</b>
<b>9</b>	<b>Freibetrag § 17 Abs. 3 EStG</b> .....	<b>37</b>
<b>9.1</b>	<b>Beispiele zur Darstellung des Grundfalls</b> .....	<b>37</b>
<b>10</b>	<b>Fälle des § 17 Abs. 4 EStG</b> .....	<b>42</b>

# 1 Einführung

## 1.1 Tatbestandsmerkmale

§ 17 EStG hat – vereinfacht – folgende Tatbestandsmerkmale:

**Veräußerung** (bzw. gesetzlich gleichgestellter Vorgang);  
von **Anteilen** an einer **Kapitalgesellschaft**, die der Veräußerer in seinem steuerlichen **Privatvermögen** gehalten hatte;  
der Veräußerer war im Zeitpunkt der Veräußerung oder **innerhalb der letzten fünf Jahre** vor der Veräußerung **qualifiziert an der Kapitalgesellschaft beteiligt** gewesen

- bis 1998: mehr als 25 v.H.;
- ab 1999 mindestens 10 v.H., vgl. § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG
- durch StSenkG Absenkung auf 1 %; anwendbar gem. § 52 Abs.34a EStG auf Veräußerungen nach dem 31.12.2001, wenn das WJ der Gesellschaft dem KJ entspricht; bei abweichendem WJ uU. später.
- nicht erforderlich ist die Veräußerung der gesamten Beteiligung („Veräußerung von Anteilen“);

*persönliche **Steuerpflicht** des Veräußerers;*

*§ 17 EStG gilt grundsätzlich sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen (im Rahmen des § 49 (1) Nr.2 e EStG) sowie über § 8 Abs. 1 KStG auch für körperschaftsteuerpflichtige Subjekte (aber auch hier: Anteile im Privatvermögen).*

☞ **zunächst nur unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Anteilseigner**

## 1.2 Rückblick

### 1.2.1 Zeitliche Anwendungsregeln (Wechsel KSt-System)

*Durch die Reform der Körperschaftsteuer durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 wurde das sog. Anrechnungsverfahren durch das sog. Halbeinkünfteverfahren ersetzt. In Verbindung mit dieser Systemumstellung wurde die im Rahmen des § 17 EStG maßgebende Beteiligungsgrenze auf 1 v.H. herabgesetzt.*

*Die Anwendung der Neufassung des § 17 EStG mit der Beteiligungsgrenze von 1 v.H. richtet sich bei unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften nach § 52 Abs. 3a Satz 1 EStG und korrespondiert – zeitversetzt – mit der Systemumstellung bei der Körperschaftsteuer und der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens. Bei anderen Gesellschaften ist die Grundregelung des § 52 Abs. 1 EStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000 (d.h. Anwendung ab dem 01.01.2001) zu beachten.*

*Nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007 unterliegen nun die Veräußerungsgewinne bei Veräußerung ab 01.01.09 dem sog. Teileinkünfteverfahren, § 52 a Abs.3 S.1 EStG. Gem. § 3 Nr.40c EStG i.V.m § 3c Abs.2 EStG sind im Ergebnis 60% des Gewinns (Verlust) steuerpflichtig.*

### 1.2.2 Gewerbliche Einkünfte

*Das Ergebnis der Veräußerung (der Gewinn bzw. grundsätzlich der Verlust) stellt **gewerbliche Einkünfte** dar.*

*Damit wird nicht das Vorhandensein eines Gewerbebetriebs, sondern lediglich die **Art des Veräußerungsgewinns** als gewerbliche Einkünfte fingiert. Ebenso werden die Anteile durch § 17 EStG nicht zu Betriebsvermögen.*

### 1.2.3 Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG

*Die Hälfte (40%) des Veräußerungspreises (bzw. der „Ersatzwerte“) ist nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG steuerfrei. Entsprechend sind die Veräußerungskosten sowie dem Veräußerungspreis gegenüber zu stellende Anschaffungskosten nach § 3c Abs. 2 EStG nur zur Hälfte (60%) anzusetzen (Regelung zur zeitlichen Anwendung in § 52 a Abs.3 EStG).*

*Aufgrund der Steuerbefreiung entfällt die Begünstigung nach § 34 EStG, da die Einkünfte nach § 17 EStG keine außerordentliche Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift sind.*

### 1.3 Sinn und Zweck / Rechtliche Begründung

§ 17 EStG ist – neben § 23 EStG – eine **Ausnahme** des Grundsatzes des EStG, die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens nicht der Besteuerung zu unterwerfen („Dualismus der Einkünfteermittlung“).

**Gerechtfertigt** wurde § 17 EStG mit der relativen Nähe der qualifizierten Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit der **Beteiligung des Mitunternehmers** einer Personengesellschaft (bzw. bei Alleinbesitz der Anteile mit einem Einzelunternehmen).

Trotz dieses gedanklichen Ansatzes betont der BFH in ständiger Rechtsprechung, dass § 17 EStG keine vollständige Gleichstellung mit der Besteuerung der Veräußerungsgewinne von Mitunternehmern erreichen wollte. Unterschiedliche Ergebnisse seien hinzunehmen.

Der BFH hat in jüngeren Urteilen auch auf die **Besteuerungswürdigkeit** des Zuwachses der finanziellen **Leistungsfähigkeit** durch die realisierten Veräußerungsgewinne abgestellt.

Die Herabsetzung der Beteiligungsgrenze auf 10 v.H. durch das StEntlG 1999/2000/2002 wurde insb. mit der vom Gesetzgeber angestrebten **Verbreiterung der Bemessungsgrundlage** begründet.

## 2 Betroffene Anteile

### 2.1 Anteil – Beteiligung

„**Anteile an einer Kapitalgesellschaft**“, die zu einer „**wesentlichen Beteiligung**“ gehören (bzw. gehörten).

- Unter Anteil ist dabei die jeweilige Einheit, mit der ein Anteilseigner am i. d. R. satzungsmäßig festgelegten Kapital (insb. Nennkapital) der Gesellschaft beteiligt sein kann (z. B. eine Aktie bzw. ein GmbH-Geschäftsanteil), zu verstehen.
- Die Beteiligung wird von der Summe der Nominalwerte der Anteile, die einem Anteilseigner zuzurechnen sind, gebildet.



#### Merke!

Für die Frage, ob eine Veräußerung von Anteilen dem Grunde nach von § 17 EStG erfasst wird, kommt es (allein) auf den Umfang der Beteiligung an. Die (laufenden) Erträge, die aus den Anteilen fließen, fallen unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG.

## 2.2 Begriff der Kapitalgesellschaft

§ 17 Abs. 1 Satz 3 EStG enthält (grundsätzlich) eine **abschließende Aufzählung** der von § 17 EStG erfassten Anteile an einer Kapitalgesellschaft.

- auch „ähnliche Beteiligungen“

*Kapitalgesellschaften sind bestimmte Gesellschaften des privaten Rechts, die von der Rechtsordnung mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet wurden (vgl. § 1 AktG) bzw. die als solche selbständig Rechte und Pflichten haben (vgl. § 13 Abs. 1 GmbHG). Sie sind als juristische Person rechtsfähig.*

- AG
- Kommanditgesellschaft auf Aktien
- GmbH
- Gesellschaften in einer ausländischen Rechtsform, wenn sie bei einem Typenvergleich einer Kapitalgesellschaft deutschen Rechts entsprechen.
- Bei dem Vergleich ist darauf abzustellen, ob die ausländische Personenvereinigung wie eine juristische Person körperschaftlich strukturiert ist und die Beteiligung Gesellschafterrechte wie eine deutsche Kapitalgesellschaft vermittelt. Fehlt es an einer Vergleichbarkeit, so fallen Anteile an der ausländischen Gesellschaft unter den Begriff der „ähnlichen Beteiligung“ i. S. von § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG, wenn es sich bei der Gesellschaft um eine juristische Person handelt und die Beteiligung Gesellschafterrechte ähnlich wie eine deutsche Kapitalgesellschaft verkörpert.



### Merke !

*Bei unbeschränkter persönlicher Steuerpflicht des Veräußerers erfordert die Anwendung von § 17 EStG somit nicht die unbeschränkte KSt-Pflicht der betroffenen Gesellschaft (vgl. § 1 Abs. 1 KStG, wonach die unbeschränkte KSt-Pflicht einen Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland verlangt).*

*Ist der Veräußerer nicht unbeschränkt steuerpflichtig, führt nur die Veräußerung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft zu inländischen Einkünften (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG) und damit zur beschränkten Steuerpflicht.*

### 2.2.1 Aktien

*Aktien sind Anteile am Grundkapital einer AG oder einer KGaA. Die Ausgestaltung der einzelnen Aktie, insbesondere die sich aus den Aktien ergebenden Einflussmöglichkeiten, sind für die Anwendung des § 17 EStG unerheblich.*

*Möglichkeiten der rechtlichen Ausgestaltung von Aktien:*

- Inhaberaktien, Namensaktien oder vinkulierte Namensaktien;
- Stammaktien (mit Stimmrecht) bzw. Vorzugsaktien (ohne Stimmrecht);
- Aktien mit einfachem oder mehrfachem Stimmrecht;
- Zwischenscheine (vgl. § 8 Abs. 6 AktG; vorläufige Anteilsscheine, die vor Ausgabe der Aktien erteilt werden);
- Nennbetragsaktien (§ 8 Abs. 2 AktG) oder Stückaktien (§ 8 Abs. 3 AktG).

*Merke !*

*Die Beteiligung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA wird nicht von § 17 EStG erfasst. Diese unterliegt im Falle der Veräußerung nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG der Besteuerung.*

### 2.2.2 Anteile an einer GmbH

*GmbH-Anteile sind **Geschäftsanteile** an der GmbH.*

- Nach dem § 14 GmbHG bestimmt sich der Geschäftsanteil eines Gesellschafters nach dem Betrag der von ihm übernommenen Stammeinlage.
- Die Stammeinlage ist der Teil des Stammkapitals, den ein Gesellschafter bei Gründung der Gesellschaft übernommen hat.
- Der Gesamtbetrag der Stammeinlagen muss mit dem Stammkapital übereinstimmen. Dieses muss seit 1999 mindestens 25.000 € betragen (vorher 50.000 DM). Eine Stammeinlage muss mindestens 100 € betragen und in € durch 50 teilbar sein (§ 5 Abs. 1 und Abs. 3 GmbHG). Jeder Gesellschafter kann bei Gründung nur eine Stammeinlage übernehmen (§ 5 Abs. 2 GmbHG). Der Betrag der Stammeinlage kann für die einzelnen Gesellschafter unterschiedlich hoch sein.

☞ Der Geschäftsanteil, der durch die Stammeinlage des Gesellschafters gebildet wurde, kann im Rahmen einer Veräußerung geteilt werden.

☞ Bei den Anteilen an einer GmbH ist es daher im Rahmen der Anwendung des § 17 EStG (grundsätzlich) nachvollziehbar, welcher Anteil exakt veräußert wurde (dies kann z. B. Bedeutung für die Bestimmung der Höhe der Anschaffungskosten eines veräußerten Anteils haben).

☞ Bei Gründung einer Gesellschaft ist es nicht erforderlich, den Betrag der Stammeinlage in voller Höhe zu erbringen (Ausnahme: soweit Sacheinlagen vereinbart sind). Erforderlich ist bei Geldeinzahlungen lediglich eine Zahlung von einem Viertel auf jede Stammeinlage (§ 7 Abs. 2 Satz 1 GmbHG). Ergänzend muss von allen Gesellschaftern insgesamt ein Betrag von 12.500 € aufgebracht werden (§ 7 Abs. 2 Satz 2 GmbHG). Den Restbetrag müssen die Gesellschafter dann erst nach Einforderung durch die Geschäftsführung entrichten. Bis dahin sind die noch zu entrichtenden Beträge als „ausstehende Einlagen“ in der Bilanz auszuweisen (vgl. § 272 HGB).

### 2.2.3 Genussschein (Genussrecht)

Genussscheine sind verbriefte Genussrechte (Ausgestaltung als Wertpapier). Nach h. M. fallen auch nicht verbriefte Genussrechte unter § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG.

Der Begriff der Genussrechte ist nicht näher definiert; er wird – ohne nähere Erläuterung – im AktG, im EStG (§ 17 Abs. 1 Satz 3, § 19a, § 20 Abs. 1 Nr. 1) und im KStG (§ 8 Abs. 3 Satz 2) verwendet.

Es handelt sich um Forderungsrechte (Vermögensrechte), die grundsätzlich von allen Unternehmensformen ausgegeben werden können und deren rechtliche Ausgestaltung der vertraglichen Gestaltungsfreiheit unterliegt. Den Genussrechtsinhabern kann die Beteiligung am Gewinn und/oder dem Liquidationserlös zugesagt worden sein. Mitgliedschaftsrechte (z.B. Stimmrechte) räumen Genussrechte i. d. R. nicht ein. Entscheidend ist daher die rechtliche Ausgestaltung der Genussrechte im Einzelfall.

Nach allgemeiner Auffassung sind nur Genussrechte, die auch eine Beteiligung am Liquidationserlös vermitteln, Anteile i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG. Entscheidend sei der dadurch insoweit vorhandene Beteiligungscharakter (vgl. auch die Regelung in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, wonach Ausschüttungen auf derartige Genussrechte den Gewinn einer Kapitalgesellschaft nicht mindern dürfen;

☞ Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Genussrechte, mit denen lediglich eine Beteiligung am Gewinn verbunden ist, sind nach dieser Auffassung keine Anteile i. S. des § 17 EStG;

☞ Gewinnauszahlungen gehören zu den Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7

## 2.2.4 Ähnliche Beteiligungen

„Ähnlich“ (ähnliche Beteiligung i. S. des § 17 Abs. 1 EStG) kann bedeuten, dass es sich um eine Beteiligung an **anderen** als den in § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG genannten **Kapitalgesellschaften** handelt

**und/oder**

es sich um eine **andere** („ähnliche“) **Art der Beteiligung** an einer der in § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG genannten Kapitalgesellschaften handelt.“

### 2.2.4.1 Anteile an ausländischen Gesellschaften

Bei Anteilen an ausländischen Gesellschaften kann es sich unmittelbar um eine Aktie oder einen GmbH-Anteil handeln; möglich ist aber auch, dass eine „ähnliche Beteiligung“ vorliegt.

☞ H 17 Abs. 2 EStH, Stichwort „Ausländische Kapitalgesellschaft“

Für den Abzug von Veräußerungsverlusten bei ausländischen Kapitalgesellschaften sind neben § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG auch die Regelungen in § 2a EStG zu beachten.

### 2.2.4.2 Vorgesellschaft

Als Vorgesellschaft wird das Gebilde bezeichnet, das **zwischen notarieller Gründung** einer Kapitalgesellschaft und deren **Eintragung im Handelsregister** existiert (vgl. auch H 2 KStH „Beginn der Steuerpflicht). Erst mit der Eintragung in das Handelsregister erlangt die Kapitalgesellschaft die Rechtsfähigkeit (§ 41 Abs. 1 Satz 1 AktG, § 11 Abs. 1 GmbHG). Anteile an einer Vorgesellschaft sind **ähnliche Beteiligung** i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG.

### 2.2.4.3 Stille Beteiligung

Eine stille Beteiligung ist keine „ähnliche Beteiligung“ i. S. des § 17 EStG.

### 2.2.4.4 Kapitalersetzende Maßnahmen

Derartige Finanzierungsmaßnahmen sind keine ähnliche Beteiligung i. S. des § 17 EStG.

### 2.2.4.5 Beteiligungen an Personengesellschaften

*Beteiligungen an einer Personengesellschaft keine ähnlichen Beteiligungen, da der Steuertatbestand des § 17 EStG ausdrücklich (nur) die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften erfasst.*

*Soweit jedoch eine Personengesellschaft (oder Erbengemeinschaft) keine Gewinneinkünfte erzielt, sie jedoch Anteile an Kapitalgesellschaften hält*

*sog. vermögensverwaltende Personengesellschaft*

*sind den Gesellschaftern der Personengesellschaft die Anteile an den Kapitalgesellschaften nach den Grundsätzen des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zuzurechnen, d. h. so zuzurechnen, als ob sie an den Anteilsrechten zu Bruchteilen berechtigt wären*

☞ *Durchgriff*

- Lediglich der Gesellschafter bzw. Miterbe kann § 17 EStG verwirklichen.
- § 17 kann auch erfüllt werden durch Veräußerung des Gesamthandsanteils (vgl. dazu auch § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG)

### 2.2.4.6 Anwartschaften auf (solche) Beteiligungen

*Von § 17 EStG werden auch Anwartschaften auf die vorstehenden Anteile (Aktien, GmbH-Anteile, Kuxe, Genussscheine, ähnliche Beteiligung) erfasst.*

*Eine Anwartschaft ist ein Anspruch auf den Erwerb des Vollrechts solcher Anteile („Vorstufe für den Erwerb“). Sie kann sich aus der Stellung als Anteilseigner heraus oder aufgrund schuldrechtlicher Vereinbarung ergeben. Anwendungsfälle sind z. B. das **Bezugsrecht** oder **Umtauschrechte** (Wandlungs- oder Optionsrechte).*

- Ein Bezugsrecht ist der Anspruch eines Anteilseigners auf Zuteilung neuer Anteile, die bei einer Kapitalerhöhung der Kapitalgesellschaft ausgegeben werden. Damit soll dem Anteilseigner ermöglicht werden, seine bisherige Beteiligungsquote beizubehalten.

☞ H 17 Abs. 4 EStH, Stichwort „Bezugsrechte“

## 3 Abgrenzung Betriebsvermögen / Privatvermögen

### 3.1 Allgemeines

*§ 17 EStG gilt (u.a.) nicht für Anteile, die sich in einem Betriebsvermögen befinden (vgl. R 17 Abs. 1 EStR).*

- Zwar ordnet § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG das Halten und Veräußerung einer relevanten Beteiligung den gewerblichen Einkünften zu.
- Die von § 17 EStG erfassten Anteile selbst werden jedoch nicht Betriebsvermögen.

*Für die Abgrenzung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen gelten die allgemeinen Grundsätze.*

Hinweis auf:

- R 4.2 Abs. 1 und Abs. 2 EStR (Betriebsvermögen; Allgemeines, bei Personengesellschaften);
- H 4.2 Abs. 1 EStH, Stichwort „Beteiligungen“;
- H 4.2 Abs. 2 EStH, Stichworte „Anteile an Kapitalgesellschaften“ und „Wertpapiere“;
- Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung; die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft sind notwendiges (Sonder-) Betriebsvermögen;
- Die Grundsätze der Mitunternehmerschaft; so sind regelmäßig insbesondere die Anteile an der Komplementär-GmbH sowie die Anteile bei einer atypisch stillen Gesellschaft mit der „eigenen“ GmbH notwendiges Betriebsvermögen (vgl. BFH-Urteil vom 15.10. IV R 18/98, BStBl 1999 II S. 286);

## 3.2 Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften in ein Betriebsvermögen

### 3.2.1 Grundsätze

*Anteile an Kapitalgesellschaften, die zunächst Privatvermögen des Anteilseigners waren, müssen (bei Erlangung der Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen) bzw. können (bei Willkürung) in ein Betriebsvermögen des Anteilseigners eingelegt werden.*

*Bei der Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen gelten die o. g. Grundsätze, insbesondere darf nicht bereits im Zeitpunkt der Einlage absehbar sein, dass die Anteile das Einzelunternehmen (bzw. die Mitunternehmerschaft) mit Verlusten belastet werden. Weiterhin ist eine eindeutige Dokumentation der Einlagehandlung in der Buchführung erforderlich. Die Verbuchung muss zeitnah erfolgen. Rückwirkende Einlagen sind ausgeschlossen.*

### 3.2.2 Bewertung der Einlage

*Für die Bewertung ist entscheidend, ob die eingelegten Anteile im Zeitpunkt der Einlage nach § 17 EStG **steuerverhaftet** waren oder nicht.*

*Die nachfolgenden Ausführungen gelten nur eingeschränkt für eine verdeckte Einlage (vgl. später).*

### 3.2.2.1 Einlage von Anteilen, die nach § 17 EStG steuerverhaftet sind

*Regelfall: Der Teilwert der Anteile übersteigt die Anschaffungskosten*

- Um zu vermeiden, dass Wertsteigerungen von Anteilen, die nach § 17 EStG steuerverhaftet sind, allein durch eine Einlage in ein Betriebsvermögen der Besteuerung entzogen werden, erfolgt die Einlage solcher Anteile nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG höchstens mit den Anschaffungskosten.
- Für die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG ist nicht erforderlich, dass eine relevante Beteiligung (i. S. des § 17 Abs. 1 EStG; mehr als 1 v.H.) eingelegt wird. Entscheidend ist, dass die eingelegten Anteile nach § 17 EStG steuerverhaftet sind.

**Beispiel**

Karl Käfer ist mit 5 v.H. an der GmbH seit 2001 beteiligt. Die Anteile sind (zunächst) Privatvermögen. Die Anschaffungskosten des Karl Käfer belaufen sich auf € 30.000. Karl Käfer ist weiterhin Einzelunternehmer. In 2005 legt Karl Käfer die GmbH-Anteile zur Kapitalverstärkung in das Einzelunternehmen ein. Mit einer künftigen Wertminderung der Anteile ist nicht zu rechnen. Der Teilwert der Anteile betrug im Zeitpunkt der Einlage € 100.000. In 2007 veräußert Karl Käfer die Anteile für € 150.000.

**Frage**

Ist die Einlage zulässig; wenn ja, wie ist die Einlage zu bewerten?

