

STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

Teil VIII ESt

Veräußerungsgeschäfte nach § 17 und § 23 EStG

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2012

Inhaltsverzeichnis

§ 17 EStG	4
1 Einführung	4
1.1 Tatbestandsmerkmale.....	4
1.2 Rückblick	4
1.2.1 Zeitliche Anwendungsregeln (Wechsel KSt-System).....	4
1.2.2 Gewerbliche Einkünfte	5
1.2.3 Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG.....	5
1.3 Sinn und Zweck / Rechtliche Begründung.....	5
2 Betroffene Anteile	6
2.1 Anteil – Beteiligung	6
2.2 Begriff der Kapitalgesellschaft.....	6
2.2.1 Aktien	7
2.2.2 Anteile an einer GmbH.....	8
2.2.3 Genussschein (Genussrecht)	8
2.2.4 Ähnliche Beteiligungen	9
3 Abgrenzung Betriebsvermögen / Privatvermögen.....	11
3.1 Allgemeines	11
3.2 Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften in ein Betriebsvermögen.....	11
3.2.1 Grundsätze	11
3.2.2 Bewertung der Einlage.....	12
4 Unterscheidungen innerhalb des Privatvermögens.....	13
4.1 Einbringungsgeborene Anteile i. S. des § 21 UmwStG a.F.....	14
4.1.1 Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils	14
4.1.2 Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.....	15
4.2 Ersatztatbestände des § 17 (6) EStG.....	15
4.3 Vorrang des § 23 EStG.....	16
4.4 Vorrang ggü. § 20 Abs.2 Nr.1 EStG nach § 20 Abs.8 EStG.....	16
5 (Wesentliche) relevante Beteiligung	16
5.1 Steuerliche Einordnung der Anteile	17
5.2 Berechnung der Beteiligungsquote	17
5.3 Unmittelbare und mittelbare Beteiligung	18
5.4 Der Fünfjahreszeitraum des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG	19
5.4.1 Erwerb weiterer Anteile nach Wegfall der wesentlichen Beteiligung.....	20
5.4.2 Steuerverhaftung unentgeltlich erworbener Anteile	21
6 Veräußerungsvorgänge	22
6.1 Veräußerung	22
6.1.1 Allgemeines	22
6.1.2 Entgeltlichkeit	22
6.1.3 Verdeckte Einlage	23
6.1.4 Auflösung / Kapitalherabsetzung	24
6.1.5 Ausschüttung bzw. Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto.....	24
7 Art der Gewinnermittlung / Zeitliche Zuordnung	24

7.1	Stichtagsbezogene Gewinnermittlung	25
7.2	Veräußerungspreis	26
7.2.1	Allgemeines	26
7.2.2	Tausch.....	26
7.2.3	Verdeckte Einlage	26
7.2.4	Vermögenszuwachsbesteuerung und § 17 EStG	27
7.2.5	Teilentgeltliche Übertragung.....	27
7.3	Veräußerungskosten	27
7.4	Anschaffungskosten	28
7.4.1	Allgemein	28
7.4.2	Anschaffungskosten bei Gründung bzw. Kapitalerhöhung	28
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
7.5	Bestimmung der veräußerten Anteile	37
8	Verluste	38
9	Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG	41
9.1	Beispiele zur Darstellung des Grundfalls	41
10	Fälle des § 17 Abs. 4 EStG	45
11	Fälle des § 17 Abs.5 EStG	46
12	Verfassungswidrigkeit der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze	48
§ 23 EStG		53
1	Allgemeines	53
Zu den sonstigen Einkünften (§ 22 Nr. 2 EStG) gehören auch die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. des § 23 EStG		
2	Gegenstand von privaten Veräußerungsgeschäften	54
2.1	Allgemeines	54
2.2	Besteuerung hergestellter Gebäude	54
2.3	Selbst genutztes Wohneigentum	55
2.3.1	Von der Veräußerungsgewinnbesteuerung ausgenommene Gebäude, Gebäudeteile oder Eigentumswohnungen	55
2.3.2	Grund und Boden	56
2.3.3	Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.....	57
2.3.4	Zeitlicher Umfang der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	57
3	Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern	59
3.1	Anschaffung	59
3.1.1	Unentgeltlicher Erwerb.....	60
3.1.2	Erwerb durch Erbauseinandersetzung und teilentgeltlicher Erwerb	61
3.2	Veräußerung	62
4	Veräußerungsfrist	64
4.1	Allgemeines	64
5	Ermittlung und Besteuerung der privaten Veräußerungseinkünfte	65
5.1	Sonderregelungen	65
5.2	Ermittlung des Veräußerungsgewinns (-verlusts)	66
5.2.1	Veräußerungspreis.....	66

5.2.2	Anschaffungskosten.....	67
5.2.3	Herstellungskosten	68
5.2.4	Werbungskosten.....	68
5.2.5	Sonderfälle.....	69
5.2.6	AfA erhöht den Veräußerungsgewinn	71
5.3	Zu- und Abfluss.....	72
5.3.1	Zufluss des privaten Veräußerungsgewinns.....	72
5.3.2	Berücksichtigung von Werbungskosten.....	73
6	Hälftige Steuerfreiheit von Gewinnen aus Aktienverkäufen nach dem Halbeinkünfteverfahren.....	74
7	Besteuerungsfreigrenze	74
8	Verlustverrechnung.....	75
9	Abgeltungsteuer ab 2009.....	77
	Verlustverrechnung.....	78
10	Verfassungswidrigkeit der Verlängerung der Spekulationsfrist.....	79
	Verlängerte Spekulationsfrist.....	80

§ 17 EStG

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 a.F. 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“);

vgl. hierzu die Ausführungen am Ende(Kap.12) des Skripts zur Verfassungswidrigkeit der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze.