**Lösung**

Karl Käfer kann die Anteile in das Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens einlegen, insbesondere sind keine Anhaltspunkte erkennbar, dass die Anteile dem Einzelunternehmen durch Wertverluste schaden würden. Die Einlage in 2005 wäre ohne die Sonderregelung mit dem Teilwert (€ 100.000) vorzunehmen, so dass der in 2007 realisierte betriebliche Veräußerungsgewinn nach Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens € 25.000 betragen würde. Die bis zur Einlage vorhandene Wertsteigerung von € 70.000 würde steuerlich nicht erfasst werden.

Da die Anteile nach § 17 EStG steuerverhaftet sind (hier schon aufgrund der Beteiligung von über 1 v.H.), ist die Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG mit den Anschaffungskosten von € 30.000 vorzunehmen. Die Veräußerung in 2007 führt zu einem Gewinn von € 120.000.

*Sonderfall: Der Teilwert der Anteile ist geringer als die Anschaffungskosten*

☞ R + H 17 Abs. 8 EStR

*Einlage von Anteilen, die nicht nach § 17 EStG steuerverhaftet sind*

- Eine Einlage ist nach allgemeinen Grundsätzen möglich. Die Sonderregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG gilt insoweit nicht, sodass die Einlage grundsätzlich mit dem Teilwert zu erfolgen hat (Ausnahme: „Drei-Jahres-Regelung“). Wertveränderungen im Privatbereich bis zum Zeitpunkt der Einlage sind somit unbeachtlich.

#### 4 Unterscheidungen innerhalb des Privatvermögens

*Anteile im Privatvermögen werden im Falle der Veräußerung nicht zwingend von § 17 EStG erfasst.*

**Vorrangig** sind ggf. folgende Vorschriften anzuwenden:

- die Regelungen des UmwStG über die steuerliche Behandlung von einbringungsgeborenen Anteilen (§ 21 UmwStG a.F.)
  - ☞ Umwandlungsrecht
- §§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG (private Veräußerungsgeschäfte)

##### 4.1 Einbringungsgeborene Anteile i. S. des § 21 UmwStG a.F.

*Handelt es sich bei den Anteilen (gleichzeitig) um sog. einbringungsgeborene Anteile nach § 21 UmwStG a.F., ist die Besteuerung vorrangig nach § 21 UmwStG a.F. vorzunehmen. Diese Spezialregelung verdrängt ggf. die Anwendung des § 17 EStG.*

##### 4.1.1 Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils

**Einbringungsgeborene Anteile** entstehen (unter anderem), wenn ein Einzelunternehmer seinen Betrieb oder einen Teilbetrieb oder ein Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft einbringt, der Einbringende hierfür Gesellschaftsanteile erhält (Sacheinlage, vgl. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG a.F.) und es bei der Einbringung **nicht** zu einer **vollständigen Aufdeckung** der in der eingebrachten Einheit gespeicherten **stillen Reserven** kommt. Es handelt sich hierbei um einen Tausch oder tauschähnlichen Vorgang (Betrieb usw. gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten), der wie bei einer Veräußerung grundsätzlich zu einer Aufdeckung der stillen Reserven führt.

Die Versteuerung lässt sich aber nach Maßgabe des § 20 UmwStG a.F. „verschieben“.

Maßgebend für die Aufdeckung der stillen Reserven ist, ob die aufnehmende Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Teilwert oder (zulässigerweise) mit einem niedrigeren Wert (mindestens dem Buchwert) ansetzt (vgl. § 20 Abs. 2 UmwStG a.F.). Entsprechend dieser Bewertung ermitteln sich die Anschaffungskosten des Einbringenden für die erlangten Gesellschaftsanteile (§ 20 Abs. 4 UmwStG a.F.).

*Erfolgt die Einbringung zum Teilwert, werden sämtliche stillen Reserven aufgedeckt und nach § 16 EStG steuerpflichtig. In diesem Fall besteht auch keine Notwendigkeit, später (z. B. bei Veräußerung der erlangten Anteile) eine Besteuerung wegen des damaligen eingebrachten Betriebsvermögens vorzunehmen. Die Anteile sind steuerlich vielmehr „frei“ von ihrer Vergangenheit zu betrachten. Gelangen sie in das Privatvermögen, liegt bei Überschreiten der Grenze in § 17 Abs. 1 EStG eine wesentliche Beteiligung vor; ansonsten sind die Anteile – vorbehaltlich des § 23 EStG – unbeachtlich.*

*Erfolgt die Einbringung hingegen zu einem Wert, der unter dem Teilwert des eingebrachten Betriebsvermögens liegt (Buchwert oder Zwischenwert), so bleiben die Anteile wegen der zunächst nicht vollständig aufgedeckten stillen Reserven als sog. einbringungsgeborene Anteile steuerverhaftet (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG a.F.). Ihre Veräußerung führt zu einem nach § 16 EStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn. Unerheblich ist der Umfang der Beteiligung, den die einbringungsgeborenen Anteile vermitteln, d. h. auch Beteiligungen unter der Wesentlichkeitsgrenze des § 17 Abs. 1 EStG werden von § 21 UmwStG a.F. erfasst.*

### **Beispiel**

Karl Käfer war bislang als Einzelunternehmer gewerblich tätig. Er bringt seinen Betrieb gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine GmbH ein. Sein – nunmehr im Privatvermögen gehaltener – Geschäftsanteil vermittelt ihm eine Beteiligung von 0,8 v.H. an der Gesellschaft. Die GmbH hat das von Karl Käfer eingebrachte Betriebsvermögen nach § 20 UmwStG a.F. angesetzt

- a) mit dem Teilwert,
- b) mit dem Buchwert.

### **Lösung**

#### **Zu a)**

Der Ansatz mit dem Teilwert führt dazu, dass Karl Käfer die stillen Reserven seines eingebrachten Betriebes versteuern muss (§ 16, 34 EStG). Die Anteile sind folglich keine einbringungsgeborenen Anteile i. S. des § 21 UmwStG a.F.. Da Karl Käfer auch nicht wesentlich i. S. des § 17 Abs. 1 EStG an der GmbH beteiligt ist, würde eine Veräußerung der GmbH-Anteile nicht der Besteuerung unterliegen (eventuell aber nach § 23 EStG).

#### **Zu b)**

Der Ansatz der Buchwerte verhindert das Entstehen eines Veräußerungsgewinns bei Karl Käfer. Die erlangten Anteile sind einbringungsgeborene Anteile i. S. des § 21 UmwStG a.F. Eine Veräußerung der Anteile wäre grundsätzlich steuerpflichtig im Sinne des § 21 UmwStG a.F. und § 16 EStG.

## **4.1.2 Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft**

*Bei der Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gelten nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG a.F. die gleichen Grundsätze. Voraussetzung ist, dass die die Anteile übernehmende Kapitalgesellschaft auf Grund ihrer Beteiligung*

*einschließlich der übernommenen Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft hat, deren Anteile eingebracht wurden.*

**Merke !**

*Besondere Regelung der Steuerbefreiung gelten für einbringungsgeborene Anteile nach § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 EStG.*

Zur Neukonzeption der ertragsteuerlichen Behandlung von Einbringungen in Kapitalgesellschaften aufgrund des "Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften" (SEStEG) vgl. Skript Umwandlungssteuerrecht.

#### **4.2 Ersatztatbestände des § 17 (6) EStG**

Als Anteile im Sinne des § 17 (1) Satz 1 EStG gelten auch solche Beteiligungen, die eine Beteiligungshöhe von 1,0 v.H. nicht erreichen, wenn es sich um

- a) Anteile aus einem Einbringungsvorgang des neuen Umwandlungsteuergesetzes handelt, wobei beim Einbringungsvorgang nicht der gemeine Wert zum Ansatz kam und
- b) zum Einbringungszeitpunkt eine relevante Beteiligung im Sinne des § 17 (1) Satz 1 EStG bestanden hat

### 4.3 Vorrang des § 23 EStG

*Nach § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG ist die Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft vorrangig vor der nach § 17 EStG.*

*Der Vorrang des § 23 EStG gegenüber § 17 EStG hat folgende Konsequenzen:*

- Erfassung auch von Anteilen, die nicht zu einer wesentlichen Beteiligung gehören;
- Besteuerung in dem Veranlagungszeitraum, in dem der Veräußerungserlös zugeflossen ist;
- Freigrenze i. H. v. 600 € (§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG);
- Kein Freibetrag entsprechend § 17 Abs. 3 EStG;
- in beiden Fällen Halbeinkünfteverfahren: § 3 Nr. 40 Satz 1 c) bzw. j) EStG;
- es gelten die besonderen Regelungen des § 23 EStG über den Verlustabzug.

## 5 (Wesentliche) relevante Beteiligung

*Eigenständige Definition für Zwecke des § 17 EStG*

- Nach § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 liegt eine wesentliche Beteiligung vor, wenn der Veräußerer zu **mindestens 10 v.H.** unmittelbar oder mittelbar an der Gesellschaft beteiligt war. Diese Grenze gilt (zunächst) ab dem 01.01.1999 (§ 52 Abs. 1 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002).
- Vorher lag eine wesentliche Beteiligung ab einer Beteiligung von **mehr als einem Viertel** vor (§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG a. F.).
- Durch das Steuersenkungsgesetz wurde die Quote auf eins vom Hundert herabgesetzt (§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG n. F.). Daher wird auch nicht mehr von einer „wesentlichen Beteiligung“ gesprochen.
- ☞ stattdessen sog. „relevante Beteiligung“

*Unerheblich für die Einordnung einer Beteiligung als relevant ist, wie die Anteile im Einzelnen erworben wurden. Ein sukzessiver Erwerb einzelner Anteile führt mit Überschreiten der Wesentlichkeitsgrenze zu einer relevanten Beteiligung i. S. des § 17 EStG, sodass eine anschließende Veräußerung (auch nur) eines dieser Anteile die Besteuerung nach § 17 EStG auslöst*

☞ „Hineinwachsen in die Beteiligung“

*Ebenso ist unerheblich, ob die Anteile entgeltlich oder unentgeltlich erworben wurden.*

## 5.1 Steuerliche Einordnung der Anteile

*Für die Prüfung, ob ein Anteilseigner wesentlich beteiligt ist, sind seine sämtlichen Anteile – nicht nur die im Privatvermögen gehaltenen – zu berücksichtigen und insoweit zusammenzufassen. Nicht entscheidend ist, wie die Anteile im Einzelnen steuerlich einzuordnen sind.*

### **Beispiel**

Karl Käfer besitzt die folgenden drei Geschäftsanteile an der GmbH, deren Stammkapital insgesamt 1.000.000 € beträgt:

- einen Geschäftsanteil über 3.000 € im Betriebsvermögen seines Gewerbebetriebs,
- einen Geschäftsanteil über 4.000 € in seinem Privatvermögen, der einbringungsgeboren i. S. des § 21 UmwStG ist,
- einen Geschäftsanteil über 5.000 € in seinem Privatvermögen („normal“).

### **Frage**

Ist Karl Käfer im Sinne von § 17 EStG beteiligt?

### **Lösung**

Karl Käfer ist relevant beteiligt, da ihm die Summe seiner Geschäftsanteile eine Beteiligung von 1,2 v.H. vermittelt.

## 5.2 Berechnung der Beteiligungsquote

*Für die Berechnung der Beteiligungshöhe ist grundsätzlich die nominelle Beteiligung am Nennkapital maßgebend.*

*H 17 Abs. 2 EStH, Stichwort „nominelle Beteiligung“*

### ***„Verringertes“ Nennkapital***

Allerdings ist die Quote nicht immer auf Basis des nominellen Nennkapitals zu berechnen. Sind Anteile „im Besitz“ der Gesellschaft, ist von dem um diese Anteile verminderten Nennkapital auszugehen. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn die Gesellschaft eigene Anteile besitzt oder eine GmbH Geschäftsanteile nach § 34 GmbHG eingezogen hat (vgl. auch H 17 Abs. 2 EStH „Eigene Anteile“).

**Beispiel**

Das Stammkapital einer GmbH beträgt 1.000.000 €. Hiervon besitzt die GmbH eigene Anteile im Umfang von 10.000 €. Relevant beteiligt ist ein Gesellschafter bereits ab einer (nominellen) Beteiligung von 0,99 v.H., da diese 1 v.H. des um die eigenen Anteile reduzierten Nennkapitals (990.000 €) entspricht.

**5.3 Unmittelbare und mittelbare Beteiligung**

*Unerheblich für das Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung ist, ob der Anteilseigner mittelbar oder unmittelbar an der Gesellschaft beteiligt ist. Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen sind zusammenzurechnen.*

- Unmittelbar zuzurechnen sind einem Steuerpflichtigen (zunächst) diejenigen Anteile, mit denen er selbst (persönlich) an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist.  
Hinzu kommen Anteile, die zivilrechtlich mehreren Personen nach Bruchteilen oder zur gesamten Hand anteilig zuzurechnen sind.
- Eine mittelbare Beteiligung ist gegeben, soweit Anteile an einer Kapitalgesellschaft einer anderen Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft zuzurechnen sind, an der der Veräußerer seinerseits unmittelbar oder wiederum auch nur mittelbar beteiligt ist (vgl. auch H 17 Abs. 2 EStH, Stichwort „Mittelbare Beteiligung“).

**Beispiel**

Karl Käfer ist an der GmbH mit 0,98 v.H. und an der AG mit 2,5 v.H. beteiligt. Die AG ihrerseits ist mit 2 v.H. an der GmbH beteiligt.

**Frage**

Besitzt Karl Käfer eine relevante Beteiligung im Sinne von § 17 EStG?

**Lösung**

Die mittelbare Beteiligung des Karl Käfer an der GmbH, die ihm durch seine Beteiligung an der AG vermittelt wird, beträgt 0,05 v.H. (2,5 v.H. von 2 v.H.). Zusammen mit der unmittelbaren Beteiligung beträgt die gesamte Beteiligung 1,03 v.H., sodass Karl Käfer relevant an der GmbH beteiligt ist. Karl Käfer ist zudem an der AG relevant beteiligt.

**Beispiel**

Karl und Lisa Käfer bilden gemeinsam die vermögensverwaltende K & L GbR, in deren Gesamthandsvermögen sich u. a. eine Beteiligung von 3 v. H. an einer GmbH befindet. Ertragsteuerlich handelt es sich um Privatvermögen. Karl ist an der K & L GbR mit 25 v.H., L mit 75 v.H. beteiligt. Die GbR veräußert ihre gesamte Beteiligung an der GmbH.

**Frage**

Besitzen Karl und Lisa Käfer eine relevante Beteiligung im Sinne von § 17 EStG?

**Lösung**

Karl ist an der GmbH nicht relevant beteiligt. Unmittelbar (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) ist ihm eine Beteiligung an der GmbH von lediglich 0,75 v. H. zuzurechnen (25 v.H. von 3 v.H.).

Lisa hingegen ist mit einer Beteiligung von 2,25 v.H. (75 v.H. von 3 v.H.) relevant an der GmbH beteiligt, sodass die Veräußerung durch die GbR bei Lisa die Rechtsfolge des § 17 EStG auslöst.

**5.4 Der Fünfjahreszeitraum des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG**

*Für die Besteuerung des Veräußerungsgewinns ist nicht erforderlich, dass der Anteilseigner im Zeitpunkt der Veräußerung noch wesentlich an der Gesellschaft beteiligt war.*

*Entscheidend ist lediglich das Vorliegen einer solchen Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre vor der (zu betrachtenden) Veräußerung, sodass auch eine Veräußerung von Anteilen, die im Zeitpunkt der Veräußerung selbst nicht mehr eine wesentliche Beteiligung bilden, von § 17 EStG erfasst werden kann.*

**Beispiel**

Karl und Lisa waren zunächst mit je 26 v.H. an der KARLLISA-GmbH beteiligt. Beide veräußerten am 30.06.2002 jeweils Anteile im Umfang einer Beteiligung von 25,5 v.H. (d. h. Beteiligung von KARL und LISA ab diesem Zeitpunkt jeweils noch 0,5 v.H.). KARL veräußerte seinen verbliebenen Anteil am 01.06.2007, LISA ihren in 2008.

**Frage**

Wie sind die Veräußerungen von Karl (in 2007) und Lisa (in 2008) zu beurteilen.

**Lösung**

Die Veräußerungen in 2002 werden von § 17 EStG erfasst, da Karl und Lisa im Zeitpunkt der Veräußerung wesentlich beteiligt waren (§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG a. F. – mindestens 10 v.H.).

Die Veräußerung der zunächst bei Karl verbliebenen Anteile in 2006 unterliegt ebenfalls § 17 EStG, da Karl innerhalb der letzten fünf Jahre vor dieser Veräußerung zu mindestens 1 v.H. und damit relevant beteiligt war. Unerheblich ist, dass die Beteiligung des Karl ab dem 01.07.2002 selbst nicht mehr eine relevante Beteiligung war. Dieser Anteil blieb für fünf Jahre (bis zum Ablauf des 30.06.2007) steuerverhaftet.

Dagegen ist die Veräußerung der Anteile durch Lisa in 2008 nicht steuerbar, da seit dem Wegfall der wesentlichen Beteiligung der Lisa in 2002 mehr als fünf Jahre vergangen sind und die Steuerhaftung daher mit Ablauf des 30.06.2007 entfallen ist.

**Dauer der wesentlichen Beteiligung**

Ausreichend ist, dass zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb des Fünfjahreszeitraums eine wesentliche Beteiligung vorgelegen hat. Die Dauer der Zeitspanne, innerhalb derer diese Beteiligung bestand, ist unerheblich; auch eine wesentliche Beteiligung lediglich für eine „juristische“ Sekunde führt zur Steuerverhaftung nach § 17 EStG, vgl. auch H 17 Abs. 2 EStH „Kurzfristige Beteiligung“ und „Rückwirkende Schenkung“

**5.4.1 Erwerb weiterer Anteile nach Wegfall der wesentlichen Beteiligung**

Werden nach einer Anteilsveräußerung, die zu einem Unterschreiten der Wesentlichkeitsschwelle geführt hat, anschließend wieder Anteile derselben Kapitalgesellschaft erworben, können sich folgende Konsequenzen ergeben:

zusammen mit den Altanteilen ergibt sich (wieder) **eine** wesentliche Beteiligung:

Insoweit bestehen keine Besonderheiten; die neu entstandene wesentliche Beteiligung ist im Falle der (Teil-)Veräußerung nach allgemeinen Grundsätzen zu besteuern.

zusammen mit den Altanteilen ergibt sich **keine** wesentliche Beteiligung:

Nach der Rechtsprechung des BFH unterliegen auch die neu erworbenen Anteile innerhalb des Fünfjahreszeitraums der Steuerverhaftung des § 17 EStG. Diese Anteile werden durch die Tatsache, dass der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre vor einer Veräußerung wesentlich beteiligt war, letztendlich so behandelt, als wären sie bereits während der Zeit der wesentlichen Beteiligung dem Steuerpflichtigen zuzurechnen gewesen

☞ sog. „Infizierung“

Es ist somit für die Anwendung des § 17 EStG nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige „gerade mit“ den veräußerten Anteilen wesentlich beteiligt war.

**Beispiel**

Karl war bis 2004 mit 3 v.H. an der GmbH beteiligt. In 2004 veräußert er Anteile im Umfang von 2,5 v.H., sodass sich seine Beteiligung auf 0,5 v.H. reduziert. Im Februar 2006 erwirbt er weitere Anteile an der GmbH im Umfang von 0,4 v.H. (Gesamtbeteiligung 0,9 v.H.). Karl veräußert seine gesamte Beteiligung

a) im Januar 2007;

b) im Januar 2010.

**zu a)**

Da Karl innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung relevant an der GmbH beteiligt war (hier bis 2004; Dauer ohne Bedeutung), unterliegt die gesamte Beteiligung grundsätzlich der Besteuerung des § 17 EStG. Die in 2006 zusätzlich erworbenen Anteile sind wegen des noch nicht abgelaufenen Fünfjahreszeitraums steuerverhaftet. Jedoch ist die Besteuerung der 0,4 v.H. nicht nach § 17 EStG vorzunehmen (§ 23 Abs. 2 Satz 2 EStG), da zwischen der Anschaffung und dem Erwerb der Beteiligung nicht mehr als ein Jahr liegt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

**zu b)**

Karl war im Zeitpunkt der Veräußerung sowie in den fünf vorangehenden Jahren zu keinem Zeitpunkt relevant an der GmbH beteiligt. Die Veräußerung in 2010 unterliegt nicht § 17 EStG.

☞ R 17 Abs. 2 EStR

**5.4.2 Steuerverhaftung unentgeltlich erworbener Anteile**

*Nach § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG gilt die Steuerverhaftung auch für unentgeltlich erworbene Anteile, die zwar beim (neuen) Anteilseigner nicht zu einer wesentlichen Beteiligung führen, aber innerhalb des Fünfjahreszeitraums veräußert werden. Der Fünfjahreszeitraum beginnt in diesen Fällen in dem Zeitpunkt, in dem die unentgeltlich übertragenen Anteile die wesentliche Beteiligung „verlassen“. Dies gilt auch bei mehrfacher unentgeltlicher Übertragung.*

**Beispiel**

Karl ist seit Jahren mit 4 v. H. an der GmbH beteiligt. In 2004 schenkt er seinen beiden Kindern Chiara und Lea hiervon Anteile im Umfang von jeweils 0,5 v.H. Chiara und Lea, die vor der Schenkung nicht an der GmbH beteiligt waren, veräußern später diese Anteile; Chiara in 2007, Lea in 2010.