*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. 34a 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 S.1; Abs.4 S.1 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.*

Das Stammkapital einer GmbH muss mindestens 25.000 EUR betragen (§ 5 GmbHG). Es setzt sich aus den Stammeinlagen der Gesellschafter zusammen. Ein Gesellschafter kann bei Errichtung der Gesellschaft mehrere Geschäftsanteile übernehmen. Der Nennbetrag jedes Geschäftsanteils muss auf volle Euro lauten. Die Höhe der Nennbeträge der einzelnen Geschäftsanteile kann verschieden bestimmt werden. Die Summe der Nennbeträge aller Geschäftsanteile muss mit dem Stammkapital übereinstimmen.

 *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). Vgl. auch die Besonderheiten der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) gem. § 5a GmbHG.*

2.2.3 Genussschein (Genussrecht)

Genussscheine sind verbrieftete Genussrechte (Ausgestaltung als Wertpapier). Nach h. M. fallen auch nicht verbrieftete 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 6 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 2009 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 2009 realisierte betriebliche Veräußerungsgewinn nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens € 30.000 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 2009 führt zu einem Gewinn nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens von €72.000.

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. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG ist für Einlagen, die **nach dem 31.12.2008** erfolgen, die Bewertung mit dem Teilwert, höchstens mit den Anschaffungskosten auch für Wirtschaftsgüter i. S. des § 20 Abs. 2 EStG vorgesehen (§ 52a Abs.5 EStG). Als Einlagegegenstände kommen nicht nur Anteile an Körperschaften, sondern auch Wertpapiere, Kapitalforderungen und die übrigen in § 20 Abs. 2 EStG genannten Kapitalanlagen des Privatvermögens in Betracht.

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.) und §§ 21, 22 UmwStG n.F.



Umwandlungssteuerrecht

§§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG (private Veräußerungsgeschäfte) i.V.m. § 52a Abs.11 S.4 EStG

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 verhinderte 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 a.F. EStG.

Zur Neukonzeption der ertragsteuerlichen Behandlung von Einbringungen in Kapitalgesellschaften gem. §§ 20 ff UmwStG n.F. 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 Einbringungsverfahren des neuen Umwandlungssteuergesetzes handelt, wobei beim Einbringungsverfahren nicht der gemeine Wert zum Ansatz kam und
- b) zum Einbringungszeitpunkt eine relevante Beteiligung im Sinne des § 17 (1) S. 1 EStG bestanden hat

(vgl. hierzu Skript Umwandlungssteuerrecht)

4.3 Vorrang des § 23 EStG

Nach § 23 Abs. 2 Satz 2 a.F. 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;
Halbeinkünfteverfahren: § 3 Nr. 40 Satz 1 j) EStG; § 52 a Abs. 3 S. 2 ; Abs. 4 S. 2 EStG
es gelten die besonderen Regelungen des § 23 EStG über den Verlustabzug.

4.4 Vorrang ggü. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG nach § 20 Abs. 8 EStG.

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 30.06.2004 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 01.06.2009, LISA ihren in 2010.

Frage

Wie sind die Veräußerungen von Karl (in 2009) und Lisa (in 2010) zu beurteilen.

Lösung

Die Veräußerungen in 2004 werden von § 17 EStG erfasst, da Karl und Lisa im Zeitpunkt der Veräußerung wesentlich beteiligt waren (§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG – mindestens 1 v.H.).

Die Veräußerung der zunächst bei Karl verbliebenen Anteile in 2009 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 01.07.2004 selbst nicht mehr eine relevante Beteiligung war. Dieser Anteil blieb für fünf Jahre (bis zum Ablauf des 30.06.2009) steuerverhaftet.

Dagegen ist die Veräußerung der Anteile durch Lisa in 2010 nicht steuerbar, da seit dem Wegfall der wesentlichen Beteiligung der Lisa in 2004 mehr als fünf Jahre vergangen sind und die Steuerhaftung daher mit Ablauf des 30.06.2009 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),

Besteuerung bei Sitzverlegung der Kapitalgesellschaft (§ 17 Abs. 5 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 2008 zu 30 v.H. an der C-GmbH beteiligt. Im Juni 2009 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 a.F. 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 steuerliche 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 2002 für 50.000 € erworben und im Privatvermögen gehalten. Mit notariellem Vertrag vom 25.11.2009 veräußert er seine Beteiligung für 150.000 € Er tritt die Anteile mit Wirkung zum 01.01.2010 an den Erwerber ab (zugleich Übergang des wirtschaftlichen Eigentums). Der Erlös wird in zwei Raten á 75.000 € nämlich am 15.12.2009 und am 15.01.2010 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 01.01.2010 sind das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übergegangen. Gewerbliche Einkünfte i. S. des § 17 EStG fallen somit nach dem Realisationsgrundsatz in 2010 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 € nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens 58.800 € 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. und