**Lösung**

In dem Zeitpunkt, in dem Chiara und Lea die Anteile geschenkt bekamen, gehörten diese zu einer relevanten Beteiligung des Karl (Rechtsvorgänger). Da Chiara und Lea jeweils nur zu 0,5 v.H. an der GmbH beteiligt waren, ergab sich bei ihnen selbst keine wesentliche Beteiligung i. S. des § 17 Abs. 1 EStG. Allerdings bleiben diese Anteile nach § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG für fünf Jahre ab der unentgeltlichen Übertragung (in 2004) steuerverhaftet. Folglich löst nur die Veräußerung durch Chiara die Anwendung des § 17 EStG aus. Lea hat die Anteile erst nach Ablauf des Fünfjahreszeitraums veräußert, sodass die Rechtsfolge des § 17 EStG nicht ausgelöst wird.

*Diese Regelung führt allerdings nicht dazu, dass auch andere Anteile des Erwerbers, die für sich allein nicht wesentliche Beteiligung sind (bzw. mit unentgeltlich erworbenen Anteilen nicht zu einer relevanten Beteiligung führen), durch den unentgeltlichen Erwerb weiterer Anteile, die aus einer relevanten Beteiligung des (Alt-)Anteilseigners stammen, von der Steuerverhaftung „infiziert“ werden, vgl. H 17 Abs. 2 „Unentgeltlicher Hinzuerwerb“ EStH.*

## 6 Veräußerungsvorgänge

*Ausgelöst wird die Besteuerung des § 17 EStG erst durch die **Veräußerung** von steuerverhafteten Anteilen (nicht unbedingt der gesamten Beteiligung eines Anteilseigners) bzw. durch sog. **Veräußerungersatztatbestände**.*

*Erforderlich ist somit:*

- eine Veräußerung von Anteilen (§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG),
- eine verdeckte Einlage von Anteilen (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG),
- die Auflösung der Kapitalgesellschaft (§ 17 Abs. 4 EStG),
- eine Kapitalherabsetzung bei der Kapitalgesellschaft (§ 17 Abs. 4 EStG) oder
- eine Ausschüttung oder Zurückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG (§ 17 Abs. 4 EStG).

### 6.1 Veräußerung

#### 6.1.1 Allgemeines

*Veräußerung i. S. des § 17 EStG ist die **entgeltliche** Übertragung des zivilrechtlichen und/oder wirtschaftlichen Eigentums von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger (vgl. H 17 Abs. 4 EStH „Allgemeines“).*

#### 6.1.2 Entgeltlichkeit

*Eine Veräußerung i. S. des § 17 Abs. 1 EStG verlangt die Übertragung gegen eine **Gegenleistung**. Entgeltlichkeit ist üblicherweise im Rahmen eines **Kauf- oder Tauschvertrages** gegeben. Nach allgemeinen Grundsätzen ist aber abzugrenzen, ob u. U. ein **teilentgeltliches** oder sogar ein **unentgeltliches** Rechtsgeschäft vorliegt oder nicht.*

*Eine Übertragung von Anteilen zu einem scheinbar niedrigen bzw. symbolischen Preis kann dennoch eine Veräußerung sein (vgl. auch H 17 Abs. 4 EStH „Wertloser Anteil“).*

*Soweit ein unentgeltliches oder teilentgeltliches Geschäft vorliegt, sind grundsätzlich die Regelungen in § 17 Abs. 1 Satz 4 (siehe vorne) bzw. in § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG zu beachten (vgl. später). Bei einer verdeckten Einlage gilt hingegen § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG (vgl. später).*

### 6.1.2.1 Kauf

*Eine Veräußerung i. S. des § 17 EStG erfolgt meist im Rahmen eines Kaufvertrages nach § 433 BGB. Je nach Art der Anteile erfolgen als Erfüllungsgeschäfte eine Abtretung (bei GmbH-Anteilen nach §§ 413, 398 BGB; die Abtretung bedarf der notariellen Form, vgl. § 15 GmbHG) oder eine Übertragung nach den Regeln für bewegliche Sachen (bei Inhaberaktien nach § 929 BGB).*

### 6.1.2.2 Tausch

*Bei einem Tausch – die Gegenleistung kann in Sachen oder Rechten bestehen – sind nach § 480 BGB die zivilrechtlichen Regelungen des Kaufvertrages entsprechend anzuwenden. Eine (sicherlich häufigere) Form des Tausches ist die Einlage von Anteilen in eine andere Gesellschaft gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten an der die Anteile aufnehmenden Gesellschaft (sog. „offene Einlage“, z. B. als Sacheinlage nach § 5 Abs. 4 GmbHG).*

## 6.1.3 Verdeckte Einlage

### 6.1.3.1 Begriff

*Nach der Rechtsprechung liegt eine verdeckte Einlage vor, wenn ein Anteilseigner oder eine ihm nahestehende Person der Kapitalgesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte. Nicht einlagefähig ist die Überlassung eines Wirtschaftsguts zum Gebrauch oder zur Nutzung.*

*Bei einer verdeckten Einlage erhält der Anteilseigner keine Gegenleistung von der die Anteile aufnehmenden Gesellschaft, auch nicht in Form von Gesellschaftsrechten (wie dies bei einer gesellschaftsrechtlich veranlassten Einlage – auch: „offene Einlage“ – der Fall ist; z.B. bei Gründung oder Kapitalerhöhung). Dementsprechend ist eine verdeckte Einlage **keine Veräußerung** i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG.*

### 6.1.3.2 Gleichstellung mit einer Veräußerung

*Die Auffassung des BFH, wonach eine verdeckte Einlage keine Veräußerung i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG darstellt, ermöglichte eine **Umgehung** des § 17 EStG (verdeckte Einlage steuerverhafteter Anteile in eine andere Kapitalgesellschaft, an der der Einlegende nicht wesentlich beteiligt ist; anschließende Veräußerung der Anteile der Gesellschaft, die die Anteile aufgenommen hatte). Daher hat der Gesetzgeber ab Veranlagungszeitraum 1992 durch die Einfügung von § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft der Veräußerung der Anteile **gleichgestellt**. Somit sind auch in diesen Fällen die in den eingelegten Anteilen enthaltenen stillen Reserven aufzudecken.*

#### **Beispiel**

Karl ist Alleingesellschafter der B-GmbH. Außerdem ist er seit Juli 2006 zu 30 v.H. an der C-GmbH beteiligt. Im Juni 2007 überträgt Karl seine Anteile an der C-GmbH auf die B-GmbH. Eine Gegenleistung (auch keine weiteren Anteile an der B-GmbH) erhält er hierfür nicht.

#### **Lösung**

Karl hat der B-GmbH einen einlagefähigen Vermögensvorteil zugewendet, ohne hierfür eine (angemessene) Gegenleistung zu erhalten. Diese Zuwendung ist in dem Gesellschaftsverhältnis des Karl zur B-GmbH begründet. Daher handelt es sich um eine verdeckte Einlage.

Da die eingelegten Anteile nach § 17 Abs. 1 EStG steuerverhaftet sind (vgl. die Höhe der Beteiligung im Zeitpunkt der Einlage), wird der Vorgang nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG einer Veräußerung gleichgestellt. Die in den Anteilen an der C-GmbH vorhandenen stillen Reserven sind zu versteuern. Grundsätzlich wäre aufgrund § 23 (2) Satz 2 EStG ein privates Veräußerungsgeschäft zu prüfen. Der fiktive Veräußerungstatbestand des § 23 (1) Satz 5 Nr. 2 EStG bezieht sich jedoch nur auf § 23 (1) Satz 1 Nr. 1 EStG; die GmbH-Anteile sind davon nicht erfasst.

#### **Variante**

Karl veräußert die Anteile an der C-GmbH verbilligt an die B-GmbH.

#### **Lösung Variante**

Auch in diesem Fall liegt in Höhe des im Gesellschaftsverhältnis begründeten Preisnachlasses eine verdeckte Einlage vor, sodass ebenfalls in vollem Umfang die Rechtsfolgen des § 17 EStG eintreten.

### 6.1.4 Auflösung / Kapitalherabsetzung

*Keine Veräußerung von Anteilen ist die Rückzahlung von Kapital nach Auflösung der Gesellschaft oder bei einer Kapitalherabsetzung. Ein solcher Vorgang führt nach § 17 Abs. 4 EStG jedoch ebenfalls zu Anwendung von § 17 EStG.*

### 6.1.5 Ausschüttung bzw. Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto

*Eine Gewinnausschüttung bzw. Kapitalrückzahlung, bei dem das steuerlichen Einlagekonto i. S. von § 27 KStG als verwendet gilt, führt nach § 17 Abs. 4 EStG zur Besteuerung nach § 17 EStG.*

## 7 Art der Gewinnermittlung / Zeitliche Zuordnung

### Rechenformel

Nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Veräußerungsgewinn i. S. des § 17 Abs. 1 EStG nach folgender Formel zu ermitteln:

$$\begin{aligned} & \text{Veräußerungspreis} \\ & \text{./. Veräußerungskosten} \\ & \text{./. Anschaffungskosten} \\ & = \text{Veräußerungsgewinn} \end{aligned}$$

### 7.1 Stichtagsbezogene Gewinnermittlung

*§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG ist nach der Rechtsprechung eine „Gewinnermittlungsvorschrift eigener Art“, bei der die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in gleicher Weise wie laufende Gewinne oder Verluste **stichtagsbezogen nach den Grundsätzen eines Betriebsvermögensvergleichs** zu ermitteln sind (ohne dass ein Betriebsvermögensvergleich im eigentlichen Sinne durchzuführen ist).*

*Folglich kommt es für den Zeitpunkt der Besteuerung **nicht auf den Zufluss** des Veräußerungserlöses an, sondern auf den Zeitpunkt, in dem das **wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übergeht (Realisationszeitpunkt)**.*

*Die Ermittlung des Veräußerungs- bzw. Liquidationsgewinns nach § 17 Abs. 2 EStG erfolgt nach ähnlichen Grundsätzen wie bei § 16 Abs. 2 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 27.10.1992 VIII R 87/89, BStBl 1993 II S. 340).*

**Beispiel**

Karl ist mit 50 v.H. an einer GmbH beteiligt. Die Anteile hat er im Rahmen der Gründung der Gesellschaft in 1997 für umgerechnet 50.000 € erworben und im Privatvermögen gehalten. Mit notariellem Vertrag vom 25.11.2007 veräußert er seine Beteiligung für 150.000 €. Er tritt die Anteile mit Wirkung zum 01.01.2008 an den Erwerber ab (zugleich Übergang des wirtschaftlichen Eigentums). Der Erlös wird in zwei Raten á 75.000 €, nämlich am 15.12.2007 und am 15.01.2008 entrichtet. Die Veräußerungskosten des Karl (Notar usw.) betragen 2.000 €.

**Frage**

In welchem Veranlagungszeitraum ist ein Veräußerungsgewinn im Sinne von § 17 EStG zu erfassen und wie hoch ist dieser?

**Lösung**

Erst mit der tatsächlichen Abtretung der Anteile am 01.01.2008 sind das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übergegangen. Gewerbliche Einkünfte i. S. des § 17 EStG fallen somit nach dem Realisationsgrundsatz in 2008 an. Unerheblich ist der Zeitpunkt, in dem der Veräußerungspreis zugeflossen ist. Unter Berücksichtigung der Anschaffungskosten und der Veräußerungskosten ergibt sich ein Veräußerungsgewinn i. S. des § 17 Abs. 2 EStG i. H. von 98.000 €. Ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG kommt wegen der Höhe des Veräußerungsgewinns (bezogen auf eine gedachte Veräußerung sämtlicher Anteile) nicht in Betracht.

**Aufwendungen nach dem „Stichtag“**

Sind die im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG zu berücksichtigenden Aufwendungen bereits am maßgeblichen Stichtag veranlasst (verursacht) gewesen, sind die Beträge auch bei Entrichtung nach dem Stichtag zu berücksichtigen.

**7.2 Veräußerungspreis****7.2.1 Allgemeines**

*Zum Veräußerungspreis i. S. des § 17 Abs. 2 EStG gehört alles, was der Veräußerer aus dem Veräußerungsgeschäft als Gegenleistung erhält.*

*Der Veräußerungspreis kann in Geld oder Geldeswert (Tausch) geleistet werden.*

*Erfolgen Zahlungen vereinbarungsgemäß nicht zeitnah nach der Übertragung der Anteile (Kaufpreisstundung, Ratenzahlung usw.), ist ggf. eine Abzinsung und eine Aufteilung in Kaufpreis und Kapitaleinnahmen (bzw. Renteneinnahmen) vorzunehmen.*

*Da der Veräußerungsgewinn aufgrund des Realisationsprinzips nach der vereinbarten Gegenleistung zu ermitteln ist, ist der Zeitpunkt der Entrichtung des Veräußerungspreises zunächst ohne Bedeutung (ggf. Abzinsung).*

*Fällt der Kaufpreis bzw. ein Teil davon später aus bzw. wird er herabgesetzt, liegt nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ein rückwirkendes Ereignis vor, das zur Änderung des ESt-Bescheides berechtigt. Insoweit gelten die gleichen Grundsätze wie bei § 16 EStG.*

*Besteht die Gegenleistung für die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung in einer Leibrente, ist von einer sog. betrieblichen Veräußerungsrente auszugehen. Veräußerungserlös ist der Rentenkapitalwert.*

*Bei der Veräußerung gegen eine Leibrente oder gegen Ratenzahlungen, vgl. R 17 Abs. 7 i.V.m. R 16 (11) EStR und H 16 (11) „Ratenzahlungen“ EStH. Der Steuerpflichtige hat in diesen Fällen ein Wahlrecht zwischen Sofortbesteuerung und der Zuflussbesteuerung.*

### 7.2.2 Tausch

Sofern nicht die Besonderheiten des § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG a.F. gelten (vgl. vorne zu einbringungsgeborenen Anteilen), sind folgende Grundsätze maßgebend:

*Nach § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG bemessen sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts. Damit liegt in allen Fällen eines Tausches von Beteiligungen ein normales – mit dem gemeinen Wert zu erfassendes – Veräußerungsgeschäft vor.*

### 7.2.3 Verdeckte Einlage

*Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Rahmen einer verdeckten Einlage von Anteilen, die nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG der Veräußerung gleichgestellt ist, ist nach § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG der **gemeine Wert** der eingelegten Anteile maßgebend.*

### 7.2.4 Vermögenszuwachsbesteuerung und § 17 EStG

Bei Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland und gleichzeitigem Innehaben der Beteiligung bei Zuzug kann unter Nachweis der vergleichbaren Besteuerung nach § 6 AStG der bei der Besteuerung angesetzte maximal der gemeine Wert bei Zuzug statt der Anschaffungskosten berücksichtigt werden, vgl. § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG.

### 7.2.5 Teilentgeltliche Übertragung

*Bei einer teilentgeltlichen Übertragung (gemischte Schenkung, Schenkung unter Auflage) ist nach der Rechtsprechung eine **Aufteilung** in eine **voll entgeltliche** Veräußerung und eine **voll unentgeltliche** Übertragung vorzunehmen (vgl. H 17 Abs. 4 EStH „Teilentgeltliche Übertragung“).*

*Soweit die Übertragung **entgeltlich** erfolgte, ist der Veräußerungsgewinn entsprechend § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG zu ermitteln.*

*Ansonsten ist für die Höhe der Anschaffungskosten des Rechtsnachfolgers § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG (vgl. später) und für die Dauer der Steuerverhaftung ggf. § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG (s. o.) zu beachten.*

### 7.3 Veräußerungskosten

*Veräußerungskosten sind nach der Rechenformel des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG i. R. der stichtagsbezogenen Gewinnermittlung zu berücksichtigen.*

*Hierunter fallen jedoch nur solche Aufwendungen, die in unmittelbarer sachlicher Beziehung zu dem Veräußerungsgeschäft stehen (vgl. R 17 Abs. 6 EStR). Aufwendungen, die lediglich durch die Beteiligung veranlasst sind, ohne Veräußerungskosten und Anschaffungskosten zu sein, sind bei der Gewinnermittlung nach § 17 EStG nicht zu berücksichtigen.*

*Typische Veräußerungskosten sind z. B. Anwalts- und Notarkosten, Reisekosten oder Vermittlungsprovisionen. Kommt es jedoch nicht zu einer Veräußerung, können entsprechende Aufwendungen nicht berücksichtigt werden (vgl. H 17 Abs. 6 EStH „Fehlgeschlagene Veräußerung“).*

*Nicht den Veräußerungskosten zuzurechnen (und auch nicht den Anschaffungskosten) sind auch Zinsaufwendungen zum Erwerb der Beteiligung. Diese können u. U. als Werbungskosten bei Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen abgezogen werden (vgl. H 20.1 EStH „Schuldzinsen“). Nach Veräußerung der Anteile ist der Abzug von Schuldzinsen als Werbungskosten ausgeschlossen.*

### 7.4 Anschaffungskosten

#### 7.4.1 Allgemein

*Es gilt zunächst die allgemeine Definition der Anschaffungskosten (vgl. H 17 Abs. 5 EStH „Allgemeines“).*

*Für den Abzug von Anschaffungskosten ist es wegen der stichtagsbezogenen Gewinnermittlung grundsätzlich nicht erforderlich, dass die Anschaffungskosten beim Anteilseigner bereits abgeflossen sind.*

*Die Anschaffungskosten können unterteilt werden in:*

- Kaufpreis der Beteiligung (oder Vergleichbares);
- Anschaffungsnebenkosten;
- nachträgliche Anschaffungskosten.

*Der Begriff der Anschaffungskosten i. S. des § 17 Abs. 2 EStG wird von der Rechtsprechung des BFH weit ausgelegt; er unterscheidet sich insoweit erheblich von dem in § 255 Abs. 1 HGB und an anderer Stelle im EStG verwendeten Begriff (vgl. nachfolgend zu den nachträglichen Anschaffungskosten).*

#### 7.4.2 Anschaffungskosten bei Gründung bzw. Kapitalerhöhung

*Maßgebend ist die Einlageverpflichtung, die sich grundsätzlich nach dem Nennbetrag der übernommenen Anteile richtet.*

*Durch ein Ausgabeaufgeld („Agio“) können die Anschaffungskosten auch über dem Nennwert liegen.*

*Andererseits braucht bei Gründung der Gesellschaft nicht der gesamte Betrag auf die Anteile gezahlt werden (vgl. für die GmbH § 7 Abs. 2 GmbHG: Grundsatz „ein Viertel“).*

#### 7.4.3 Anschaffungskosten bei entgeltlichem Erwerb der Anteile

*Werden Anteile durch Kauf oder Tausch erworben, ist der Kaufpreis bzw. (grundsätzlich) der **gemeine Wert der hingegebenen Wirtschaftsgüter** maßgebend (Besonderheiten sind z. B. bei verschmelzungs- oder spaltungsgeborenen Anteilen – §§ 13 bzw. 15 UmwStG – möglich; Hinweis auch auf Besonderheiten bei den einbringungsgeborenen Anteilen).*

#### 7.4.4 Anschaffungskosten bei Entnahme aus einem Betriebsvermögen

*Entsprechend den allgemeinen Grundsätzen ist die Entnahme aus einem Betriebsvermögen des Anteilseigners **als Anschaffung** zu werten. **Der Entnahmewert stellt die Anschaffungskosten dar.***

#### 7.4.5 Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb

*Nach § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG bleiben Anteile, die jemand unentgeltlich von einem wesentlich Beteiligten erworben hat, für fünf Jahre steuerverhaftet (s. o.). Maßgebliche Anschaffungskosten sind nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers, der den Anteil zuletzt entgeltlich erworben hat.*

#### **Beispiel**

Karl ist mit 30 v.H. an einer GmbH beteiligt. Die Anschaffungskosten seiner im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung betragen 60.000 €. In 2003 schenkt er Anteile im Beteiligungsumfang von 0,8 v.H. an seine Tochter. Die Tochter veräußert die Beteiligung

- a) in 2007;      b) in 2009.

### **Lösung**

Die Schenkung der Anteile durch Karl an seine Tochter ist keine Veräußerung i. S. des § 17 EStG, sodass sich insoweit keine steuerlichen Folgen ergeben. Die Beteiligung der Tochter von 0,8 v.H. führt bei ihr nicht zu einer relevanten Beteiligung.

Während im **Fall b** die Veräußerung erst nach Ablauf der Fünfjahresfrist des § 17 Abs. 1 EStG erfolgte, löst die Veräußerung im **Fall a** die Anwendung des § 17 EStG aus. Als Anschaffungskosten i. S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG sind nach Satz 5 der Vorschrift die anteiligen Anschaffungskosten des Karl anzusetzen (hier 1.600 €).

#### **7.4.6 Anschaffungsnebenkosten**

*Es gelten die allgemeinen Grundsätze. In Betracht kommen Beurkundungskosten, Beratungskosten, Provisionen usw. bzw. Kosten im Zusammenhang mit der Gründung der Gesellschaft. Anzumerken ist, dass bei entsprechender Regelung im Gesellschaftsvertrag die Kapitalgesellschaft ihre eigenen Gründungskosten übernehmen kann bzw. muss.*

#### **7.4.7 Nachträgliche Anschaffungskosten**

*Zu den bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigenden Anschaffungskosten gehören – wie allgemein üblich – auch nachträgliche Anschaffungskosten. Der BFH legt den Begriff der Anschaffungskosten im Bereich des § 17 EStG weit aus; er begründet dies mit dem im Einkommensteuerrecht geltenden sog. Nettoprinzip, wonach grundsätzlich nur das verfügbare Einkommen, d. h. das Einkommen nach Abzug der Erwerbsaufwendungen, der Besteuerung unterliegen darf.*

*Aus der Rechtsprechung des BFH ergibt sich letztendlich eine (strenge) Anbindung an die zivilrechtliche Situation. Ohne dies so deutlich zu formulieren, geht der BFH steuerrechtlich von – ggf. nachträglichen – Anschaffungskosten aus, wenn die vom Anteilseigner der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Leistungen zivilrechtlich Eigenkapital sind bzw. zivilrechtlich als Eigenkapital angesehen werden.*

*Zu nachträglichen Anschaffungskosten rechnet der BFH :*

- Gesellschaftsrechtlich (zivilrechtlich) veranlasste Aufwendungen (z. B. sog. Nachschüsse);
- Verdeckte Einlagen;
- Sonstige durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Aufwendungen des Anteilseigners, sofern diese nicht den Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen oder den Veräußerungskosten i. S. des § 17 Abs. 2 EStG zuzuordnen sind. Allerdings versteht der BFH unter der Formulierung „sonstige durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Aufwendungen“ nur bestimmte Aufwendungen des Anteilseigners, die insb. im Anwendungsbereich des § 17 EStG den Anschaffungskosten der Anteile zuzurechnen sind. Es handelt sich dabei insb. um Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Verlust bzw. der Wertminderung von sog. eigenkapitalersetzenden Darlehen bzw. Bürgschaften.

#### 7.4.7.1 Gesellschaftsrechtlich (zivilrechtlich) veranlasste Aufwendungen

Hier kommen insb. Nachschüsse nach den §§ 26 - 28 GmbHG in Betracht. Voraussetzung für die Verpflichtung, einen Nachschuss zu leisten, ist neben einem aktuellen Beschluss der Gesellschafter eine dies zulassende Bestimmung im Gesellschaftsvertrag.

#### 7.4.7.2 Verdeckte Einlagen

*Verdeckte Einlagen ( Definition vgl. oben zu „Veräußerung“, 6.1.3.1 ) führen zu nachträglichen Anschaffungskosten des Anteilseigners in Höhe des **gemeinen Werts der eingelegten Wirtschaftsgüter**. Unproblematisch ist dies, wenn der Anteilseigner der Gesellschaft Geldbeträge oder andere Wirtschaftsgüter endgültig überlässt, die z. B. in eine Kapitalrücklage eingestellt werden (maßgebend: Nennwert oder gemeiner Wert). H 17 Abs. 5 EStH „Verdeckte Einlage“*

*Darlehen:*

- Eine Darlehensgewährung durch einen Anteilseigner ist keine verdeckte Einlage; die überlassenen Beträge bleiben Fremdkapital.
- Darlehensverzicht:

Verzichtet der Gesellschafter später auf das Darlehen (Erlass) oder auf die Rückzahlung eines Darlehens, liegt eine verdeckte Einlage vor, da die Verbindlichkeit der Kapitalgesellschaft entfällt. Nachträgliche Anschaffungskosten sind bei einem Darlehensverzicht grundsätzlich der gemeine Wert des Darlehens im Zeitpunkt der Einlage. Ist das Darlehen allerdings bereits vor dem Verzicht eigenkapitalersetzend geworden, ist nicht der Wert des Darlehens im Zeitpunkt des Verzichts, sondern (schon) der Wert maßgebend, den es (noch) bei Eintritt der Funktion als eigenkapitalersetzend hatte.

**Beispiel**

Karl gewährte in 2006 seiner GmbH (Beteiligung 100 v.H.) ein Darlehen über 100.000 €. Das Darlehen wird angemessen verzinst. In 2007 erlässt Karl der GmbH das Darlehen (§ 397 BGB).

a) Der Verzicht wurde von Karl ausgesprochen, weil die Gesellschaft für eine Betriebserweiterung weitere Mittel benötigte, die insbesondere durch Bankdarlehen zugeführt werden sollten. Zur Kapitalverstärkung verzichtete Karl auf das Darlehen, das die Gesellschaft im Zeitpunkt des Erlasses auf jeden Fall in vollem Umfang hätte zurückzahlen können.

b) Der Verzicht erfolgte zur Vermeidung eines Insolvenzantrages. Hätte Karl das Darlehen gekündigt und auf Rückzahlung gedrängt, hätte er voraussichtlich keine Rückzahlung erhalten. Das Darlehen war vorher („plötzliche finanzielle Schieflage“) nicht eigenkapitalersetzend geworden.

**Lösung**

Der Verzicht auf das Darlehen ist eine verdeckte Einlage und führt daher dem Grunde nach zu nachträglichen Anschaffungskosten des Karl. Die Bewertung erfolgt mit dem gemeinen Wert.

**Zu a)**

Die Forderung des Karl gegen die GmbH war voll werthaltig. Hier erfolgte eine betriebswirtschaftlich notwendige und auch sinnvolle Kapitalzuführung, um Investitionen durchführen zu können. Die verdeckte Einlage ist mit dem Nennwert von 100.000 € zu bewerten.

**Zu b)**

Da eine Rückzahlung nicht zu erwarten war, beträgt der gemeine Wert der verdeckten Einlage 0 €. Da das Darlehen vor dem Erlass durch Karl nicht eigenkapitalersetzend geworden war, betragen die nachträglichen Anschaffungskosten des Karl 0 €.

**7.4.7.3 Sonstige durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Aufwendungen**

*Nach der Definition des BFH sind sonstige durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Aufwendungen des Anteilseigners, sofern diese nicht den Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen oder den Veräußerungskosten i. S. des § 17 Abs. 2 EStG zuzuordnen sind, ebenfalls **nachträgliche Anschaffungskosten***

*Betrachtet werden nachfolgend Darlehen und Bürgschaften eines Anteilseigners zugunsten seiner Gesellschaft.*

*Voraussetzung ist, dass das Darlehen bzw. die Bürgschaft **eigenkapitalersetzend** geworden ist. Praktisch zur Anwendung kommt diese Einordnung meist bei Auflösung und Liquidation der Gesellschaft, insb. im Falle der Insolvenz (vgl. § 17 Abs. 4 EStG).*

- In diesen Fällen bleiben die der Gesellschaft überlassenen Beträge zwar formal Fremdkapital (entweder als Darlehensforderung oder – im Falle einer Bürgschaft – als Rückgriffsforderung des Anteilseigners).

- Zu Aufwand in Form von nachträglichen Anschaffungskosten zählt aber die Wertminderung des Rückzahlungsanspruchs aus dem der Gesellschaft gewährten Darlehen bzw. der Ausfall oder die Wertminderung der Rückgriffsforderung aus der Bürgschaft.
- Eine Einlage in das Vermögen der Gesellschaft (z. B. durch einen zivilrechtlich wirksamen Verzicht – z. B. als Erlass nach § 397 BGB – auf Darlehensrückzahlung) ist nicht notwendig.

*Zu nachträglichen Anschaffungskosten kommt es stets erst im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung oder der Auflösung der Gesellschaft.*

*Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – Anbindung an den Begriff der „kapitalersetzenden Maßnahmen“ des Zivilrechts:*

- Entscheidend für die Veranlassung einer der genannten Finanzierungsmaßnahmen durch das Gesellschaftsverhältnis (mit der Folge der Behandlung evtl. Wertverluste als nachträgliche Anschaffungskosten) ist nach der Rechtsprechung des BFH die Frage, ob diese Maßnahmen eigenkapitalersetzenden Charakter i. S. des Zivilrechts hatten. Der BFH übernimmt insoweit konsequent die Rechtsprechung des BGH.
- Die Rechtsprechung des BGH beruht auf den §§ 30 - 32b GmbHG (insb. einer richterlichen Rechtsfortbildung aus § 30 GmbHG) und besagt vereinfacht, dass ein Gesellschafter einer GmbH Beträge, die er seiner Gesellschaft (zumindest wirtschaftlich) als Eigenkapital – egal unter welcher Bezeichnung und in welchem Rechtsverhältnis – zur Verfügung gestellt hat, dann nicht zurückfordern kann, wenn sich die Gesellschaft in der sog. Krise befindet. Ein wesentlicher Hintergrund ist, dass die Gläubiger der Gesellschaft nicht von Gesellschaftern über die wahre wirtschaftliche Lage der Gesellschaft getäuscht werden dürfen. Dies wäre dann der Fall, wenn die Gesellschaft nur aufgrund der von den Gesellschaftern zugeführten (Fremd-) Mitteln weiter arbeiten könnte, ohne dass sich die wirtschaftliche Situation wesentlich verändert hätte (kein zusätzliches Eigenkapital, nur Erhöhung der Verbindlichkeiten durch die Finanzierungsmaßnahmen der Gesellschafter).
- Die Krise der Gesellschaft ist eingetreten, wenn die Gesellschafter vor der Frage stehen, ob sie als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zuführen oder sich für die Liquidation der Gesellschaft entscheiden wollen (vgl. § 32a Abs. 1 GmbHG n. F.).
- Vereinfacht ist somit zu vergleichen, ob sich der Anteilseigner in der konkreten Situation wie ein „normaler“ Darlehensgeber oder Bürge verhalten hat oder ob er – wirtschaftlich betrachtet – Eigenkapital zugeführt hat. Hätte auch ein gedachter Dritter ein Darlehen gegeben oder wäre er eine Bürgschaft eingegangen, kann i. d. R. nicht von einer „Krise“ der Gesellschaft ausgegangen werden. Die Kapitalzuführung hat dann (grundsätzlich) keine Eigenkapitalersatzfunktion.
- Nicht jede Finanzierungsmaßnahme eines Gesellschafters hat eigenkapitalersetzenden Charakter. Ein außerhalb einer Krisensituation gewährtes Darlehen kann einer Umqualifizierung unterliegen, wenn es der Gesellschafter bei Anzeichen einer beginnenden Krise (bewusst) stehen lässt und von einer möglichen Rückforderung (z. B. durch Ausübung eines –

ggf. außerordentlichen – Kündigungsrechts) absieht. Das Zivilrecht gewährt dem Gesellschafter hier eine Überlegungsfrist von maximal drei Wochen. Da im Falle einer Darlehenskündigung meist Zahlungsunfähigkeit eintreten wird, wird der Gesellschafter somit vor die Wahl gestellt, das von ihm zur Verfügung gestellte Darlehen entweder eigenkapitalersetzend werden zu lassen oder die Liquidation der Gesellschaft einzuleiten.

- Auf der anderen Seite kann eine Finanzierungsmaßnahme auch vor Eintritt einer Krise von Anfang an eigenkapitalersetzenden Charakter haben, nämlich dann, wenn der Gesellschafter mit bindender Wirkung erklärt hat, er werde auf ein mögliches Kündigungsrecht (bei Darlehen) oder das Recht auf Freistellung (bei Bürgschaften, vgl. § 775 Abs. 1 Nr. 1 BGB) verzichten (sog. Krisenbestimmung).



Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 08.06.1999, Erlasse § 17/1

*Der BFH unterscheidet hiernach in vier Fallgruppen eigenkapitalersetzender Maßnahmen:*

- Hingabe eines Darlehens in der Krise,
- Stehenlassen eines vor der Krise hingegebenen Darlehens bei Eintritt der Krise,
- krisenbestimmte Darlehen,
- Finanzplandarlehen.

## 7.5 Bestimmung der veräußerten Anteile

*In den Fällen, in denen ein wesentlich beteiligter Anteilseigner nicht seine sämtlichen Anteile veräußert hat, ist eine Zuordnung erforderlich, welche Anteile genau veräußert wurden. Nach dem in H 17 Abs. 5 EStH „Wahlrecht bei teilweiser Veräußerung“ aufgeführten BFH-Urteil ist der vom Steuerpflichtigen getroffenen Wahl zu folgen, wenn der Anteil bestimmbar ist (ansonsten: Durchschnittssatz).*

*In der Praxis dürfte es bei GmbH-Geschäftsanteilen meist eindeutig sein, welcher Anteil exakt veräußert wurde. Geschäftsanteile behalten nämlich nach § 15 Abs. 2 GmbHG ihre rechtliche Selbständigkeit.*

**Beispiel**

Lisa war zunächst Anteilseigner einer AG mit einer Beteiligung von 0,75 v.H. (Anschaffungskosten 15.000 €). In 2005 erwarb sie für 150.000 € weitere Aktien, die selbst eine Beteiligung von 0,5 v.H. vermittelten. In 2007 veräußert sie die in 2005 erworbenen Aktien (0,5 v.H.) für 152.000 €.

**Lösung**

Lisa ist relevant beteiligt. Nach Auffassung des Gesetzgebers sind bei einer Veräußerung die historischen Anschaffungskosten maßgebend. Da Lisa eindeutig die in 2005 erworbenen Aktien veräußert hat, beträgt ihr steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn 1.000 €.

**8 Verluste**

*Bis 1995 waren Veräußerungsverluste nach § 17 EStG uneingeschränkt abzugsfähig. Diese Regelung war insoweit missbrauchsanfällig, als es möglich war, Verluste bei nicht wesentlicher Beteiligung durch Zukauf weiterer Anteile in den Anwendungsbereich des § 17 EStG gelangen zu lassen.*

*Ab 1996 ein Verlustabzugsverbot eingefügt (§ 17 Abs. 2 Satz 6 EStG), das zwischenzeitlich durch das StEntlG ab 1999 verändert wurde.*

*- grds. besteht Abziehbarkeit*

*- Unterscheidung in entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerb*

- Bei teilentgeltlichem Erwerb sind die Anteile wertmäßig aufzuteilen und gesondert zu beurteilen

*Der Verlust ist nur abziehbar, wenn im Veräußerungszeitpunkt eine relevante Beteiligung besteht.*

*Es gilt das Halbeinkünfteverfahren, d.h. ein Verlust ist im Ergebnis nur zur Hälfte (60% ab 2009) zu berücksichtigen.*

*Nichtabzug bei **unentgeltlich** erworbenen Anteilen*

*a) ein nicht relevant Beteiligter schenkt die Beteiligung einem relevant Beteiligten*

*Nichtabzug bei **entgeltlich** erworbenen Anteilen*

*b) Verlustabzug nur zulässig, wenn die relevante Beteiligung ununterbrochen mehr als 5 Jahre bestanden hat.*

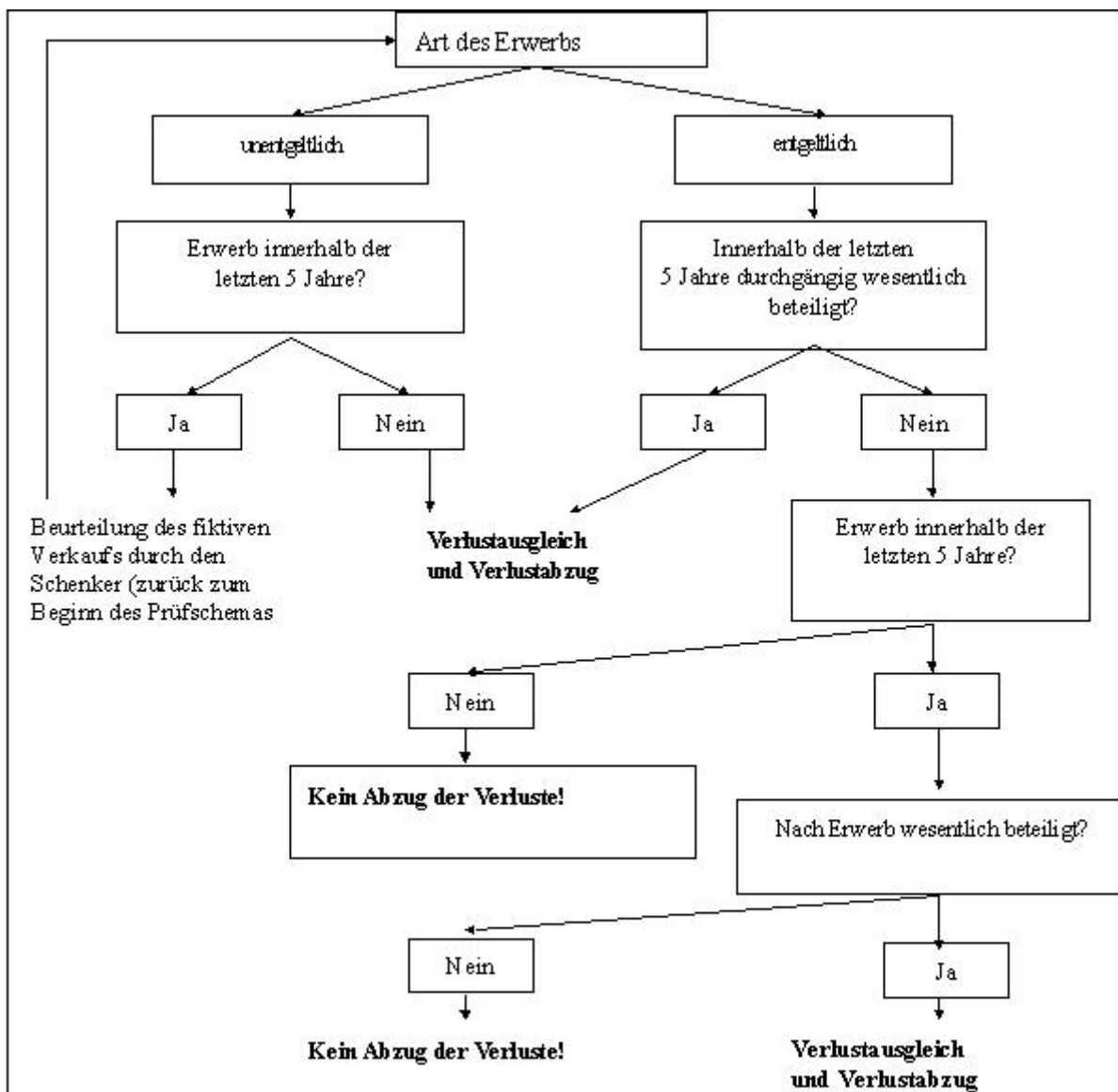
*(Vorrangige) Beachtung von § 2a EStG!*

**Ausnahmeregelungen:**

§ 17 (2) Satz 6 a Satz 2 bei **unentgeltlichem Erwerb** ist die Verlustbeschränkung unbeachtlich, wenn der Rechtsvorgänger bei Anwendung der Vorschrift den Verlust hätte geltend machen können

§ 17 (2) Satz 6 b Satz 2 bei **entgeltlichem Erwerb** ist die Verlustbeschränkung unbeachtlich, wenn

- Erwerb zu einer relevanten Beteiligung geführt hat
- Erwerb nach Begründung einer relevanten Beteiligung durchgeführt worden ist



## 9 Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG

*Dieser beträgt, bezogen auf sämtliche von der Kapitalgesellschaft ausgegebenen Anteile (d. h. bei einer ggf. gedachten Veräußerung einer Beteiligung von 100 %) € 9.060.*

*Überschreitet der Veräußerungsgewinn, wiederum bezogen auf sämtliche Anteile, den Betrag von € 36.100, reduziert sich der Freibetrag von € 9.060 um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn den Betrag von € 36.100 überschreitet (☞ „Abschmelzen des Freibetrags“).*

*Ab einem Veräußerungsgewinn von € 45.160 ist ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG somit nicht mehr zu berücksichtigen.*

*Wird nur ein Teil aller Anteile der Kapitalgesellschaft veräußert, reduzieren sich der Freibetrag von € 9.060 und der Grenzbetrag von € 36.100 auf den Anteil, in dem die veräußerten Anteile zum Gesamtkapital der Gesellschaft stehen.*

### **Beispiel**

40 v.H. der Anteile an der Karl Käfer GmbH im Privatvermögen werden veräußert.

### **Frage**

Wie hoch ist der zu gewährende Freibetrag bzw. ab welchem Veräußerungsgewinn beträgt der Freibetrag € 0,00?

### **Lösung**

Der Freibetrag beträgt € 3.624. Dieser wird um den Betrag reduziert, um den der Veräußerungsgewinn den Betrag von € 14.440 übersteigt (d. h. Wegfall des Freibetrags ab einem Veräußerungsgewinn von € 18.064).

*Unerheblich ist, ob ein Anteilseigner seine gesamte Beteiligung (im angenommenen Umfang von 40 v.H.) oder nur einen Teil seiner bisherigen Beteiligung (d. h. Teile einer anfangs 40 v.H. übersteigenden Beteiligung) veräußert.*

## 9.1 Beispiele zur Darstellung des Grundfalls

### **Ausgangssachverhalt**

Karl Käfer ist seit Gründung der (inländischen) Lisa-GmbH in 2003 (Stammkapital € 200.000) deren Alleingesellschafter. Das Wirtschaftsjahr der GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Den Geschäftsanteil (Betrag € 200.000) hält er im Privatvermögen. Die Anschaffungskosten des Karl Käfer betragen € 210.000. In **2009** veräußert Karl Käfer seinen gesamten Geschäftsanteil an der Lisa-GmbH (Varianten 1 - 5) bzw. einen Teil des Geschäftsanteils (Varianten 6 - 9). Veräußerungskosten sollen aus Vereinfachungsgründen nicht zu berücksichtigen sein.

**Allgemeiner Lösungshinweis**

Karl Käfer war innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung (hier: bis zur Veräußerung) i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG (mit mindestens 1 v.H.) an einer Kapitalgesellschaft (GmbH) beteiligt. Eine Erfassung der Veräußerung im Rahmen eines Gewerbebetriebes scheidet aus, da die veräußerten Anteile Privatvermögen des Karl Käfer waren. Die Versteuerung nach § 17 EStG ist vorzunehmen.

Die Besteuerung erfolgt unter Berücksichtigung des sog. Teileinkünfteverfahrens, d. h. die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG ist zu beachten (und entsprechend § 3 c Abs. 2 EStG).

Der Gewinn ist unter Berücksichtigung des Freibetrags nach § 17 Abs. 3 EStG zu ermitteln.

**Variante 1** Veräußerung der gesamten Beteiligung für € 810.000**Lösungsansatz**

Veräußerungserlös	810.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG	<u>324.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		486.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60% nach § 3c Abs. 2 EStG		<u>126.000 €</u>
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		<u>360.000 €</u>

Ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG ist nicht zu gewähren, da der Veräußerungsgewinn – bezogen auf die gesamte Beteiligung – den Betrag von € 45.160 (€ 36.100 Grenzbetrag zuzüglich € 9.060 Freibetrag) überschreitet.