§§ 20, 21 UmwStG n.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 3-5 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 5 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. Der BFH hat diese Rechtsprechung zwischenzeitlich geändert (Urteil v. 16.3.2010, VIII R 20/08): Schuldzinsen für die Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung i.S. von § 17 EStG, die auf Zeiträume nach Veräußerung der Beteiligung oder Auflösung der Gesellschaft entfallen, können ab dem Veranlagungszeitraum 1999 wie nachträgliche Betriebsausgaben als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden. Denn ebenso wie nachträgliche Schuldzinsen betrieblich veranlasst sind, wenn sie nach der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs weiterhin der Finanzierung der nicht ablösbaren betrieblichen Verbindlichkeiten dienen, sind nachträgliche Schuldzinsen nach

der Veräußerung oder Aufgabe einer wesentlichen Beteiligung i.S. von § 17 EStG in den ab 1999 geltenden Fassungen durch die früheren Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) veranlasst. Durch die Beendigung der Einkünfteerzielung aus Kapitalvermögen ist der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang nicht unterbrochen, weil die nachträglichen Schuldzinsen nach wie vor durch die zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen aufgenommenen Schulden ausgelöst sind, die bei Veräußerung oder Aufgabe der Beteiligung nicht abgelöst werden konnten. Die nachträglichen Schuldzinsen dienen mithin --ebenso wie im betrieblichen Bereich-- der Finanzierung eines steuerrechtlich erheblichen Veräußerungs- oder Aufgabeverlusts.

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 hingeegebenen 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**, allerdings tritt nach dem BFH Urteil vom 13.04.2010 der Teilwert oder der gemeine Wert dieser Anteile nur dann an die Stelle der (historischen) Anschaffungskosten, wenn durch die Entnahme die stillen Reserven tatsächlich aufgedeckt und bis zur Höhe des Teilwerts oder gemeinen Werts steuerrechtlich erfasst sind oder noch erfasst werden können.

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“*

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 inzwischen ersetzte 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.

Nachträgliche Anschaffungskosten nach Aufhebung des Kapitalersatzrechts

Die Rechtsprechung hat den Verlust von Gesellschafterdarlehen, Gesellschafterbürgschaften und ähnliche Fälle dann als nachträgliche Anschaffungskosten in die Ermittlung des Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG einbezogen, wenn es sich um kapitalersetzende Darlehen nach § 32a GmbHG handelte. Jedoch ist das Eigenkapitalersatzrecht in §§ 32a, 32b GmbHG ab 1.11.2008

durch das Gesetz v. 23.10.2008 aufgehoben und durch eine insolvenzrechtliche Regelung ersetzt worden. Nach § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO ist die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens anfechtbar, wenn die Rückzahlung im letzten Jahr vor der Stellung des Antrags auf Insolvenzeröffnung oder nach diesem Antrag vorgenommen worden ist. Nach § 135 Abs. 2 InsO ist die Darlehensrückzahlung an einen Dritten während des gleichen Zeitraums anfechtbar, wenn ein Gesellschafter für dieses Darlehen eine Sicherheit bestellt oder eine Bürgschaft übernommen hat.

Außerdem sieht § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO vor, dass Darlehen von Gesellschaftern an Körperschaften und andere Gesellschaften, bei denen keine natürliche Person unbeschränkt haftet, nachrangig zu befriedigen sind. Diese Nachrangigkeit gilt nach § 39 Abs. 5 InsO nicht, wenn der Gesellschafter nicht geschäftsführend ist und mit 10 % oder weniger beteiligt ist.

Damit stellt sich die Frage, wie nachträgliche Anschaffungskosten nach der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts in § 32a GmbHG zu definieren sind. Es eröffnen sich verschiedene Möglichkeiten für die zukünftige Rechtsprechung, wobei

die Rechtsprechung des BFH aufrechterhalten werden kann. Durch eine Vielzahl von Urteilen ist der Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten so konkretisiert worden, dass eine sichere Entscheidung, ob nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen, auch nach Aufhebung des handelsrechtlichen Eigenkapitalersatzrechts möglich wäre. Dies würde auch der Rechtssicherheit und der Kontinuität der Rechtsentwicklung dienen.

Inzwischen hat sich der BMF in seinem Schreiben vom 21.10.2010 (1 § 17/1) geäußert:

BMF, 21.10.2010, IV C 6 - S 2244/08/10001

Der BFH hat unter Geltung des GmbH-Rechts vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) am 1.11.2008 (BGBl 2008 I S. 2026) in mehreren Urteilen zur Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten gemäß § 17 Abs. 2 EStG in den Fällen des Darlehensverlustes eines i.S. des § 17 EStG beteiligten Gesellschafters Stellung genommen (BFH-Urteile vom 24.4.1997, BStBl 1999 II S. 339 und BStBl 1999 II S. 342, vom 4.11.1997, BStBl 1999 II S. 344, sowie vom 10.11.1998, BStBl 1999 II S. 348). Nach den in diesen Urteilen zum Ausdruck kommenden Rechtsgrundsätzen gehören zu den Anschaffungskosten einer Beteiligung i.S. des § 17 EStG auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungskosten sind. Danach zählt zu diesen Aufwendungen auch die Wertminderung des Rückzahlungsanspruchs aus einem der Gesellschaft gewährten Darlehen. Nach Auffassung des BFH muss der Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten in § 17 EStG weit ausgelegt werden, damit das die Einkommensbesteuerung beherrschende Nettoprinzip im Anwendungsbereich dieser Norm ausreichend wirksam werden kann. Dem durch die Beteiligung veranlassten Ertrag ist der durch sie veranlasste Aufwand gegenüberzustellen. Als nachträgliche Anschaffungskosten i.S. des § 17 Abs. 2 EStG kommen deshalb nicht nur Aufwendungen in Betracht, die auf der Ebene der Gesellschaft als Nachschüsse oder verdeckte Einlagen zu werten sind, sondern auch sonstige, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Aufwendungen des Gesellschafters, sofern diese nicht Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen oder Veräußerungskosten i.S. von § 17 Abs. 2 EStG sind. Die Finanzverwaltung hatte die Anwendung der durch die genannten BFH-Urteile geschaffenen Rechtsgrundsätze seinerzeit in dem BMF-Schreiben vom 8.6.1999 (BStBl 1999 I S. 545) zusammengefasst.

Zu der Frage, welche Folgen sich für die Anwendung des § 17 EStG aufgrund des ab dem 1.11.2008 geltenden MoMiG (a.a.O.) ergeben, nehme ich im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

1. Rechtslage auf Grund des MoMiG

Das bisherige Recht bestand zum einen aus dem Bereich der gesetzlichen Regelungen in §§ 32a, 32b GmbHG (sog. Novellenregeln), und zum anderen aus einer aus der BGH-Rechtsprechung entwickelten analogen Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG (sog. Rechtsprechungsregeln). Durch das MoMiG wurde das Eigenkapitalersatzrecht grundlegend dereguliert. Die Bestimmungen über kapitalersetzende Darlehen (§§ 32a, 32b GmbHG) wurden im Rahmen des MoMiG aus dem GmbHG entfernt und im Insolvenzrecht sowie im Anfechtungsgesetz (AnfG) neu geordnet. Damit hat der Gesetzgeber auch den zu §§ 30, 31 GmbHG entwickelten Rechtsprechungsregeln die gesetzliche Grundlage entzogen. Kern der Neuregelungen in den §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, §§ 44a, 135, 143 Abs. 3 der Insolvenzordnung (InsO) ist eine

gesetzliche Nachrangigkeit aller Rückzahlungsansprüche aus Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz, unabhängig davon, ob sie in der Krise gewährt wurden oder nicht („insolvenzrechtliches Institut der Nachrangigkeit“). Ist das Darlehen im Jahr vor Stellung des Insolvenzantrags getilgt worden oder wurde es zehn Jahre vor dem Eröffnungsantrag besichert, so ist gemäß § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO zusätzlich die Insolvenzanfechtung eröffnet, d.h. es besteht die Anfechtbarkeit der im letzten Jahr vor dem Insolvenzantrag von der Gesellschaft zurückgezahlten Gesellschafterleistungen, und zwar unabhängig von einer tatbestandlichen Anknüpfung an einen Eigenkapitalersetzenden Charakter der Leistung. Wurde das Darlehen im Jahr vor Erlangung eines vollstreckbaren Schuldtitels zurückgezahlt oder wurde es zehn Jahre vor diesem Zeitpunkt besichert, so ist - außerhalb des Insolvenzverfahrens - zusätzlich die Anfechtungsmöglichkeit nach § 6 AnfG eröffnet. Das frühere Sanierungsprivileg und das frühere Kleinanlegerprivileg werden sinngemäß in § 39 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 4 und 5 InsO beibehalten, so dass die vorgenannten Einschränkungen hier nicht gelten.

2. Nachrangigkeit der Gesellschafterdarlehen

Während die Rechtsprechung bisher von einer Anbindung an das Eigenkapitalersatzrecht ausging (BFH-Urteil vom 13.7.1999, BStBl 1999 II S. 724), ist nach Abschaffung der Eigenkapitalersatzregeln in §§ 32a, 32b GmbHG die Darlehensgewährung durch den Gesellschafter selbst die alleinige Voraussetzung für die insolvenzrechtliche Bindung des Darlehens. Mit Ausnahme der durch das Sanierungsprivileg und das Kleinanlegerprivileg begünstigten Gesellschafterdarlehen treten alle Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz unabhängig von ihrer vertraglichen Ausgestaltung und unabhängig vom Zeitpunkt der Hingabe gemäß § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO an die letzte Stelle aller Gläubiger.

Für die Frage nachträglicher Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG ist auf die gesellschaftsrechtliche Veranlassung abzustellen. Unbeschadet der Aufgabe des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG orientiert sich deshalb die Auslegung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung nach wie vor an der bereits von dem BMF-Schreiben vom 8.6.1999 (BStBl 1999 I S. 545) herangezogenen Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers, so dass bei gesellschaftsrechtlicher Veranlassung auch zukünftig nachträgliche Anschaffungskosten bei uneinbringlichen Rückzahlungsansprüchen des Gesellschafters anzunehmen sind.