**Variante 2** Veräußerung der gesamten Beteiligung für € 226.000**Lösungsansatz**

Veräußerungserlös	225.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG	<u>90.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		135.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c Abs. 2 EStG		<u>126.000 €</u>
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		<u>9.000 €</u>

Wegen des Freibetrags von € 9.060 erfolgt keine Besteuerung. Da die gesamte Beteiligung veräußert wurde, erfolgt keine Kürzung des Freibetrags.

☞ **Variante 3** Veräußerung der gesamten Beteiligung für € 280.000

**Lösungsansatz**

Veräußerungserlös	270.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG	<u>108.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		162.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c Abs. 2 EStG		<u>126.000 €</u>
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		<u>36.000 €</u>

Wegen des Freibetrags von € 9.060 (vgl. auch Variante 2) ist ein Betrag von € 26.940 zu versteuern; der Grenzbetrag von € 36.100, ab dem eine Reduzierung des Freibetrags erfolgt, ist hier nicht überschritten.

☞ **Variante 4** Veräußerung der gesamten Beteiligung für € 300.000

**Lösungsansatz**

Veräußerungserlös	280.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG	<u>112.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		168.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c Abs. 2 EStG		<u>126.000 €</u>
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		<u>42.000 €</u>

Da dieser den Betrag von € 36.100 um € 5.900 überschreitet, verringert sich der Freibetrag um diesen übersteigenden Betrag auf € 3.160 €. Zu versteuern sind 38.840 €.

☞ **Variante 5** Veräußerung der gesamten Beteiligung für € 150.000

**Lösungsansatz**

Veräußerungserlös	150.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG	<u>60.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		90.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c Abs. 2 EStG		<u>126.000 €</u>
Veräußerungsverlust nach § 17 EStG		<u>36.000 €</u>

Grundsätzlich kann dieser im Rahmen des Verlustausgleichs (§ 10d EStG) berücksichtigt werden. Allerdings kann der Verlustabzug vorher nach Maßgabe des § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG ausgeschlossen sein (vgl. später).

- ☞ **Variante 6** Veräußerung von 60 v.H. der Beteiligung für € 500.000 (d. h. Karl Käfer behält 40 v.H.)

**Lösungsansatz**

Auf den veräußerten Anteil entfallen Anschaffungskosten von 126.000 € (60 v.H. von 210.000 €).

Veräußerungserlös	500.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG	<u>200.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		300.000 €
Anschaffungskosten	126.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c Abs. 2 EStG		<u>75.600 €</u>
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		<u>224.400 €</u>

Ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG scheidet (offensichtlich) aus.

- ☞ **Variante 7** Veräußerung von 60 v.H. der Beteiligung für € 135.000 (d. h. Karl Käfer behält 40 v.H.)

**Lösungsansatz**

Veräußerungserlös	135.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG	<u>54.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		81.000 €
Anschaffungskosten	126.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c Abs. 2 EStG		<u>75.600 €</u>
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		<u>5.400 €</u>

Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG:

Da nur ein Teil der Beteiligung veräußert wurde, sind Freibetrag und der Grenzbetrag von € 36.100 entsprechend der Höhe des veräußerten Anteils zu reduzieren.

Der (anteilige) Freibetrag beträgt € 5.436 (60 v.H. von € 9.060). Eine Kürzung dieses Freibetrags erfolgt nicht, da der Veräußerungsgewinn (€ 4.500) den anteiligen Grenzbetrag von € 21.660 (60 v.H. von € 36.100) nicht übersteigt.

Unter Berücksichtigung des (ungekürzten) anteiligen Freibetrags von € 5.436 ergibt sich keine Steuerpflicht für den Veräußerungsgewinn.



**Variante 8** Veräußerung von 60 v.H. der Beteiligung für € 165.000 (d. h. Karl Käfer behält 40 v.H.)

**Lösungsansatz**

Veräußerungserlös	162.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG	<u>64.800 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		97.200 €
Anschaffungskosten	126.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c Abs. 2 EStG		<u>75.600 €</u>
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		<u>21.600 €</u>

Nach Abzug des anteiligen Freibetrags von € 5.436 (vgl. Variante 7) sind € 16.164 zu versteuern. Eine Kürzung des Freibetrags scheidet aus, da der Veräußerungsgewinn den anteiligen Grenzbetrag von € 21.660 nicht übersteigt (vgl. Variante 7).



**Variante 9** Veräußerung von 60 v.H. der Beteiligung für € 178.000 (d. h. Karl Käfer behält 40 v. H.)

**Lösungsansatz**

Veräußerungserlös	170.000 €	
davon steuerfrei nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG	<u>68.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		102.000 €
Anschaffungskosten	126.000 €	
Berücksichtigung nur der Hälfte nach § 3c Abs. 2 EStG		<u>75.600 €</u>
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		<u>26.400 €</u>

Der (zunächst ermittelte) Freibetrag von € 5.436 (vgl. Variante 7) ist um die Differenz von € 4.740 zwischen dem Veräußerungsgewinn und dem anteiligen Grenzbetrag von € 21.660 (vgl. Variante 7) zu kürzen. Der Freibetrag beträgt letztendlich € 696, so dass € 25.704 zu versteuern sind.

## 10 Fälle des § 17 Abs. 4 EStG

*Nach § 17 Abs. 4 EStG sind die Absätze 1 bis 3 von § 17 EStG (d. h. die Regelungen für Veräußerungsfälle) entsprechend anzuwenden, wenn*

- eine Kapitalgesellschaft aufgelöst wird;
- ihr Kapital herabgesetzt wird;
- Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden.

*Die Regelungen über den Ausschluss von Verlusten (§ 17 Abs. 2 Satz 6 EStG) sind entsprechend anzuwenden.*

*Zeitliche Zuordnung*

*Im Falle der Auflösung ist zu unterscheiden, ob es zu Schlussauskehrungen kommen wird oder nicht:*

- Bei Auflösung der Gesellschaft (z. B. durch Insolvenz, vgl. § 60 Abs. 1 Nr. 4 und 5 GmbHG; voraussichtliche Folge: Verlust) steht fest, dass es nicht mehr zu Rückzahlungen an die Anteilseigner kommen wird:  
Der Auflösungsverlust ist bereits im Veranlagungszeitraum der Auflösung zu berücksichtigen.
- Es ist noch mit Rückzahlungen an die Anteilseigner zu rechnen:  
Maßgebend ist das (ordnungsgemäße) Ende der Liquidation.

## § 23

### Inhaltsverzeichnis

<b>§ 23</b> .....	<b>1</b>
<b>1. Allgemeines</b> .....	<b>2</b>
<b>2. Gegenstand von privaten Veräußerungsgeschäften</b> .....	<b>3</b>
<b>2.1 Allgemeines</b> .....	<b>3</b>
<b>2.2 Besteuerung hergestellter Gebäude</b> .....	<b>3</b>
<b>2.3 Selbst genutztes Wohneigentum</b> .....	<b>4</b>
2.3.1 Von der Veräußerungsgewinnbesteuerung ausgenommene Gebäude, Gebäudeteile oder Eigentumswohnungen .....	4
2.3.2 Grund und Boden .....	5
2.3.3 Nutzung zu eigenen Wohnzwecken .....	6
2.3.4 Zeitlicher Umfang der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken .....	6
<b>2.4 Termingeschäfte</b> .....	<b>7</b>
<b>3. Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern</b> .....	<b>10</b>
<b>3.1 Anschaffung</b> .....	<b>10</b>
3.1.1 Unentgeltlicher Erwerb .....	12
3.1.2 Erwerb durch Erbauseinandersetzung und teilentgeltlicher Erwerb .....	13
<b>3.2 Veräußerung</b> .....	<b>14</b>
<b>4. Veräußerungsfrist</b> .....	<b>17</b>
<b>4.1 Allgemeines</b> .....	<b>17</b>
<b>4.2 Fristberechnung bei gleichartigen Wertpapieren</b> .....	<b>18</b>
<b>5. Ermittlung und Besteuerung der privaten Veräußerungseinkünfte</b> .....	<b>19</b>
<b>5.1 Sonderregelungen</b> .....	<b>19</b>
<b>5.2 Ermittlung des Veräußerungsgewinns (-verlusts)</b> .....	<b>20</b>
5.2.1 Veräußerungspreis .....	20
5.2.2 Anschaffungskosten .....	21
5.2.3 Herstellungskosten .....	22
5.2.4 Werbungskosten .....	23
5.2.5 Sonderfälle .....	24
5.2.6 AfA erhöht den Veräußerungsgewinn.....	26
<b>5.3 Zu- und Abfluss</b> .....	<b>27</b>
5.3.1 Zufluss des privaten Veräußerungsgewinns .....	27
5.3.2 Berücksichtigung von Werbungskosten.....	28
<b>6. Häufige Steuerfreiheit von Gewinnen aus Aktienverkäufen nach dem Halbeinkünfteverfahren</b> .....	<b>29</b>
<b>7. Besteuerungsfreigrenze</b> .....	<b>29</b>
<b>8. Verlustverrechnung</b> .....	<b>30</b>
<b>9. Abgeltungsteuer ab 2009</b> .....	<b>32</b>

## 1. Allgemeines

Zu den sonstigen Einkünften (§ 22 Nr. 2 EStG) gehören auch die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. des § 23 EStG.

Zur Anwendung des § 23 EStG vergleiche auch das BMF-Schreiben betreffend „Zweifelsfragen zur Neuregelung der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen nach § 23 EStG vom 5.10.2000 (Beck'sche Steuererlasse § 23/1).

Die **Veräußerung** von **Gegenständen** des **Privatvermögens** wird grundsätzlich einkommensteuerrechtlich **nicht erfasst**, selbst dann nicht, wenn aus ihrer Nutzung steuerpflichtige Einnahmen erzielt werden, z. B. Kapitalvermögen und Mietwohngrundstücke.

Ausnahmebestimmungen des

- a) § 17 EStG
- b) § 21 UmwStG
- c) bei der entgeltlichen Veräußerung von Forderungen
  - a. §§ 20 Abs. 2 Nr. 2 bis 4 EStG
  - b. § 21 Abs. 1 Nr. 4 EStG
- d) § 22 Nr. 2 EStG i. V. mit § 23 EStG.

Zweck des § 23 EStG ist es, innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Gewinne aus verhältnismäßig kurzfristigen Wertsteigerungen der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Durch das Steueränderungsgesetz 2003 ist **§ 24c EStG** neu in das Einkommensteuergesetz eingefügt worden. Sinn und Zweck dieser Norm ist die **bessere Erfassung** der Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus privaten Veräußerungsgeschäften bei Wertpapieren und Termingeschäften.

Die Bescheinigung soll dem Steuerpflichtigen auch bei umfangreichen Einkünften aus Kapitalvermögen und aus privaten Wertpapierveräußerungen die **Mitteilung** der für deren Besteuerung erforderlichen Angaben an die Finanzverwaltung (Anlage KAP für Einkünfte aus Kapitalvermögen, Anlage AUS für ausländische Einkünfte und Steuern und Anlage SO für private Veräußerungsgeschäfte) **erleichtern** und dient damit der **Steuervereinfachung**.



### **Merke !**

Die Besteuerungstatbestände des **§ 23 EStG** sind im Verhältnis zu den Gewinneinkunftsarten **subsidiär**. Werden also Wirtschaftsgüter, die zu einem Betriebsvermögen gehören, veräußert, sind die Veräußerungsgewinne stets bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft oder selbstständiger Arbeit zu erfassen.

**Merke !**

Dagegen ist **§ 17 EStG** (Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die im Privatvermögen gehalten werden) erst zu prüfen, wenn die Jahresfrist überschritten ist **§ 23 Abs. 2 Satz 2 EStG**).

## 2. Gegenstand von privaten Veräußerungsgeschäften

### 2.1 Allgemeines

Ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG kann sich bei **allen Wirtschaftsgütern** ergeben, nicht nur bei Grundstücken und Wertpapieren, z. B. Aktien, Optionsscheine. Auch die Veräußerung von Kunstgegenständen, Schmuck, Edelmetallen, Briefmarken, Büchern oder ausländischen Valuta kann grundsätzlich zu einem steuerpflichtigen privaten Veräußerungsgeschäft führen.

Grundstücksgleiche Rechte (begrifflich wie in § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG) unterliegen im Gegensatz zu den sonstigen Rechten der für Grundstücke geltenden 10-jährigen Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Darunter fallen die Rechte, auf die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden. Das sind insbesondere das **Erbbaurecht** und das **Wohneigentum**, nicht jedoch das **Dauerwohnrecht**.

Sonstige **dingliche Rechte am Grundstück** oder an einem **Grundstücksrecht** (Dienstbarkeiten, einschließlich Nießbrauch, Vorkaufsrecht, Reallasten, Hypotheken, Grund- und Rentenschulden) fallen **nicht** unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, sondern unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

### 2.2 Besteuerung hergestellter Gebäude

**Merke !**

Wird der Grund und Boden innerhalb der 10-Jahresfrist veräußert, ist neben dem darauf entfallenden Gewinn auch der für das hergestellte Gebäude erzielte Gewinn zu versteuern. Der Veräußerungsgewinn für das Gebäude teilt das Schicksal des auf den Grund und Boden entfallenden Gewinns. Das bedeutet: Ist der Veräußerungsgewinn für den Grund und Boden wegen Fristablaufs steuerfrei, ist es auch der auf das errichtete Gebäude entfallende Gewinn. Mit der Fertigstellung des Gebäudes soll demnach keine neue 10-Jahresfrist zu laufen beginnen. **Maßgebend** für das Gebäude ist also die für den **Grund und Boden** geltende Behaltensfrist.

Nach **§ 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG** unterliegen der Besteuerung alle Gebäude, soweit sie innerhalb der Veräußerungsfrist "errichtet, ausgebaut oder erweitert werden". Die Regelung gilt auch für Gebäudeteile, soweit sie selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter, Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume sind.

**Beispiel**

Karl Käfer errichtet auf dem von ihm 1999 erworbenen Grund und Boden im Jahr 2001 ein Einfamilienhaus, das er zu Wohnzwecken vermietet. Im Jahr 2006 beginnt er mit dem Ausbau des bisher nicht nutzbaren Dachgeschosses zu einer 2., zur Vermietung bestimmten Wohnung. Im März 2007 veräußert er das Grundstück mit dem teilfertigen Zweifamilienhaus.

**Lösung**

Der auf das Gebäude - einschließlich der noch nicht fertig gestellten Dachgeschosswohnung - entfallende Teil des Veräußerungserlöses ist in die Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns einzubeziehen.

Neben dem teilfertigen Gebäude ist auch die **Außenanlage** in die Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG einzubeziehen. Darunter fallen Umzäunungen, Weg-, Hof- und Platzbefestigungen.

Nicht nur der Grundstückseigentümer muss den Veräußerungsgewinn versteuern, der auf das von ihm errichtete Gebäude entfällt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung muss auch der Erbbauberechtigte, der in Ausübung seines **Erbbaurechts** ein Gebäude auf dem Grundstück errichtet hat, den darauf entfallenden Gewinn versteuern, wenn der Zeitraum zwischen dem Abschluss des Erbbaurechtsvertrags und der Veräußerung des „bebauten“ Erbbaurechts nicht mehr als 10 Jahre beträgt (vgl. Erlass § 23/1, Tz. 14).

**2.3 Selbst genutztes Wohneigentum**

- Ausnahmetatbestand **§ 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG** für das selbst genutzte Wohneigentum wurde eingeführt, um insbesondere die Mobilität von Arbeitnehmern nicht zu behindern.
- Unerheblich ist, aus welchen Gründen der Steuerpflichtige sein selbstgenutztes Wohneigentum veräußert.
- Ausgenommen sind Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken **oder** im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

**2.3.1 Von der Veräußerungsgewinnbesteuerung ausgenommene Gebäude, Gebäudeteile oder Eigentumswohnungen**

ausgenommen sind für eigene Wohnzwecke genutzte

- Gebäude
- selbstständige Gebäudeteile
- Eigentumswohnungen
- im Teileigentum stehende Räume

**Merke !**

Bei Veräußerung eines **teilweise** zu eigenen Wohnzwecken genutzten und teilweise zu anderen Zwecken genutzten Gebäudes für den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil und für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnungen ist die Vorschrift ebenfalls anzuwenden. Das bedeutet: Gebäudeteile, die z. B. zu fremden Wohnzwecken vermietet oder zu betrieblichen oder beruflichen Zwecken, z. B. das häusliche **Arbeitszimmer**, genutzt werden, fallen demnach **nicht unter die Privilegierung**.

**2.3.2 Grund und Boden**

- der zu eigenen Wohnzwecken genutztem **Gebäude** gehörende Grund und Boden fällt aus § 23 EStG heraus
- als für die entsprechende Gebäudenutzung **erforderliche und übliche Fläche** gelten
  - auch Gartenflächen in ortsüblichem Umfang
  - ortsüblich: Gartenfläche von 1.000 m<sup>2</sup> (Nichtbeanstandungsregel der Finanzverwaltung)
  - selbst dann ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige diese Flächen im Zeitpunkt der Veräußerung als Hausgarten nutzt
  - ob Teilflächen parzelliert worden sind und dadurch ein verkehrsfähiges, bebaubares Grundstück entstanden ist, spielt nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Rolle
- **Kein begünstigtes Wirtschaftsgut** i. S. des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist das unbebaute Grundstück.

Veräußert der Steuerpflichtige ein **gemischt genutztes Gebäude**, ist nur der nach dem Verhältnis der Nutzflächen des Gebäudes auf den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil entfallende Grund und Boden von der Steuer befreit.

**Beispiel**

Karl Käfer hat im Jahr 2000 ein unbebautes Grundstück erworben, das er zunächst verpachtet. Nach Kündigung des Pachtvertrags zum 31.12.2001 errichtet er im Jahr 2002 auf dem Grundstück ein Einfamilienhaus, das er bis zu seiner Veräußerung im Jahr 2007 mit seiner Familie bewohnt.

**Lösung**

Die Verpachtung des unbebauten Grundstücks ist steuerunschädlich. Entscheidend ist, dass Karl Käfer das Einfamilienhaus im Zeitraum zwischen Fertigstellung und Anschaffung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Ein bei der Veräußerung erzielter Gewinn ist auch insoweit steuerfrei, als er auf den Grund und Boden entfällt.

### 2.3.3 Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Gebäude dienen Wohnzwecke

- wenn sie dazu bestimmt und
- geeignet sind
- Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen.
- Die zeitweise vermietete, im Übrigen aber selbst genutzte Ferienwohnung ist nicht nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG begünstigt.



#### **Merke !**

Auch das häusliche **Arbeitszimmer** dient nicht Wohnzwecken, selbst wenn der Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach **§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG, § 9 Abs. 5 EStG** ausgeschlossen oder eingeschränkt ist. Zu den Räumen, die Wohnzwecken dienen, zählt auch die zu einem Wohngebäude gehörende **Garage**, wenn sie nicht überwiegend gewerblichen, freiberuflichen oder beruflichen Zwecken dient.

**Achtung – steuerliche Eigenständigkeit einer Garage**



**BFH vom 22.09.2005 (DStR 3/2006 S.VI)**

#### eigenen Wohnzwecken

- Steuerpflichtige allein
- mit seinen Familienangehörigen
- gemeinsam mit seinem Lebensgefährten
- **unschädlich** ist, **unentgeltliche** Überlassung von **Teilen** der Wohnung an **Dritte** zu Wohnzwecken
  - verbleibenden Räume müssen noch den Wohnungsbegriff erfüllen und
  - Führung eines selbstständigen Haushalts ermöglichen
- **vollständige Überlassung** an nahe - auch unterhaltsberechtigte - Angehörige (ausgenommen Kinder, für die der Steuerpflichtige Kindergeld oder einen Freibetrag nach **§ 32 Abs. 6 EStG** erhält) ist **nicht** begünstigt.
- Bewohnt ein **Miteigentümer eines Zwei- oder Mehrfamilienhauses** eine Wohnung allein, ist von einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auszugehen, soweit er die Wohnung aufgrund eigenen Rechts nutzt

### 2.3.4 Zeitlicher Umfang der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

#### Selbstnutzung vom Anschaffungszeitpunkt bis zur Veräußerung (1. Alternative)

- grundsätzlich Eigennutzung vom Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums bis zum Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf den Käufer
- Leerstand vor Beginn der Eigennutzung unschädlich, wenn mit der beabsichtigten Eigennutzung im Zusammenhang

- Leerstand zwischen Beendigung der Eigennutzung und Veräußerung des Gebäudes ist unschädlich, wenn unbedingte Veräußerungsabsicht nachweisbar ist.

### **Selbstnutzung im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren (2. Alternative)**

- nicht erforderlich dass das Gebäude über 3 volle Kalenderjahre bewohnt wird
- ausreichend die durchgehende Eigennutzung innerhalb der letzten 3 Kalenderjahre
- im Ergebnis ausreichend wenigstens ein einziges volles Kalenderjahr und jeweils einen Tag im vorangegangenen Jahr und im Veräußerungsjahr



#### **Merke !**

Steuerpflichtigen, die ein bislang vom Rechtsvorgänger eigengenutztes Wirtschaftsgut unentgeltlich erwerben, wird die **Eigennutzung des Rechtsvorgängers** zugerechnet

Gilt für

- Erbfall
- unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge



#### **Merke !**

Die Finanzverwaltung verlangt in beiden Alternativen eine **ununterbrochene Selbstnutzung**, obwohl nach dem Wortlaut des **§ 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG** die ausschließliche Eigennutzung nur bei der 1. Alternative gefordert ist.