3. Steuerliche Folgerungen für den Anschaffungskostenbegriff i.S. des § 17 EStG

Ein Darlehen ist nach Auffassung des BFH u.a. dann durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn im Zeitpunkt seiner Gewährung oder Weitergewährung die Rückzahlung des Darlehens angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft in dem Maße gefährdet ist, dass ein ordentlicher Kaufmann das Risiko einer Kreditgewährung zu denselben Bedingungen wie der Gesellschafter nicht mehr eingegangen wäre (sog. Krise). Der Begriff der Krise und die steuerliche Anknüpfung an die Krise werden auch im zeitlichen Geltungsbereich des MoMiG beibehalten. Außerdem ist auch nach der Abschaffung des Eigenkapitalersatzrechts im Rahmen des MoMiG eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Darlehensgewährung danach zu beurteilen, ob die Gesellschaft unter den bestehenden Verhältnissen von einem Dritten noch einen Kredit zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte. Die bisherige Rechtsprechung des BFH zu nachträglichen Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG kann daher grundsätzlich weiterhin angewendet werden.

Was im Fall der Hingabe des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gilt, gilt nach Auffassung des BFH grundsätzlich auch bei einem der Gesellschaft vor der Krise gewährten Darlehen, wenn der Gesellschafter das Darlehen stehen lässt, obwohl er es hätte abziehen können und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, dass die Rückzahlung gefährdet sein wird (sog. stehen gelassenes Darlehen).

Im Einzelnen unterscheidet der BFH für die Frage des Umfangs nachträglicher Anschaffungskosten vier Fallgruppen:

a) Hingabe des Darlehens in der Krise

Im Falle der Hingabe des Darlehens in der Krise ist nach Auffassung des BFH für die Höhe der Anschaffungskosten dessen Nennwert maßgeblich.

b) Stehen gelassene Darlehen

Im Falle eines „stehen gelassenen“ Darlehens ist grundsätzlich der gemeine Wert in dem Zeitpunkt maßgeblich, in dem es der Gesellschafter mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis nicht abzieht; dies kann ein Wert erheblich unter dem Nennwert des Darlehens, im Einzelfall sogar ein Wert von 0 Euro sein. Nach der neuen, durch das MoMiG geschaffenen Rechtslage kann allerdings ein „stehen gelassenes“ Darlehen begrifflich nur noch dann vorliegen, wenn die Krise zeitlich vor dem Beginn des Anfechtungszeitraums nach § 6 AnfG entstanden ist.

Ist die Krise erst nach dem Beginn des Anfechtungszeitraums entstanden, ist die Fallgruppe der „krisenbestimmten“ Darlehen anzuwenden (vgl. hierzu unten unter d).

c) Finanzplandarlehen

Schon unter der Geltung des früheren GmbH-Rechts waren von den eigenkapitalersetzenden Darlehen die sog. Finanzplandarlehen abzugrenzen. Dies sind solche Darlehen, die von vornherein in die Finanzplanung der Gesellschaft in der Weise einbezogen werden, dass die zur Aufnahme der Geschäfte erforderliche Kapitalausstattung der Gesellschaft krisenunabhängig durch eine Kombination von Eigen- und Fremdfinanzierung erreicht werden soll. Solche von den Gesellschaftern gewährten „finanzplanmäßigen“ Kredite zur Finanzierung des Unternehmenszwecks sind nach Gesellschaftsrecht den Einlagen gleichgestellt. Die Bindungen für sog. Finanzplandarlehen ergaben sich schon vor dem Inkrafttreten des MoMiG nicht aus dem Eigenkapitalersatzrecht, sondern aus den vertraglich herbeigeführten Vereinbarungen und Bindungen der Gesellschafter. Auch der Bundesgerichtshof (BGH) hat zwischen Eigenkapitalersatzrecht und Finanzplandarlehen differenziert. Die Abschaffung des Eigenkapitalersatzrechts hat also keine Auswirkungen auf die bisherige Behandlung der Finanzplandarlehen.

Liegt ein in diesem Sinne krisenunabhängiges Finanzplandarlehen vor, ist es nach Auffassung des BFH nicht nur von vornherein - also mit seiner Hingabe - gesellschaftsrechtlich als Haftkapital gebunden; es ist auch für die steuerrechtliche Beurteilung davon auszugehen, dass es mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis gewährt wurde. Dementsprechend erhöhen sich im Falle seines Verlustes die Anschaffungskosten der Beteiligung nicht nur in Höhe seines Wertes im Zeitpunkt der Krise, sondern in Höhe seines Wertes im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft, also seines Nennwertes.

d) Krisenbestimmte Darlehen

Was für Finanzplandarlehen gilt, muss - jedenfalls im Grundsatz - auch für krisenbestimmte Darlehen gelten. Dies sind Darlehen, bei denen der Gesellschafter schon vor dem Eintritt der Krise mit bindender Wirkung gegenüber der Gesellschaft oder den Gesellschaftsgläubigern erklärt, dass er das Darlehen auch im Falle einer Krise stehen lassen werde. Für die Frage der Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten ist allerdings bei krisenbestimmten Darlehen weiter zu differenzieren. Es ist hier zu prüfen, ob die Krisenbindung des Darlehens - wie häufig - auf vertraglichen Vereinbarungen oder aber auf den gesetzlichen Neuregelungen der InsO und des AnfG aufgrund des MoMiG beruht:

aa) Krisenbestimmte Darlehen aufgrund vertraglicher Vereinbarungen

Hat der Gesellschafter schon zu einem früheren Zeitpunkt mit bindender Wirkung gegenüber der Gesellschaft oder den Gesellschaftsgläubigern erklärt, dass er das Darlehen auch in der Krise der Gesellschaft stehen lassen wird, führt der Ausfall eines solchen krisenbestimmten Darlehens zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung in Höhe des Nennwertes des Darlehens. Denn zu einer solchen Erklärung wäre ein Darlehensgeber, der nicht auch Gesellschafter ist, mit Rücksicht auf das ihm bei Gefährdung des Rückzahlungsanspruchs regelmäßig zustehende außerordentliche Kündigungsrecht im Allgemeinen nicht bereit.

Der Ansatz in Höhe des Nennwertes des Darlehens beruht nach Auffassung des BFH auf der Erwägung, dass bei den krisenbestimmten Darlehen die Bindung bereits mit dem Verzicht auf eine ordentliche und außerordentliche Kündigung im Zeitpunkt der Krise eintritt und deshalb der Verlust des Darlehens auf diesem Verzicht und nicht nur auf den später eintretenden gesetzlichen Rechtsfolgen der Krise beruht, womit sich diese Fallgruppe wesentlich von derjenigen der „stehen gelassenen“ Darlehen unterscheidet.

bb) Krisenbestimmte Darlehen aufgrund der gesetzlichen Neuregelungen in §§ 39, 135 InsO sowie § 6 AnfG

Beruht die Krisenbindung des Darlehens auf den gesetzlichen Neuregelungen der InsO und des AnfG aufgrund des MoMiG, so ist davon auszugehen, dass bereits die gesetzlichen Neuregelungen in der InsO und im AnfG mit Beginn des Anfechtungszeitraums den darlehensgebenden Gesellschafter wirtschaftlich regelmäßig so stellen, als habe er eine Krisenbindung vereinbart.

Die nachträglichen Anschaffungskosten bemessen sich für den Fall, dass die gesellschaftsrechtliche Veranlassung auf die insolvenzrechtliche Nachrangigkeit zurückgeht, nach dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Beginns des Anfechtungszeitraums.

4. Sanierungsprivileg

Nach § 39 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 4 InsO unterliegen zwar Darlehen (Darlehensforderungen), die zum Zwecke der Sanierung des Unternehmens hingegeben werden, nicht dem oben beschriebenen Nachranggebot. Gleichwohl ist es nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 19.8.2008, BStBl 2009 II S. 5) zum bisherigen Sanierungsprivileg (§ 32a Abs. 3 Satz 3 GmbHG a.F.), - welche sinngemäß auch auf die neue Rechtslage nach dem MoMiG übertragen werden kann - der Sinn und Zweck des Sanierungsprivilegs als Sonderregelung, Anreize dafür zu bieten, einer GmbH Risikokapital zur Verfügung zu stellen und sich an Sanierungen zu beteiligen. Dieser Zweck würde nach Ansicht des BFH unterlaufen, wenn der das Sanierungskapital gebende Gesellschafter gegenüber anderen Gesellschaftern

steuerrechtlich benachteiligt würde. Daher führen spätere Darlehensverluste auch hier sowohl nach der alten als auch nach der neuen Rechtslage zu nachträglichen Anschaffungskosten.

5. Kleinanlegerprivileg

Sinn und Zweck des Kleinanlegerprivilegs gemäß § 39 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 5 InsO (bisher Zwerganteilsprivileg nach § 32a Abs. 3 Satz 2 GmbHG a.F.) ist - anders als beim unter 4. beschriebenen Sanierungsprivileg - nicht die Schaffung eines Anreizes zur Gewährung von Risikokapital, sondern allein die gesetzliche Klarstellung, dass nicht geschäftsführende GmbH-Gesellschafter mit einer nur geringen Beteiligung am Stammkapital nicht unternehmerisch beteiligt sind und deshalb nicht in der Finanzierungsverantwortung für die Gesellschaft stehen (BR-Drucks. 967/96 S. 22f.; BT-Drucks. 13/7141 S. 11f.). Der damalige Gesetzgeber hat damit die BGH-Rechtsprechung zu den eigenkapitaleretzenden Gesellschafterdarlehen bei Aktiengesellschaften auch im Bereich der Gesellschaften mit beschränkter Haftung für anwendbar gehalten. Diese Grundentscheidung hat der Gesetzgeber auch im Rahmen der durch das MoMiG vollzogenen gesetzlichen Neuregelung beibehalten. Allerdings wurde die Schwelle für die Finanzierungsfolgenverantwortung des Gesellschafters nunmehr rechtsformneutral auf eine 10-%-Beteiligung festgesetzt (BT-Drucks. 16/6140 S. 57).

Die Nichtberücksichtigung des Verlustes eines im Sinne des § 32a Abs. 3 Satz 2 GmbHG a.F. beteiligten Gesellschafters im Rahmen der nachträglichen Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2 EStG (BFH-Urteil vom 2.4.2008, BStBl 2008 II S. 706) ist daher - unter Beachtung der geänderten Beteiligungsgrenze - auch auf die Rechtslage nach MoMiG übertragbar.

6. Anwendungsregelung

Dieses BMF-Schreiben ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden, bei denen auf die Behandlung des Darlehens die Vorschriften des MoMiG anzuwenden sind. Ein Darlehen ist nach den Vorschriften des MoMiG zu behandeln, wenn das Insolvenzverfahren bei einer GmbH nach dem 31.10.2008 eröffnet wurde oder wenn Rechtshandlungen, die nach § 6 AnfG der Anfechtung unterworfen sind, nach dem 31.10.2008 vorgenommen wurden. Für die übrigen Darlehen gilt weiterhin das BMF-Schreiben vom 8.6.1999 (BStBl 1999 I S. 545).