## **2.4 Termingeschäfte**

Termingeschäfte (= Abschluss und Erfüllung des Geschäfts fallen auseinander), durch die der Steuerpflichtige

- einen Differenzausgleich oder
- einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt.
- umfasst sämtliche als **Options- oder Festgeschäft** ausgestaltete Finanzinstrumente sowie
- **Kombinationen** zwischen Options- oder Festgeschäfte, deren Preis unmittelbar oder mittelbar z. B. vom Börsen- oder Marktpreis von Wertpapieren oder Geldmarktinstrumenten oder vom Kurs von Devisen oder Rechnungseinheiten abhängt.

- auch **Optionsscheine und Zertifikate**, die Aktien vertreten. Der Anwendungsbereich dieser Formulierung umfasst demnach Geschäfte,
- die dem Steuerpflichtigen ein Recht auf Zahlung eines Differenzbetrags einräumen, z. B. bei Waren- und Devisentermingeschäften mit Differenzausgleich, Index-Optionen, Standard-Optionsscheinen, Futures oder Swaps,
- die dem Steuerpflichtigen Zahlungsansprüche z. B. für den Fall gewähren, dass sich der Kurs der Bezugsgröße, z. B. der DAX, während der Laufzeit innerhalb einer bestimmten Bandbreite bewegt (Range- oder Korridor-Optionsscheine).

---

☞ **Merke !**

Sofern allerdings die Emissionsbedingungen des als **Optionsschein** bezeichneten Wertpapiers Regelungen enthalten, die dem Inhaber des Optionsscheins die volle oder teilweise Rückzahlung des eingesetzten Kapitals oder ein Entgelt für die Kapitalüberlassung zusagen oder gewähren, sind die laufenden Erträge aus dem Optionsschein Einkünfte nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG**. Die Veräußerung eines solchen Optionsscheins führt zu Einkünften i. S. des **§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG** i. V. mit **§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG**

- 
- bei denen sich der versprochene Geldbetrag an der Wertentwicklung von Wertpapieren oder anderen Bezugsgrößen, z. B. Indices, Futures, Zinssätzen, orientiert.

---

☞ **Merke !**

**Partizipationsscheine** (Höhe des bei Fälligkeit an den Inhaber zu zahlenden Betrags abhängig von der Wertentwicklung des zu Grunde liegenden Basiswerts) bei denen ein Entgelt oder die zumindest teilweise Rückzahlung des hingegebenen Kapitals zugesagt ist, sind nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG** zu besteuern.

Bei Termingeschäften gilt, wie bei der Veräußerung von Aktien und anderen Wertpapieren (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG), eine Befristung von **1 Jahr**. Eine Besteuerung ist also nur vorgesehen, wenn der Zeitraum zwischen Erwerb und Beendigung des Rechts auf Differenzausgleich, Geldbetrag oder Vorteil nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Bei einem Termingeschäft kann neben der Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG auch eine Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG (Veräußerung von Wertpapieren) in Betracht kommen. Entscheidend ist die gewählte Anlagestrategie.

Einzelheiten zur Besteuerung der Termingeschäfte sind geregelt im BMF-Schreiben vom 27.11.2001 (BStBl. I 2001 S. 986, Beck'sche Steuererlasse § 23/3).

**Beispiel**

Karl Käfer erwirbt am 16.02.2007 Aktien(Call-)Optionsscheine der Z-Bank. Basiswert: Aktie A-G; Basispreis: € 50; Laufzeit 16.02.2007 bis 31.01.2008. Der Inhaber des Optionsscheins hat jederzeit (American style) das Recht auf Zahlung eines Differenzbetrags. Differenzbetrag ist die in € ausgedrückte Differenz, um die der am Ausübungstag festgestellte Schlusskurs der Amy-AG den Basispreis von € 50 überschreitet. Da der Kurs der Aktie sich in den nächsten 2 Monaten nahezu verdoppelt, macht Karl Käfer am 31.05.2007 von seinem Optionsrecht Gebrauch.

**Lösung**

Den dabei erzielten Gewinn (Differenzbetrag abzgl. Werbungskosten) muss er nach **§ 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG** versteuern.

**Beispiel**

Karl Käfer erwirbt am 14.02.2007 DAX-Optionsscheine, die dem Inhaber des Optionsscheins das Recht auf Zahlung eines Differenzbetrags am Ausübungstag (13.01.2008, European style) einräumen. Da der DAX bis zum Mai 2007 kräftig steigt, veräußert Karl Käfer seine Optionsscheine am 25.05.2007. Den dabei erzielten Veräußerungsgewinn (Veräußerungspreis abzgl. Anschaffungskosten/Werbungskosten) muss Karl Käfer versteuern. Der Optionsschein ist ein Wertpapier, das selbst Gegenstand eines steuerpflichtigen Veräußerungsgeschäfts sein kann und dessen Veräußerung innerhalb der Veräußerungsfrist gem. **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** steuerpflichtig ist. Hätte Karl Käfer die Optionsscheine bis zum Ausübungstag gehalten, müsste er im Unterschied zum bisherigen Recht einen dabei anfallenden Gewinn (Differenzbetrag abzgl. Werbungskosten) nach **§ 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG** versteuern.

**Besonderheit: Glattstellung**

- Optionsnehmer oder der Stillhalter tätigt ein Gegengeschäft
  - d. h. der Inhaber einer **Kaufoption** verkauft eine Option derselben Serie, aus der er zuvor gekauft hat, wobei er dieses Geschäft als Glattstellungsgeschäft bezeichnen muss.
- Glattstellung einer Kauf- oder Verkaufsoption innerhalb eines Jahres nach der Anschaffung ist ein privates Veräußerungsgeschäft (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)
  - gilt erst für Erwerbe des Rechts auf Differenzausgleich, Geldbetrag oder Vorteil, die nach dem 31.12.1998 erfolgen

## 3. Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern

### 3.1 Anschaffung

Ein privates Veräußerungsgeschäft setzt neben der Veräußerung die Anschaffung eines bestimmten Wirtschaftsguts voraus.

#### Anschaffung i. S. des § 23 EStG

- Erwerb eines Grundstücks (setzt Vereinbarungen, die auf den Übergang des (wirtschaftlichen) Eigentums gerichtet sind, voraus)
- grundstücksgleichen Rechts oder anderen Wirtschaftsguts
- von einem Dritten
- gegen Entgelt
  - auch geldwerte Gegenleistung möglich
- Spekulationsabsicht nicht erforderlich
- Erwerbshandlung muss vom Willen des Steuerpflichtigen getragen werden



#### **Merke !**

Keine Anschaffung i. S. des § 23 EStG ist daher gegeben, wenn es wegen eines behördlichen Zwangsaktes, z. B. Enteignung nach §§ 85 ff. BauGB bzw. Umlegung nach § 45 BauGB, oder zur Abwendung eines solchen unmittelbar bevorstehenden Zwangsakts zum Erwerb eines Ersatzgrundstücks mit gleichen Funktionen kommt.

#### Keine Anschaffung

- Rückübertragung enteigneter DDR-Grundstücke
- Rückgabe nach Aufhebung der staatlichen Verwaltung an den Alteigentümer aufgrund des Gesetzes zur Regelung offener Vermögensfragen

#### Besonderheiten

- Abgabe des **Meistgebots in der Zwangsversteigerung** eines Grundstücks ist eine Anschaffung
- **Tauschverträge** und alle sonstigen Vereinbarungen, die einem Kaufvertrag wirtschaftlich gleichzustellen sind, z. B. ein bindendes Vertragsangebot oder ein bürgerlich-rechtlich wirksamer, beide Vertragsparteien bindender Vorvertrag
- bei **bindenden Verkaufsangebot** muss bereits mit dem Angebot der Verkauf durch den Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten vollzogen sein

- bei **Übernahme einer Aktiengesellschaft** Tausch ihrer Aktien gegen eigene Aktien des Übernehmers
  - Tausch steuerrechtlich Verkauf der Alt-Aktien und Ankauf der neuen Aktien
  - Zeitpunkt der Veräußerung gilt Tag, an dem das Angebot zum Tausch der Aktien bindend angenommen wird
- Ausgabe von **Bonusaktien oder Freianteilen** ebenfalls ein Anschaffungsgeschäft
  - gelten als in dem Zeitpunkt angeschafft, in dem die Aktiengesellschaft die Ausgabe der Bonusaktien oder Freianteile beschließt
  - Ausnahme: ist Bezug von einer bestimmten Leistung der Aktionäre abhängig, (Mindesthaltefrist) für Altaktien, gelten die Bonusaktien oder Freianteile erst mit dem Erbringen dieser Leistung als angeschafft
- Übt Arbeitnehmer eine ihm von seinem Arbeitgeber eingeräumte Option zum Bezug von Aktien des Arbeitgebers (**stock options**) aus, gelten die Aktien am Tag der Optionsausübung als angeschafft
  - ist Bezug der Aktien zusätzlich noch davon abhängig, dass der Arbeitnehmer z. B. noch eine bestimmte Zeit betriebszugehörig ist, gelten die Aktien erst mit Erbringen dieser Leistung als angeschafft
- beim **Aktiensplit** zugeteilten Aktien stellt keinen Anschaffungsvorgang dar; Anschaffung erst, an dem der Steuerpflichtige die jetzt gesplitteten Aktien erworben hat.
- **Umwandlung von Vorzugs- in Stammaktien**, ist nicht als Tausch der Vorzugs- in Stammaktien und somit nicht als Anschaffung zu werten
- Umtausch von Wertpapiere mit variablem Zins (Floating-Rate-Notes) in festverzinsliche Schuldverschreibungen (sog. Bonds) bei wirtschaftlicher Funktionsgleichheit stellt keine Anschaffung dar
- bei **Ausübung von Rechten** aus Wandelanleihen, Optionsanleihen und Umtauschanleihen werden die Wertpapiere mit der Ausübung des jeweiligen Rechts angeschafft
- **Fremdwährungsbeträge** gegen Umtausch in Euro erworben (Anschaffung einer Forderung) und innerhalb der Jahresfrist in Euro rückgetauscht werden (Veräußerung einer Forderung)
  - Fremdwährungsguthaben als selbstständiges Wirtschaftsgut
    - **§ 23 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG** unterstellt, dass bei Fremdwährungsguthaben der zuerst angeschaffte Geldbetrag auch zuerst als veräußert gilt

Bei Grundstücksübertragungen bei Eheschließungen im Rahmen des Zugewinnausgleichs liegt i. d. R. ein Anschaffungsgeschäft vor

### 3.1.1 Unentgeltlicher Erwerb

Der unentgeltliche Erwerb eines Wirtschaftsguts

- Erbschaft
  - Erbauseinandersetzung durch Realteilung ohne Ausgleichszahlung
  - vorweggenommenen Erbfolge gegen Zahlung von wiederkehrenden Versorgungsleistungen auf die Lebenszeit des Versorgungsberechtigten
- Vermächtnis
- Pflichtteil
- Schenkung

ist **keine Anschaffung** i. S. des **§ 23 EStG**.

Da der **Gesamtrechtsnachfolger** (Erbe) in die gesamte Rechtsstellung des Erblassers eintritt (Fußstapfentheorie), ist nach der Rechtsprechung des BFH dem Erben die Anschaffung durch den Erblasser zuzurechnen. Mit Einführung des § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG gilt dies auch für die **unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolger**.

#### Beispiel

Mutter Lisa erwirbt 2004 eine **Eigentumswohnung**, die sie 2007 ihrer Tochter Chiara im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen lebenslängliche Versorgungsleistungen von monatlich € 500 überträgt.

#### Lösung

Die im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Vermögensübertragung zur vorweggenommenen Erbfolge (Vermögensübergabe) vereinbarten wiederkehrenden Versorgungsleistungen führen nicht zu Anschaffungskosten. Es liegt ein Sonderfall der Schenkung vor. Der Chiara ist als unentgeltlicher Einzelrechtsnachfolgerin die Anschaffung durch Lisa zuzurechnen, so dass Chiara das Grundstück nicht vor 2014 steuerfrei verkaufen kann.



#### **Merke !**

Der sachliche Zusammenhang der wiederkehrenden Leistungen mit der Vermögensübergabe endet jedoch grundsätzlich, wenn der Übernehmer das übernommene Vermögen auf einen Dritten überträgt und dem Übernehmer das Vermögen steuerrechtlich nicht mehr zuzurechnen ist.

### 3.1.2 Erwerb durch Erbauseinandersetzung und teilentgeltlicher Erwerb

Erhält ein Miterbe im Rahmen der Erbauseinandersetzung wertmäßig mehr, als ihm nach seiner Erbquote zusteht, und zahlt er dafür den anderen Miterben eine **Abfindung**, führt dies grundsätzlich zu zwei selbstständig zu beurteilenden Erwerbsvorgängen, nämlich

- zu einem unentgeltlichen Erwerb entsprechend der Erbquote sowie
- zu einem entgeltlichen Erwerb hinsichtlich des Mehrempfangs. Insoweit liegt eine Anschaffung i. S. des § 23 EStG vor.

Der Umfang des entgeltlichen und des unentgeltlichen Erwerbs berechnet sich nach dem Verkehrswert des Wirtschaftsguts

#### Beispiel

Karl, Lisa und Manni sind Miterben zu je  $\frac{1}{3}$ . Zum Nachlass gehören ein Einfamilienhaus (Wert € 500.000), € 300.000 in Wertpapieren und Sparguthaben von € 100.000. Bei der Erbauseinandersetzung erhält Karl die Wertpapiere. Lisa übernimmt das Einfamilienhaus und zahlt an Manni, der das Sparguthaben erhält, eine Abfindung von € 200.000.

#### Lösung

Lisa hat Anschaffungskosten in Höhe von € 200.000 Sie hat das Einfamilienhaus zu  $\frac{3}{5}$ , nämlich in Höhe ihres Erbanteils von € 300.000 ( $\frac{1}{3}$  des Gesamtnachlasses von € 900.000), unentgeltlich erworben. Bei einer Veräußerung des Einfamilienhauses innerhalb der Veräußerungsfrist für € 700.000 ergibt sich ein Veräußerungsgewinn von € 80.000 (Differenz aus  $\frac{2}{5}$  des Verkaufspreises = € 280.000 und den Anschaffungskosten von € 200.000). Für den unentgeltlichen Anteil ist bei der Veräußerung zu prüfen, ob der Erblasser innerhalb der Veräußerungsfrist das Einfamilienhaus erworben hat.

#### Abwandlung Beispiel

Hat im o. g. Beispiel der Erblasser das Einfamilienhaus erst vor 3 Jahren für € 400.000 erworben, entsteht auch beim Erben Manni ein Veräußerungsgewinn in Höhe von € 40.000, da er das Einfamilienhaus unter Berücksichtigung seiner Erbquote zu  $\frac{2}{5}$  entgeltlich veräußert (Verkehrswert: € 500.000 abzüglich der Anschaffungskosten des Erblassers: € 400.000 = € 100.000 x  $\frac{2}{5}$  entgeltlich = € 40.000).

#### Beispiel

2007 überträgt Vater Karl seinem Sohn Devin eine 1998 erworbene Eigentumswohnung (Verkehrswert: € 250.000) im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Devin hat auf der Wohnung lastende Verbindlichkeiten in Höhe von € 125.000 übernommen. Im Jahr 2008 verkauft Devin die Eigentumswohnung.

#### Lösung

Devin hat die Wohnung zur Hälfte unentgeltlich, zur Hälfte entgeltlich erworben. Soweit Devin das Grundstück unentgeltlich übernommen hat, wird für die

Fristberechnung auf die Anschaffung durch Karl abgestellt. Für den entgeltlich erworbenen Teil beginnt eine neue 10-Jahresfrist im Jahr 2006 zu laufen. Im Beispielsfall bleibt danach die auf den unentgeltlich erworbenen Teil entfallende Hälfte des Veräußerungsgewinns steuerfrei. Die andere, auf den entgeltlich erworbenen Teil entfallende Hälfte des Veräußerungsgewinns muss Devin versteuern.

### 3.2 Veräußerung

Die Veräußerung ist - außer bei Termingeschäften - unentbehrliche Voraussetzung für eine Besteuerung nach § 23 EStG. Unter Veräußerung nach dieser Vorschrift ist die entgeltliche Übertragung eines Grundstücks, grundstücksgleichen Rechts oder anderen Wirtschaftsguts auf einen Dritten mit Lieferverpflichtung zu verstehen. Als Veräußerung im Sinne des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG gelten auch die Ersatztatbestände nach § 23 Abs. 1 S. 5 EStG.

#### Beispiel

Karl überträgt im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ein von ihm am 01.07.2007 für € 500.000 angeschafftes Mietwohngrundstück mit Ablauf des 31.12.2007 auf seinen Sohn Manni. Das Grundstück hat zu diesem Zeitpunkt einen Verkehrswert von € 600.000. Manni muss an Karl eine Abstandszahlung von € 50.000 und an seine Schwester Käthe ein Gleichstellungsgeld von € 250.000 leisten.

#### Lösung

Karl ist ein Veräußerungsentgelt von € 300.000 (Abstandszahlung und Gleichstellungsgeld) zuzurechnen. Nach dem Verhältnis des Veräußerungsentgelts zum Verkehrswert des Grundstücks ist dieses zu  $\frac{1}{2}$  entgeltlich übertragen worden. Der Veräußerungsgewinn des Karl beträgt mithin € 300.000 (Veräußerungspreis) abzüglich  $\frac{1}{2}$  von € 500.000 (Anschaffungskosten) = € 50.000.



#### **Merke !**

**Übertragung** eines Grundstücks gegen Entgelt oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ist **insoweit nicht als Veräußerung** anzusehen, als der bisherige Eigentümer am Vermögen der Gesellschaft oder Gemeinschaft beteiligt ist oder wird. Wirtschaftsgüter einer Gesamthandsgemeinschaft sind abweichend von den Vorschriften des bürgerlichen Rechts anteilig den Gemeinschaftern zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Ein Veräußerungsvorgang ist nur insoweit gegeben, als das Wirtschaftsgut dem Einbringenden nach Übertragung nicht mehr zuzurechnen ist.

**Beispiel**

An der KL-GbR sind Karl und Leo zu je  $\frac{1}{2}$  beteiligt. Im Jahr 2007 beteiligt sich Manni an der GbR und bringt dazu ein Mietwohngrundstück mit einem Wert von € 150.000, das er 1998 für € 90.000 erworben hatte, in die GbR ein. Danach sind Karl, Leo und Manni zu je  $\frac{1}{3}$  an der GbR beteiligt.

**Lösung**

Die Übertragung des Grundstücks auf die GbR ist zu  $\frac{2}{3}$  als Veräußerung anzusehen, weil es C nach Einbringung in diesem Umfang nicht mehr zuzurechnen ist.

Berechnung des Veräußerungsgewinns:

$\frac{2}{3}$ des Veräußerungserlöses von € 150.000	€ 100.000
abzgl. $\frac{2}{3}$ der Anschaffungskosten von € 90.000	€ 60.000
Veräußerungsgewinn	€ 40.000

**Merke !**

Überträgt umgekehrt die vermögensverwaltende Gesellschaft oder Gemeinschaft ein Wirtschaftsgut auf einen Gesellschafter oder Gemeinschaftler, ist im Umfang seiner Beteiligungsquote ebenfalls keine Veräußerung bzw. Anschaffung i. S. des § 23 EStG gegeben.

**Beispiel**

Im obigen Beispielfall veräußert die GbR im Jahr 2010 das Grundstück zu einem Kaufpreis von € 180.000 an den Gesellschafter Karl.

**Lösung**

Die Veräußerung durch die GbR ist als anteilige Veräußerung des Grundstücks durch Leo und Manni an Karl zu behandeln. Der von Manni erzielte Veräußerungsgewinn unterliegt nicht der Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, weil er das Grundstück, soweit es ihm zuzurechnen ist, vor mehr als 10 Jahren erworben hat.

Berechnung des von Leo erzielten Veräußerungsgewinns:

$\frac{1}{3}$ des Veräußerungserlöses von €180.000	€ 60.000
abzgl. $\frac{1}{3}$ der Anschaffungskosten von € 150.000 im Jahr 2005	€ 50.000
Veräußerungsgewinn Leo	€ 10.000

- Gesamtauseinandersetzung im Wege der **Ehescheidung** auf den anderen Ehegatten

### Beispiel

Ehegatten Anton und Berta leben im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Ehemann Anton erwarb 1998 für € 100.000 ein bebautes Grundstück, das seither von ihm vermietet wurde. Die Ehe wird im Jahr 2007 geschieden. Der geschiedenen Ehefrau steht ein Zugewinnausgleichanspruch gegen Anton in Höhe von € 150.000 zu. Zur Abgeltung dieses Anspruchs überträgt in 2007 Anton ihr das Grundstück, das im Übertragungszeitpunkt einen Verkehrswert von € 150.000 hat.

### Lösung

Wird ein Grundstück vom Eigentümer an einen Dritten zur Tilgung einer diesem - gleich aus welchem Rechtsgrund - zustehenden Geldforderung an Erfüllung Statt übertragen, handelt es sich um ein Veräußerungsgeschäft beim Eigentümer bzw. Anschaffungsgeschäft beim Dritten. Da im Beispielsfall Anton das Grundstück innerhalb von 10 Jahren nach Erwerb veräußert hat, ist ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft i. S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gegeben.

Der von Anton zu versteuernde Veräußerungsgewinn beträgt:

Veräußerungserlös	150.000 €
Anschaffungskosten	<u>./ 100.000 €</u>
Gewinn aus § 23 EStG	50.000 €



### **Merke !**

Eine **Spekulationsabsicht** ist **nicht erforderlich**. Selbst Veräußerungen unter behördlichem Zwang, wie die Enteignung eines Grundstücks gegen Entschädigung ohne Ersatzgrundstück, fallen grundsätzlich unter § 23 EStG. Eine Ausnahme macht die Rechtsprechung nur, wenn es wegen eines behördlichen Zwangsakts (Enteignung bzw. Umlegung) oder zur Abwendung eines solchen unmittelbar bevorstehenden Zwangsakts zum Erwerb eines Ersatzgrundstücks kommt. Ein solcher Austausch stellt keine Veräußerung und dementsprechend auch keine Neuanschaffung i. S. des § 23 EStG dar. Die Veräußerungsfrist für das ersetzte Grundstück läuft demnach weiter.

### Beispiel

A ist Eigentümer eines 1999 erworbenen, unbebauten Grundstücks, an dem er sich ein Eigentümererbaurecht bestellt. In Ausübung des **Erbbaurechts** errichtet er 2007 ein Gebäude. Anschließend veräußert er das Erbbaurecht an B. Da A das Erbbaurecht nicht angeschafft hat, liegt kein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft vor. Sollte A noch innerhalb der 10-Jahresfrist seit Anschaffung den Grund und Boden an B verkaufen, müsste er lediglich den darauf entfallenden Veräußerungsgewinn versteuern. Hätte er stattdessen das bebaute Grundstück an B veräußert, wäre in die Besteuerung auch das errichtete Gebäude einzubeziehen gewesen.

## 4. Veräußerungsfrist

### 4.1 Allgemeines

Veräußerungsfrist beträgt für

- Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte **10 Jahre**
- andere Wirtschaftsgüter, z. B. Aktien und andere Wertpapiere, **1 Jahr**
- bei Fixgeschäften entfällt eine Veräußerungsfrist bereits kraft Natur der Sache.



#### **Merke !**

Die Fristen beziehen sich auf den Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung. Gemäß **§ 108 AO** erfolgt die Fristberechnung nach **§§ 187 bis 193 BGB**.

#### **Achtung**

Als Faustregel gilt, dass der jeweilige Zeitraum zur Vermeidung der Besteuerung um mindestens einen Tag überschritten sein muss. Wird z. B. ein Grundstück am 24.05.2007 angeschafft, endet die Besteuerungsfrist mit Ablauf des 24.05.2017.



#### **Merke !**

Für die **Fristberechnung** ist nicht maßgebend der Zeitpunkt des dinglichen Erfüllungsgeschäfts, sondern der vorangehende Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts, der schuldrechtlichen Vereinbarung.

### **Besonderheiten**

- Wirkt bei einem notariellen Kaufvertrag über ein Grundstück innerhalb der Veräußerungsfrist auf der Käuferseite ein **vollmachtloser Vertreter** mit und genehmigt der Käufer das Rechtsgeschäft außerhalb der Behaltensfrist, so ist das private Veräußerungsgeschäft **nicht** nach § 23 Abs. 1 EStG steuerbar. Die Genehmigung wirkt steuerrechtlich nicht auf den Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts zurück.
- Werden **Wertpapiere** an der Börse erworben, ist der Zeitpunkt maßgeblich, in dem der Börsenhändler, den der Steuerpflichtige oder sein Kreditinstitut beauftragt hat, den Kaufauftrag ausführt. Die Veräußerungsfrist beginnt folglich grundsätzlich mit Ablauf des Tages des schuldrechtlichen Vertragsabschlusses.
- Bei Erbauseinandersetzung mit Ausgleichszahlung und in Fällen des **teilentgeltlichen Erwerbs**, z. B. vorweggenommene Erbfolge mit Abstands- oder Gleichstellungszahlungen, Übernahme von Verbindlichkeiten, ist die Veräußerungsfrist hinsichtlich des entgeltlichen Anteils vom **Übertragungszeitpunkt** zu berechnen.

## 4.2 Fristberechnung bei gleichartigen Wertpapieren

Wirtschaftsgut und damit Gegenstand eines Veräußerungsgeschäfts ist **grundsätzlich das einzelne Wertpapier**. Die Anwendung des **§ 23 EStG** erfordert damit für jedes Wertpapier die gesonderte Feststellung des Anschaffungs- und Veräußerungszeitpunkts.



### **Merke !**

Durch das EURLUMsG wurde in **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG** die Regelung über eine fiktive Verwertungsreihenfolge bei Wertpapieren in der Sammelverwahrung aufgenommen. Hierbei wird unterstellt, dass die zuerst angeschafften Wertpapiere zuerst veräußert werden (**first-in-first-out**). Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Neuregelung grundsätzlich ab dem **Veranlagungszeitraum 2005** anzuwenden (Beachte wahlweise Übergangsregelung für VZ 2004; BMF vom 05.04.2005 sowie OFD Frankfurt 08.06.2005).

### **Beispiel (neue Rechtslage: nach „first in - first out - Prinzip“)**

In einem Depot befinden sich zum Jahresende 2006 100 Stück X-Papiere, deren Anschaffungskosten je € 100 betragen. Hinzuerwerb von weiteren X-Papieren am

01.03.2007:	40 Stück zu je € 90	€ 3.600
01.07.2007:	30 Stück zu je € 100	€ 3.000
01.10.2007:	30 Stück zu je € 110	€ 3.300

Am 21.01.2008 wird ein Teil des Bestands (150 Stück) zum Preis von € 22.500 (Verkaufspreis € 150) veräußert.

Berechnung des Veräußerungsgewinns:

Von den 150 Stück X-Papieren sind zunächst 100 Stück abzuziehen, weil für sie ausgeschlossen werden kann, dass sie innerhalb der Veräußerungsfrist angeschafft wurden.

Veräußerungserlös der Papiere

50 x € 150 € 7.500

Anschaffungskosten

Erwerb 01.03.2007 40 Stück zu je € 90 € 3.600

Erwerb 01.07.2007 10 Stück zu je € 100 € 1.000

Veräußerungsgewinn € 2.900

\* Aus Gründen der Übersichtlichkeit wurde das Halbeinkünfteverfahren vernachlässigt

Für die im Depot befindlichen Aktien ergeben sich danach folgende Anschaffungsdaten

01.07.2007: 20 Aktien

01.10.2007: 30 Aktien

## 5. Ermittlung und Besteuerung der privaten Veräußerungseinkünfte

### 5.1 Sonderregelungen

- Für den Fall, dass der Steuerpflichtige sein Grundstück oder grundstücksgleiches Recht in das Betriebsvermögen einlegt und dieses innerhalb von zehn Jahren nach seiner Anschaffung aus dem Betriebsvermögen veräußert oder verdeckt in eine Kapitalgesellschaft einlegt (**§ 23 Abs. 1 Satz 5 EStG**). Nach § 23 Abs. 3 Satz 2 ist dabei anstelle des Veräußerungspreises der für den Zeitpunkt der Einlage nach **§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG** angesetzte Wert oder gemeine Wert anzusetzen.
- Für den Fall, dass der Steuerpflichtige das Grundstück vor Verkauf aus dem Betriebsvermögen entnommen oder durch Betriebsaufgabe in das Privatvermögen überführt hat. Hier ist dem Veräußerungspreis der für das Wirtschaftsgut bei Entnahme oder Überführung in das Privatvermögen tatsächlich angesetzte Wert gegenüberzustellen (**§ 23 Abs. 3 Satz 3 EStG**).
- Für die Termingeschäfte nach **§ 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG**. **Gewinn oder Verlust** ist hier der **Differenzbetrag abzüglich der Werbungskosten**.



#### **Merke !**

Nach Auffassung der Finanzverwaltung können Verluste aus dem **Verkauf von Gebrauchsgegenständen** des täglichen Lebens, z. B. Pkw, mit Ausnahme von Oldtimern, Brautkleid, steuerlich nicht berücksichtigt werden, weil hier i. d. R. potenzielle Wertsteigerungen ausgeschlossen sind und daher nach objektiven Maßstäben die auch bei privaten Veräußerungsgeschäften erforderliche Überschusserzielungsabsicht zu verneinen ist. Andererseits gilt aber auch: Ergibt sich aus einem solchen Geschäft im Einzelfall ein Gewinn, z. B. aus dem Verkauf eines Jahreswagens durch den Werksangehörigen, braucht dieser ebenfalls nicht angesetzt werden.

Der BFH sah dies in seinem Urteil vom 22.4.2008 (IX R 29/06, BFH/NV 2008, 1244) anders und gab dem Kläger Recht. Die Veräußerung eines Gebrauchtwagens innerhalb eines Jahres nach Anschaffung ist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG steuerbar. Im Streitfall erwarb der Kläger ein gebrauchtes BMW-Cabrio und verkaufte es binnen Jahresfrist. Den Veräußerungsverlust macht er vergeblich in seiner ESt-Erklärung geltend. Auch vor dem FG hatte der Kläger keinen Erfolg. Nach Auffassung des FG fallen unter den Begriff »anderes Wirtschaftsgut« in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG keine Gegenstände des täglichen Gebrauchs, bei denen Wertsteigerungen von vornherein ausgeschlossen seien.

Das Gesetz erfasst, anders als frühere Fassungen des EStG, alle WG im Privatvermögen. Der Gebrauchtwagen ist als körperlicher Gegenstand eine Sache und damit ein WG. Der BFH hielt sich nicht für berechtigt, WG des täglichen Verbrauchs mangels objektiven Wertsteigerungspotentials aus dem

Anwendungsbereich der Vorschrift herauszunehmen. Eine entsprechende Einschränkung aufgrund eines Gesetzesentwurfs der Bundesregierung im Zusammenhang mit der Einführung einer allgemeinen Wertzuwachsbesteuerung ist nicht Gesetz geworden. Der Kläger hatte den aus der Veräußerung erwirtschafteten Verlust auch »erzielt«. Das Gesetz objektiviert durch die verhältnismäßig kurzen Veräußerungsfristen in typisierender Weise die Einkünfteerzielungsabsicht.

## 5.2 Ermittlung des Veräußerungsgewinns (-verlusts)

### 5.2.1 Veräußerungspreis

Die Ermittlung der Einkünfte ist grundsätzlich für jedes Veräußerungsgeschäft **gesondert** vorzunehmen.

Ein **Gesamtkaufpreis** (bei der Veräußerung wie auch bei der Anschaffung) für mehrere Wirtschaftsgüter ist im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen.

Zum Veräußerungspreis gehört alles, was der Steuerpflichtige anlässlich der Veräußerung oder im wirtschaftlichen Zusammenhang mit ihr in Geld oder Geldeswert **erhält**.



#### **Merke !**

Bei Veräußerung eines "**bebauten Erbbaurechts**" entfällt der Veräußerungspreis insgesamt auf das Gebäude, wenn der Erwerber dem bisherigen Erbbauberechtigten nachweislich nur etwas für das Gebäude gezahlt hat und gegenüber dem Erbbauverpflichteten nur zur Zahlung des laufenden Erbbauzinses verpflichtet ist.

- Bei **Tausch** ist Veräußerungspreis der gemeine Wert des erhaltenen Wirtschaftsguts
- im Fall des **Aktientauschs** der Börsenkurs der erlangten Aktien im Zeitpunkt der Zuteilung.
  - Wert ist unter sinngemäßer Anwendung des § 19 Abs. 2 Satz 2 EStG mit dem niedrigsten am Zuflusstag an einer deutschen Börse (einschließlich Xetra) gehandelten Kurs zu ermitteln
- Tausch von Aktien in einer **Verschmelzung oder Spaltung** von Kapitalgesellschaften - Besonderheiten der §§ 13 und 15 UmwStG.
- Erwerb im Rahmen der **vorweggenommenen Erbfolge** gilt als Gegenleistung für die Veräußerung auch eine übernommene Verbindlichkeit.
- Zahlung des Veräußerungspreises **in Raten** - Veräußerungspreis grundsätzlich abzinsen und der in den Raten enthaltene Zinsanteil nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG** zu versteuern.
  - Veräußerungspreis in Raten ohne Zinszuschlag gezahlt, ist bei einer Laufzeit von mehr als 1 Jahr eine Aufspaltung in einen Tilgungs- und

Zinsanteil selbst dann vorzunehmen, wenn die Beteiligten eine Verzinsung ausdrücklich ausgeschlossen haben

- Abzinsungssatz beträgt nach § 12 Abs. 3 Satz 2 BewG in der Regel 5,5 %. Als Veräußerungspreis ist lediglich der abgezinste Betrag zu erfassen.
- Bei Veräußerung eines Wirtschaftsguts gegen **Zahlung einer Leibrente** kann ein Veräußerungspreis nur entstehen, wenn es sich um einen entgeltlichen Vorgang handelt.
- Dies ist der Fall, wenn die Parteien Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen haben (Veräußerungsleibrente).
  - Ertragsanteil der Leibrente gehört zu den wiederkehrenden Bezügen und ist nach **§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG** zu versteuern.
  - Unterschiedsbetrag (Veräußerungspreis) zwischen Ertragsanteil und Rentenzahlung, d. h. der Kapitalanteil (Rentenbarwert), ist der maßgebende Betrag zur Berechnung des Veräußerungsgewinns.
  - Zeitrenten sind wie Kaufpreistraten zu behandeln



### **Merke !**

Ein Veräußerungsgewinn fällt erstmalig in dem Veranlagungszeitraum an, in dem die Summe der Kapitalanteile die Anschaffungskosten, abzüglich AfA, zuzüglich der Werbungskosten übersteigt. Entsprechend ist zu verfahren bei der Veräußerung gegen dauernde Lasten. Der Kapitalwert kann statt nach bewertungsrechtlichen Vorschriften auch nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelt werden, die zu genaueren Annäherungswerten führen .

### **5.2.2 Anschaffungskosten**

Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die erbracht werden, um das Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (§ 23 Abs. 3 Satz 1 EStG i. V. mit § 255 Abs. 1 HGB).

Neben dem Kaufpreis für das Wirtschaftsgut gehören dazu auch

- die **Anschaffungsnebenkosten**, wie z. B. die Inseratskosten, Maklerhonorare, Notargebühren, Gerichtskosten, Grunderwerbsteuer, Ankaufspesen bei Wertpapieren, und
- die **nachträglichen Anschaffungskosten**. Von nachträglichen Anschaffungskosten spricht man, wenn sich nach Erlangung der tatsächlichen Sachherrschaft über das Wirtschaftsgut die durch seine Anschaffung veranlassten Aufwendungen erhöhen, also z. B. bei einer nachträglichen Kaufpreiserhöhung wegen eines Rechtsstreits oder einer Nachzahlung von Grundsteuer.

### **Wichtig**

Erhält der Steuerpflichtige öffentliche oder private Zuschüsse zu den **Anschaffungskosten**, die keine Mieterzuschüsse i. S. des R 21.5 Abs. 3 EStR sind, müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um diese Zuschüsse gekürzt werden. Eigenheimzulage und Investitionszulage mindern die Anschaffungskosten nicht (**§ 16 EStG** und **§ 9 InvZuG 1999**).

### **5.2.3 Herstellungskosten**

Herstellungskosten i. S. des § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG sind die vom Steuerpflichtigen getragenen Aufwendungen i. S. des § 255 Abs. 2 HGB.

Mit der Einbeziehung der im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung des Grundstücks selbsterrichteter Gebäude und anderer in diesem Zeitraum durchgeführter Baumaßnahmen in die Veräußerungsgewinnbesteuerung sind bei Berechnung des Veräußerungsgewinns neben den schon bislang zu berücksichtigenden nachträglichen Herstellungskosten bei einem angeschafften Gebäude auch Aufwendungen für die erstmalige Herstellung eines Gebäudes anzusetzen.

Zu den **Aufwendungen für die erstmalige Herstellung** eines Gebäudes gehören alle Aufwendungen, die vom Beginn der Bauarbeiten bis zur Fertigstellung anfallen. Hierzu zählen neben den reinen Baukosten auch z. B. die Baunebenkosten, wie Gebühren für die Baugenehmigung, Architekten-, Ingenieur- und Statikerhonorare.



### **Merke !**

**Nicht** zu den **Herstellungskosten** gehört der **Wert der eigenen Arbeitsleistung**, weil es sich hierbei nicht um tatsächliche Aufwendungen, sondern um die Ersparnis von Aufwendungen handelt. Die Kosten für das vom Steuerpflichtigen eingesetzte Arbeitsgerät und verarbeitete Material zählen als tatsächliche Aufwendungen dagegen zu den Herstellungskosten.

Zu den **nachträglichen Herstellungskosten** gehören Aufwendungen, die nach der Fertigstellung des Wirtschaftsguts anfallen. Das sind z. B. Kosten für eine Erweiterung, d. h. einen Anbau an ein Gebäude, seine Aufstockung, die Vergrößerung der nutzbaren Fläche, z. B. durch Aufsetzen einer Dachgaube, oder eine Substanzmehrung (Beachte Erlass § 21/8).

#### Beispiel

A hat 1998 ein bebautes Grundstück zum Kaufpreis von DM 280.000 erworben und für das aufstehende Gebäude Umbaukosten in Höhe von DM 120.000 aufgewendet. Durch Kaufvertrag vom 15.02.2007 hat er das Gebäude für € 250.000 veräußert. Für die Berechnung des privaten Veräußerungsgewinns ist von Anschaffungs- und Herstellungskosten in Höhe von DM 400.000 (umgerechnet € 204.517) auszugehen.

#### 5.2.4 Werbungskosten

**Werbungskosten** sind grundsätzlich alle durch das Veräußerungsgeschäft veranlassten Aufwendungen, soweit sie nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des veräußerten Wirtschaftsguts gehören (Veranlassungszusammenhang), nicht einer vorrangigen Einkunftsart zuzuordnen sind und nicht wegen der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken unter das Abzugsverbot des **§ 12 EStG** fallen.

#### Beispiele

- Kosten für Zeitungsinsertate
- Makler und Notar
- Grundbucheintragungen
- Planungsaufwendungen zur Baureifmachung eines unbebauten Grundstücks (Baugenehmigungsgebühren, Architektenhonorare)
- auch Erhaltungsaufwendungen sein, soweit sie allein oder ganz überwiegend durch die Veräußerung des Mietobjekts veranlasst sind



#### **Merke !**

Voraussetzung ist, dass von Anfang an Veräußerungsabsicht bestand.

- **Finanzierungskosten**, im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Wohnhauses, bilden grundsätzlich Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn das Gebäude zur Vermietung bestimmt war.
- Hat der Steuerpflichtige das Objekt absichtlich leer stehen lassen, sind die Finanzierungskosten, da sie nicht mit der Nutzung des veräußerten Wirtschaftsguts zusammenhängen, vom Veräußerungspreis abzuziehen.
- Dasselbe gilt für die Schuldzinsen, die auf die Zeit nach Beendigung der Vermietung bis zur Veräußerung entfallen.
- Bei Veräußerung von **Aktien**, deren Erwerb der Steuerpflichtige mit Kredit finanziert hat, können die **Finanzierungskosten** als Werbungskosten im Rahmen des **§ 23 EStG** Berücksichtigung finden, wenn der Steuerpflichtige diese nicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen hat.

- Dasselbe gilt hinsichtlich der Abziehbarkeit von Depotgebühren, Safemiete und Beratungskosten.

### 5.2.5 Sonderfälle

Bei der Veräußerung eines teilentgeltlich z. B. im Wege der **vorweggenommenen Erbfolge** oder im Rahmen einer **Erbaueinandersetzung mit Abfindungszahlung** erworbenen Grundstücks berechnet sich der Veräußerungsgewinn für den entgeltlich erworbenen Teil durch Gegenüberstellung des anteiligen Veräußerungserlöses zu den tatsächlichen Anschaffungskosten. Der anteilige Veräußerungserlös bestimmt sich nach dem Verhältnis der aufgewendeten **Anschaffungskosten** zum Verkehrswert des Grundstücks im Zeitpunkt des Erwerbs. Die Werbungskosten sind, soweit sie nicht eindeutig dem entgeltlichen oder unentgeltlichen Teil zugeordnet werden können, im Verhältnis des Entgelts (ohne Anschaffungsnebenkosten) zum Verkehrswert des Grundstücks aufzuteilen.

**Bebaut** und veräußert der Steuerpflichtige das **teilentgeltlich** oder im **Wege der Erbaueinandersetzung gegen Abfindungszahlung** erworbene Grundstück innerhalb von 10 Jahren seit Anschaffung, ist der auf das Gebäude entfallende Veräußerungspreis nur insoweit in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns einzubeziehen, als das Grundstück entgeltlich erworben ist.

#### **Beispiel**

S erwirbt in 1999 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge von seinem Vater ein unbebautes Grundstück mit einem Verkehrswert von umgerechnet € 50.000 für eine Gegenleistung von € 25.000. V hatte das Grundstück im Jahr 1992 erworben. Im Jahr 2001 bebaut S das Grundstück mit einem Zweifamilienhaus. Die Herstellungskosten betragen € 200.000. Im Jahr 2007 veräußert er das vermietete Gebäude zu einem Kaufpreis von € 400.000. Von diesem Kaufpreis entfallen nach dem Verhältnis der Verkehrswerte € 125.000 auf das Grundstück und € 275.000 auf das Gebäude.

Das Grundstück gilt zur Hälfte (€ 25.000 zu € 50.000) als entgeltlich und zur Hälfte als unentgeltlich erworben:

Bezüglich des unentgeltlichen Teil des Grundstücks ist S die Anschaffung durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen, hierfür ist im Jahr 2007 die Frist bereits verstrichen. Insoweit ist der Veräußerungsvorgang nicht nach § 23 EStG steuerpflichtig.

Für den entgeltlich erworbenen Teil beginnt bei S bei Erwerb eine neue 10-Jahres-Frist zu laufen. Der für den Grund und Boden erzielte Veräußerungserlös und der auf das Gebäude entfallende Teil des Veräußerungspreises gehen damit zur Hälfte in die Berechnung des Veräußerungsgewinns ein.