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 2009 veräußert sie die in 2007 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 1.200 €

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 grds. das Teileinkünfteverfahren, d.h. ein Verlust ist im Ergebnis nur zur 60% 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.

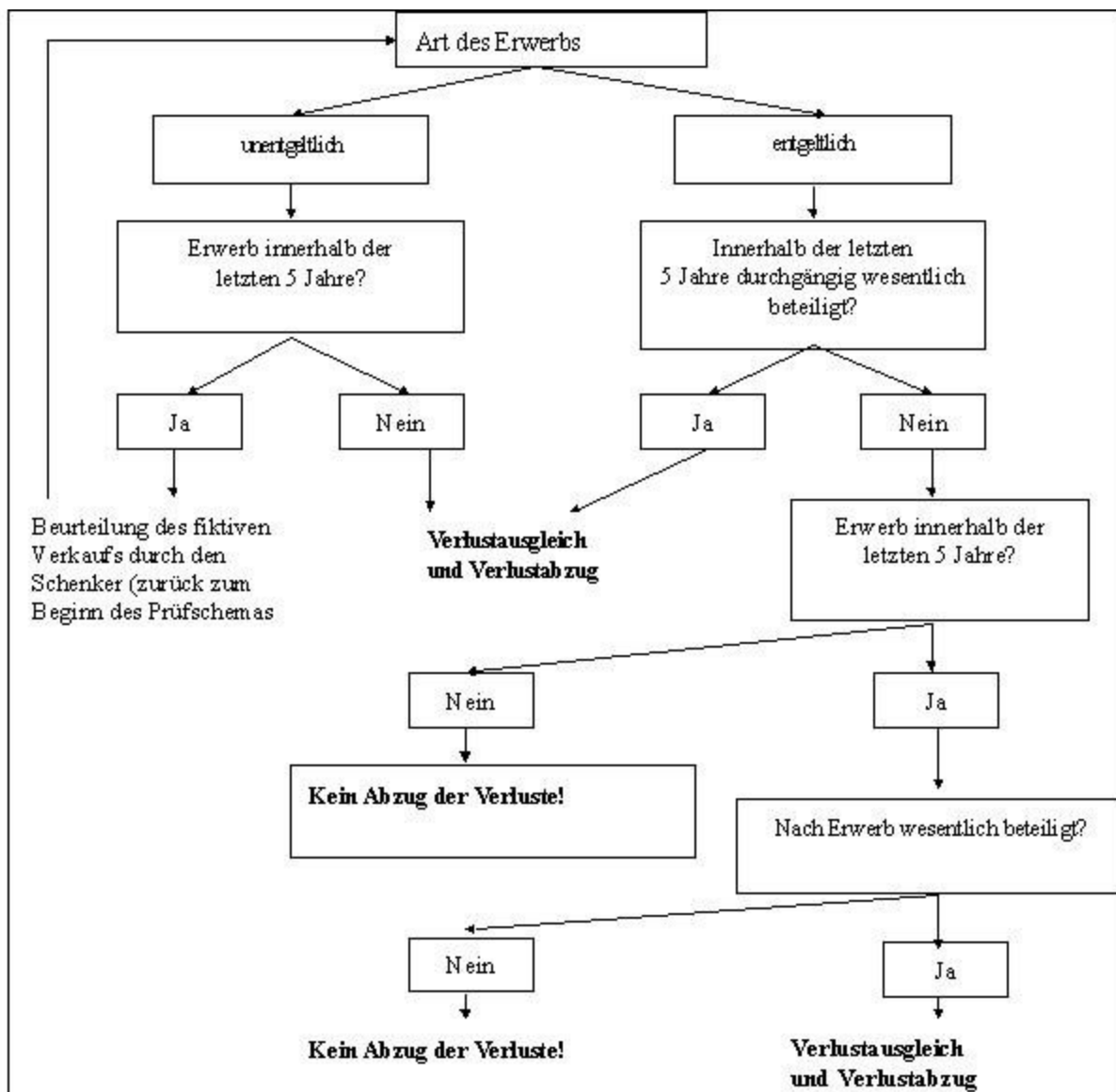
(Vorrangige) Beachtung von § 2a EStG!

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*



Kein Teilabzugsverbot, wenn der Anleger in der Vergangenheit keinerlei durch die Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt hat

Der BFH hatte mit Urteil vom 25.6.2009, BStBl II S. 220, entschieden, dass Erwerbsaufwendungen bei einer Aufgabe von Anteilen nach § 17 EStG dann nicht dem Teilabzugsgebot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG unterliegen, wenn dem Anleger in der Vergangenheit keinerlei durch die Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt hat. Dieses Urteil sollte nach dem Nichtanwendungserlass vom 15.2.2010, BStBl I 2010 S. 181, nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus angewendet werden. Dieser Erlass wurde nun mit Schreiben vom 28.06.2010 aufgehoben.