$\frac{1}{2}$ des Veräußerungserlöses Grundstück	62.500	
abzüglich AK Grundstück	<u>./. 25.000</u>	37.500
$\frac{1}{2}$ des Veräußerungserlöses Gebäude	137.500	
abzüglich $\frac{1}{2}$ des HK Gebäude	<u>./. 100.000</u>	<u>37.500</u>
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn		<b><u>75.000</u></b>

**Beispiel**

A hat im Jahr 1998 ein unbebautes Grundstück für umgerechnet € 50.000 angeschafft, auf dem er im Jahr 1999 ein Zweifamilienhaus für € 300.000 fertig stellt. Eine Wohnung bewohnt er selbst, die andere hat er vermietet. Beide Wohnungen haben eine Nutzfläche von jeweils 100 qm. Im Jahr 2007 veräußert A das Grundstück für € 500.000. Von dem Veräußerungserlös entfallen € 400.000 auf das Gebäude und € 100.000 auf den Grund und Boden.

Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns:

Verhältnis der Nutzfläche des vermieteten Gebäudeteils zur Gesamtnutzfläche des Gebäudes 100 qm/200 qm.

	€	€
Gebäude:		
Veräußerungspreis	400.000	
Herstellungskosten	<u>300.000</u>	
Veräußerungsgewinn	100.000	
davon entfallen auf den vermieteten Gebäudeteil 50 % =		50.000
Grund und Boden:		
Veräußerungspreis	100.000	
Anschaffungskosten	<u>50.000</u>	
davon entfallen auf den zum vermieteten Gebäudeteil gehörenden Grund und Boden 50 % =	50.000	<u>25.000</u>
Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn		<b><u>75.000</u></b>

### 5.2.6 AfA erhöht den Veräußerungsgewinn

Mit der Verlängerung der Veräußerungsfrist für Grundstücke erlangt die bereits mit dem Jahressteuergesetz 1996 eingefügte Vorschrift des § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG besondere praktische Bedeutung. Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn erhöht sich danach bei bebauten Grundstücken, die nach dem 31.07.1995 angeschafft und veräußert worden sind, um die in der 10-Jahresfrist **tatsächlich** bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung **in Anspruch genommenen Abschreibungen** jeder Art, also Normal-AfA, degressive AfA, erhöhte Absetzungen für Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und auch Sonderabschreibungen nach dem **Fördergebietsgesetz**. Durch diese Regelung sollen Steuervorteile rückgängig gemacht werden, wenn Investoren sich kurzfristig von Mietobjekten trennen, nachdem sie z. B. Sonderabschreibungen nach dem **Fördergebietsgesetz** in Anspruch genommen haben.



#### **Merke !**

Als Zeitpunkt der Anschaffung gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang der Zeitpunkt des Abschlusses des obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts. Eine AfA-Kürzung müssen also z. B. alle Steuerpflichtigen hinnehmen, die den notariellen **Kaufvertrag** für ihr bebautes Grundstück **nach dem 31.07.1995** abgeschlossen haben.

Bei Veräußerung eines vom Steuerpflichtigen **errichteten Gebäudes** mindern sich die Herstellungskosten um die genannten Abschreibungen, wenn der Steuerpflichtige das Gebäude **nach dem 31.12.1998 fertig stellt** und veräußert (**§ 52 Abs. 39 Satz 4 EStG**). Die für Gebäudeherstellungsfälle geltende zeitliche Anwendungsregelung hat der Gesetzgeber erst mit dem Steuerbereinigungsgesetz 1999 nachgeschoben.

#### **Beispiel**

A erwirbt im Januar 2000 ein Grundstück mit einem unter Denkmalschutz stehenden Gebäude für umgerechnet € 150.000, das er noch im selben Jahr (nachträgliche Herstellungskosten) für € 400.000 sanieren lässt. A nimmt für das vermietete Gebäude für die Jahre ab 1999 lineare AfA nach **§ 7 Abs. 4 EStG** in Höhe von € 3.000 (2 % von € 150.000) und erhöhte Absetzungen nach **§ 7i EStG** in Höhe von € 40.000 (10 % von € 400.000) jährlich in Anspruch. Im Dezember 2008 veräußert er das Gebäude zu einem Preis von € 500.000. Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn beläuft sich auf:

	€	€
Veräußerungspreis		500.000
./. Anschaffungskosten/Herstellungskosten	550.000	
vermindert um die lineare AfA (8 x € 3.000 = € 24.000) und erhöhte Absetzungen (8 x € 40.000 = € 320.000)	<u>- 344.000</u>	
	206.000	<u>- 206.000</u>
Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn		<u><b>294.000</b></u>

**Merke !**

Bei einem **häuslichen Arbeitszimmer**, das den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit bildet (vgl. hierzu auch **Arbeitszimmer**), sind die anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten um den auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Teil der AfA zu kürzen. Eine Kürzung unterbleibt, wenn der Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nach **§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 5 EStG** ausgeschlossen ist. Aus Vereinfachungsgründen verzichtet die Finanzverwaltung auch dann auf eine Kürzung, wenn der Abzug der Betriebsausgaben oder Werbungskosten auf € 1.250 beschränkt ist.

**5.3 Zu- und Abfluss****5.3.1 Zufluss des privaten Veräußerungsgewinns****Merke !**

Private Veräußerungsgewinne unterliegen als sonstige Einkünfte den für die Besteuerung der Überschusseinkünfte geltenden Grundsätzen. Ein Veräußerungsgewinn entsteht somit nicht bereits mit Abschluss des Veräußerungsgeschäfts, sondern wird erst mit dem tatsächlichen Zufluss (**§ 11 Abs. 1 EStG**) der Gegenleistung verwirklicht. Als Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses gilt der Tag, an dem der Steuerpflichtige über den Veräußerungserlös verfügen kann. Bei Wertpapierveräußerungsgeschäften ist dies regelmäßig der Tag der Gutschrift (Valutatag).

- Wird der Veräußerungserlös ratenweise in mehreren Kalenderjahren in sog. **Kaufpreisraten** ausgezahlt, ist die jeweilige Ratenzahlung im **Zuflusszeitpunkt** zu erfassen
- Ein Veräußerungsgewinn fällt erstmals in dem Kalenderjahr an, in dem die Kaufpreisraten (Kapitalanteil, d. h. soweit sie nicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu versteuern sind) die gesamten Anschaffungskosten, ggf. abzüglich AfA, einschließlich der Werbungskosten übersteigen.
- Sämtliche Ausgaben, soweit sie sicher voraussehbar sind, werden bereits im ersten Zuflussjahr mit dem erhaltenen Teilerlös verrechnet
- Bei **Leibrenten** sind die einzelnen Zahlungen in einen Kapital- und in einen Ertragsanteil zu zerlegen.
- Der nach der Ertragsanteilstabelle des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG i. V. mit § 55 Abs. 1 EStDV ermittelte Ertragsanteil wird nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG besteuert.
- Der Zinsanteil von dauernden Lasten ist entsprechend zu ermitteln.
- Der Kapitalanteil führt in dem Kalenderjahr zu einem Veräußerungsgewinn, in dem er die Anschaffungskosten einschließlich der Werbungskosten übersteigt.

**Beispiel**

A hat zum 01.01.2006 ein Grundstück für € 14.040 erworben, das er am 01.07.2007 gegen eine Leibrente von € 500 monatlich weiterveräußert. A ist im Zeitpunkt der Veräußerung 60 Jahre alt. Die Veräußerungskosten trägt der Erwerber.

**Lösung**

A hat vom Beginn der Rentenzahlungen an den Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG mit monatlich € 110 ( $€ 500 \times 22\%$ ) zu versteuern (€ 1.320 jährlich). Der Kapitalanteil von monatlich € 390 EUR ( $€ 500 \text{ ./. } € 110$ ) unterliegt erst ab dem 01.07.2010 der Besteuerung nach § 23 EStG, da erst von diesem Zeitpunkt an die Anschaffungskosten überschritten werden. Im Jahr 2010 sind demnach € 2.340 als Veräußerungsgewinn zu erfassen. Ab dem Jahr 2011 bis zum Lebensende beträgt der jährliche Veräußerungsgewinn € 4.680.

Muss ein bereits vereinnahmter **Kaufpreis** nach **Minderung** durch den Käufer teilweise wieder zurückgezahlt werden, kommt bei einer bestandskräftigen Steuerfestsetzung eine Berichtigung nach **§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO** in Betracht.

**5.3.2 Berücksichtigung von Werbungskosten****Merke !**

Durch ein privates Veräußerungsgeschäft veranlasste Werbungskosten sind - abweichend vom Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG - in dem Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem der Verkaufserlös zufließt (§ 23 Abs. 3 Satz 1 EStG).

- Fließt der Verkaufserlös in **mehreren Veranlagungszeiträumen** zu, sind sämtliche Werbungskosten zunächst mit dem im ersten Zuflussjahr erhaltenen Teilerlös und ein etwa verbleibender Werbungskostenüberschuss mit den in den Folgejahren erhaltenen Teilerlösen zu verrechnen.
- **Vorweggenommene oder nachträgliche** Werbungskosten, die vor dem Jahr der Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns anfallen oder nach diesem Jahr mit Sicherheit anfallen werden, sollen nach der Rechtsprechung des BFH ebenfalls im Jahr des Erlöszuflusses abziehbar sein.
- Fallen nicht sicher feststehende Werbungskosten unerwartet in späteren Jahren, also noch nachträglich, an, so ist ggf. der Steuerbescheid für das Zuflussjahr nach **§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO** zu ändern.

## 6. Häftige Steuerfreiheit von Gewinnen aus Aktienverkäufen nach dem Halbeinkünfteverfahren

### **Merke !**

Nach dem durch das Steuersenkungsgesetz eingefügten **§ 3 Nr. 40 j EStG** ist bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns nur noch die Hälfte des Veräußerungspreises aus Aktienverkäufen anzusetzen. Dies gilt ohne Unterschied bei Verkauf von Aktien inländischer und ausländischer Gesellschaften. Korrespondierend gehen auch die Anschaffungskosten für die Aktien und die mit dem Veräußerungsgeschäft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten nur zu 50 % in die Berechnung des Veräußerungsgewinns ein (**§ 3c Abs. 2 EStG**). Im Ergebnis ist damit die Hälfte des Veräußerungsgewinns aus Aktienverkäufen steuerpflichtig. "Kehrseite der Medaille" ist, dass auch ein Veräußerungsverlust lediglich zu 50 % berücksichtigt werden kann.

### **Merke !**

Auf Gewinne aus der Veräußerung von

- Optionsscheinen
- Inländischen und ausländischen Investmentfondsanteilen

innerhalb der Veräußerungsfrist ist das Halbeinkünfteverfahren nicht anwendbar. Dies gilt auch nach Einführung des InvG und InvStG.

## 7. Besteuerungsfreigrenze

Der Gesamtgewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften ist nach **§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG** nur steuerpflichtig, wenn er mindestens **€ 600** beträgt. Bei der Vorschrift handelt es sich gesetzestechisch um eine Freigrenze, nicht um einen Freibetrag, d. h. im Fall eines Veräußerungsgewinns von € 600 oder mehr ist dieser in vollem Umfang steuerpflichtig, nicht nur der € 600 übersteigende Betrag.

### **Merke !**

Auf Grund des Wortlautes der Regelung gilt der Freibetrag von 600 EUR auch, wenn die Gewinne dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen.

**Merke !**

Für die Anwendung der Freigrenze sind die Einkünfte aus allen Veräußerungsgeschäften im Kalenderjahr zusammenzurechnen. Erzielt der Steuerpflichtige z. B. aus drei Veräußerungsgeschäften in demselben Kalenderjahr je € 400 Veräußerungsgewinn, hat er den Gesamtgewinn in Höhe von € 1.200 voll zu versteuern.

Durch den nach § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG möglichen Ausgleich der Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Gewinnen aus solchen Geschäften kann der Gesamtgewinn auf unter € 600 sinken und damit zur Anwendung der Freigrenze führen.

- Bei der **Zusammenveranlagung** von Ehegatten ist der Gesamtgewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften für jeden Ehegatten **getrennt zu ermitteln**. Dabei steht jedem Ehegatten die Freigrenze gesondert zu. Kann einer der Ehegatten die Freigrenze allerdings nicht voll ausschöpfen, kann der nicht ausgeschöpfte Betrag nicht auf den anderen Ehegatten übertragen werden.
- Die Freigrenze des **§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG** wird **für jeden Veranlagungszeitraum** gewährt. Dies gilt auch, wenn der Veräußerungspreis in mehreren Jahren zu zahlen ist, z. B. bei einer ratenweisen Entrichtung des Veräußerungspreises oder Rentenzahlungen, und der Veräußerungsgewinn aus demselben Veräußerungsgeschäft stammt. Wird also der Veräußerungspreis eines Geschäfts z. B. je zur Hälfte im Jahr der Veräußerung und im Jahr danach gezahlt und fällt dadurch im Jahr der Veräußerung ein Veräußerungsgewinn von € 300 und im Jahr danach ein Veräußerungsgewinn von € 450 an, bleiben die Gewinne beider Jahre steuerfrei, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass keine Gewinne aus anderen Veräußerungsgeschäften vorliegen, die zu einem Gesamtgewinn von € 600 oder mehr in 1 Jahr führen.

## 8. Verlustverrechnung

Veräußerungsverluste können nur mit Veräußerungsgewinnen im gleichen Kalenderjahr ausgeglichen werden. Das bedeutet: Veräußerungsverluste können also nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden (**§ 23 Abs. 3 Satz 7 EStG**). Der Ausgleich negativer Einkünfte aus anderen Einkunftsarten mit Veräußerungsgewinnen i. S. des **§ 23 EStG** ist aber nach Maßgabe des **§ 2 Abs. 3 EStG** möglich.

**Merke !**

Der nach § 23 erzielte Veräußerungsverlust ist nur horizontal und beschränkt innerhalb des § 22 Nr. 2 EStG ausgleichsfähig.

- Bei zusammenveranlagten Ehegatten sind Veräußerungsverluste des einen Ehegatten mit Veräußerungsgewinnen des anderen Ehegatten auszugleichen.
- Dies gilt nur dann nicht, wenn der aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn des anderen Ehegatten steuerfrei bleibt, weil er die Freigrenze von € 600 nicht überschreitet.

Der Steuerpflichtige darf **nicht im Entstehungsjahr ausgeglichene Verluste** mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums und der folgenden Veranlagungszeiträume nach Maßgabe des **§ 10d EStG** verrechnen. Möglich ist nach **§ 23 Abs. 3 Satz 8 EStG** ein Verlustrücktrag ins Vorjahr und anschließend ein unbegrenzter Verlustvortrag innerhalb der Einkunftsart.

Der Steuerpflichtige kann den Verlustrücktrag betragsgemäß begrenzen (**§ 10d Abs. 1 Satz 4 und 5 EStG**), nicht aber den Verlustvortrag. Wird der im Verlustabzugsjahr erzielte Gesamtgewinn durch Verlustrücktrag oder Verlustvortrag unter die Freigrenze von € 600 "gedrückt", bleiben die um den Verlustabzug geminderten Einkünfte steuerpflichtig (siehe auch BFH 11.01.2005, BStBl 2005 II 433 und Beck'sche Steuererlasse § 23/5, Tz. 52).

**Beispiel**

A hat im VZ 2008 einen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von € 1.000 erzielt. Im VZ 2009 ergibt sich ein rücktragbarer Verlust in Höhe von € 1.500. A könnte zwar den Verlustrücktrag auf Antrag betragsmäßig auf € 401 begrenzen. Der danach verbleibende Gewinn des VZ 2008 in Höhe von € 599 bliebe aber steuerpflichtig.

## 9. Abgeltungsteuer ab 2009

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 hat der Gesetzgeber eine **Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge** eingeführt. Ab 2009 werden **Kapitalerträge von Privatpersonen** nicht mehr dem progressiven Einkommensteuertarif, sondern einem **fixen Steuersatz von 25 %** unterliegen, § 43 a Abs.1 Nr.1.

Die **Veräußerung oder Einlösung von Kapitalanlagen ist zukünftig unabhängig von der Haltedauer steuerpflichtig**, also auch die Veräußerung von Aktien gem. §§ 20 Abs. 2 Nr.1, 43 Abs. 1 Nr.9, 43 Abs.1 Nr.1 EStG. Allerdings sind die bis Ende 2008 erworbenen Aktien von der neuen Rechtslage ausgenommen, § 52 a Abs.10 S.1 EStG.

Die Steuer soll soweit möglich bereits an der Quelle durch den Schuldner der Erträge oder die inländische auszahlende Stelle (i. d. R. ein Kreditinstitut) **einbehalten und anonym abgeführt** werden, wodurch die Steuerschuld des Anlegers grds. **abgegolten** ist, § 43 Abs.5 EStG.

Die der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne werden durch das Gesetz in § 20 Abs. 1 und 2 EStG zusammengefasst, wobei in Absatz 1 die Besteuerung der laufenden Erträge und in Absatz 2 die Veräußerungsgewinnbesteuerung geregelt wird.

Im Vergleich zur bisherigen Fassung werden von der Vorschrift des § 20 Abs. 2 EStG künftig u. a. auch folgende Veräußerungstatbestände erfasst:

- der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, wie z. B. Aktiengesellschaften oder GmbH, die von einem Steuerpflichtigen in seinem Privatvermögen gehalten werden (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG). Die einjährige Spekulationsfrist bei der Veräußerung von Wertpapieren im privaten Bereich wird aufgehoben, so dass die Erfassung der Veräußerung künftig unabhängig von der Haltedauer der Anteile erfolgt. Von der Regelung werden auch der Austritt aus einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft sowie die Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften, die gesellschaftsrechtlich ausländischem Recht unterliegen, erfasst. Weiterhin erfasst werden nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG die Veräußerung von Genussrechten oder ähnlichen Beteiligungen i. S. des Satzes 1 oder auch Anwartschaften auf Beteiligungen i. S. des Satzes 1.
- der Gewinn aus Termingeschäften (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG). Diese sind künftig unabhängig von dem Zeitpunkt der Beendigung des Rechts steuerbar. Auch die Veräußerung eines als Termingeschäft ausgestalteten Finanzinstruments (z. B. eine Verkaufs- oder Kaufoption) im Privatvermögen des Steuerpflichtigen ist künftig gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG außerhalb der bisher geltenden Haltensfrist von einem Jahr steuerbar.

- Gewinne, die aufgrund der Abtretung von Forderungen aus einem partiarischen Darlehen oder bei Beendigung der Laufzeit des Darlehens fließen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG). Dies gilt auch für die Veräußerung einer stillen Beteiligung an Gesellschaftsfremde sowie das Auseinandersetzungsguthaben, welches einem stillen Gesellschafter bei der Auflösung der Gesellschaft zufließt.
- der Gewinn aus der Veräußerung von Ansprüchen auf eine Versicherungsleistung i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Von dieser Vorschrift werden insbesondere Verträge erfasst, in denen die Ansprüche des Versicherungsnehmers insbesondere aus kapitalbildenden Lebensversicherungen abgetreten werden, sowie Verträge, durch die ein Dritter selbst die Ansprüche durch Eintritt in den Versicherungsvertrag als Versicherungsnehmer übernimmt. Um eine Besteuerung der Veräußerungsvorgänge zu gewährleisten, hat das Versicherungsunternehmen gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 EStG nach Kenntniserlangung von einer Veräußerung unverzüglich Mitteilung an das für den Steuerpflichtigen zuständige Finanzamt zu machen und auf Verlangen des Steuerpflichtigen eine Bescheinigung über die Höhe der entrichteten Beiträge im Zeitpunkt der Veräußerung zu erteilen.
- Der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG; hiervon werden insbesondere Zertifikate erfasst.
- Der Gewinn aus der Übertragung oder Aufgabe einer der Einnahmen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG vermittelnden Rechtsposition; hierunter fallen Vermögensmehrungen oder -minderungen, die einem Steuerpflichtigen durch sein Ausscheiden als Mitglied oder Gesellschafter einer Körperschaft i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG oder durch Übertragung seiner Mitglied- oder Gesellschafterstellung auf Dritte zufließen.

Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG gilt als Veräußerung auch die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft. Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter.

Die Vorschrift des § 20 Abs. 4 EStG enthält die Regelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Veräußerungsgeschäfte i. S. des § 20 Abs. 2 EStG. Danach ist der Gewinn grundsätzlich der Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung nach Abzug der Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen, und den Anschaffungskosten. Für bestimmte Sonderfälle, u. a. bei Termingeschäften, in den

Fällen der verdeckten Einlage, bei Entnahmen sowie bei der Veräußerung von Lebensversicherungsverträgen, sind Sonderregelungen vorgesehen.

### **Verlustverrechnung**

Der neue § 20 Abs. 6 EStG beinhaltet materiell- und verfahrensrechtliche Regelungen zur Verlustverrechnung, zum Verlustausgleich und zum Verlustabzug im Zusammenhang mit Verlusten aus Kapitalvermögen.

Nach § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG dürfen Verluste aus Kapitalvermögen künftig nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen und auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Die Verluste mindern jedoch die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt.

Eine Sonderregelung für die Verlustverrechnung innerhalb der Einkunftsart enthält § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG. Danach dürfen Verluste aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, nur mit Gewinnen aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, ausgeglichen werden.

Verbleiben nach der Verrechnung innerhalb des Verlustverrechnungstopfes am Ende des Kalenderjahres noch positive Einkünfte, sieht § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG eine vorrangige Verrechnung mit Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften nach Maßgabe des § 23 Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG vor. Hiervon erfasst werden die Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, die vor der Neuregelung der Besteuerung bis einschließlich des Jahres 2008 entstanden sind (sog. „Altverluste“). Eine Verrechnung soll allerdings gem. § 52 a Abs. 11 S. 11 nur bis zum VZ 2013 möglich sein.

Die Abgeltungsteuer wird umfassend im Skript Einkünfte aus Kapitalvermögen dargestellt.