Bei der Frage, ob Anschaffungs- und Veräußerungskosten bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen i.S.d. § 17 EStG nur zur Hälfte bzw. zu 40 % berücksichtigt werden dürfen, kommt es nach Ansicht des BFH darauf an, ob auf der Ertragsebene aus der Beteiligung in der Vergangenheit Einnahmen zugeflossen sind. War dies nicht der Fall, soll die Abzugsbeschränkung nicht gelten. Durch die Aufhebung des Nichtanwendungserlasses wendet die Finanzverwaltung diese

Entscheidung nun in allen offenen Fällen auch rückwirkend an. Bisher ruhende Einspruchs- und Klageverfahren werden wieder aufgegriffen und i. S. d. Steuerpflichtigen entschieden.

Hintergrund für den jetzt aufgehobenen Nichtanwendungserlass war die ursprüngliche Planung der Regierung, durch eine klarstellende Gesetzesänderung in § 3c Abs. 2 EStG die Auffassung der Verwaltung gesetzlich festzuschreiben und damit die BFH-Rechtsprechung zu unterlaufen.. Es ist jedoch nach dem Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 geplant, ab dem Veranlagungszeitraum 2011 die Gesetzeslage dergestalt zu ändern, dass auch in den Fällen, in denen aus der Beteiligung keinerlei Einkünfte vermittelt wurden, bei Veräußerung oder Liquidation der eintretende Gewinn oder Verlust dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Die geplante Regelung sieht vor, dass für die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens „die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG oder von Vergütungen i. S. d. § 3 Nr. 40a EStG ausreichend ist“. Im JStG 2010 wurde die geplante Änderung nun umgesetzt. § 3c Abs. 2 EStG ist um einen neuen Satz 2 ergänzt worden, nach dem es für die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Aufwendungen und Verlusten ausreicht, Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen zu erzielen. Die Gesetzesänderung ist allerdings erst ab 2011 anzuwenden (§ 52 Abs. 8a Satz 3 EStG).

Vgl. zur Rechtslage bis 2010 auch nachfolgende Stellungnahme der OFD Rheinland, Verfügung v. 6.7.2010 und zwei aktuelle Urteile vom BFH dazu:

Ein Verlust i.S.d. § 17 EStG ist nur dann in voller Höhe zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige weder einen Veräußerungserlös noch eine Kapitalrückzahlung noch zu irgendeinem Zeitpunkt eine offene oder verdeckte Gewinnausschüttung vereinnahmt hat. Andernfalls ist ein Verlust entsprechend den Grundsätzen des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens zu kürzen. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige ausschließlich Gewinnausschüttungen erzielt hat, die noch unter das Anrechnungsverfahren fielen.

Die Kürzung ist unabhängig von der Höhe der erzielten Einnahmen vorzunehmen, sodass auch geringe Gewinnausschüttungen und selbst eine Veräußerung zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 EUR für die Anwendung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens ausreichend sind.

In Fällen der Liquidation oder der Insolvenz der Kapitalgesellschaft ist zu prüfen, ob dem Anteilseigner im Rahmen der Abwicklung Wirtschaftsgüter aus dem Gesellschaftsvermögen (insbesondere abgeschriebene Wirtschaftsgüter der Betriebs- und Geschäftsausstattung) ausgekehrt wurden.

Auch bei Teilwertabschreibungen auf im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft ist das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren zu beachten, solange nicht endgültig ausgeschlossen werden kann, dass künftig noch Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG anfallen können.

Für laufende Aufwendungen, die mit der Beteiligung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (z.B. Schuldzinsen für die Refinanzierung der Anschaffungskosten der Beteiligung) kann das Halb- bzw. Teilabzugsverbot nicht ausgeschlossen werden. Dem steht nicht entgegen, dass in der Vergangenheit noch keine unter § 3 Nr. 40 EStG fallende Einnahmen angefallen sind, solange künftig noch solche Einnahmen anfallen können.

Beachte : Nach dem BFH Urteil vom 28.08.2011 ist bei der Ermittlung eines Auflösungsverlusts i.S. von § 17 Abs. 1, 4 EStG ist der Erwerbssaufwand nicht gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG begrenzt abziehbar, wenn der Steuerpflichtige lediglich solche durch seine Beteiligung an der GmbH vermittelten Einnahmen erzielt hat, für die noch das Anrechnungsverfahren galt; nach dem BFH Urteil vom 31.07.2011 ist das Teileinkünfteverfahren nicht anzuwenden, wenn objektiv wertlose Anteile aus buchungstechnischen Gründen zu einem symbolischen Kaufpreis (z.B. von 1 EUR) veräußert werden.

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 betrug €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 €225.000

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 €270.000

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 €280.000

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 6 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 (€ 5.400) 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 €162.000 (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 €170.000 (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.

11 Fälle des § 17 Abs.5 EStG

§ 17 Abs. 5 EStG enthält die Regelung für den Fall, dass eine Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einen anderen Staat verlegt, wenn sich die Anteile an der wegziehenden Kapitalgesellschaft im Privatvermögen befinden. Steuerliche Folgen treten dann nur ein, wenn die Anteile die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 EStG erfüllen, d. h. der Anteilsinhaber innerhalb der letzten 5 Jahre vor dem Wegzug mit mindestens 1 % beteiligt war. Weitere Voraussetzung ist, dass vor dem Wegzug ein deutsches Besteuerungsrecht an den Anteilen bestand und Deutschland dieses Besteuerungsrecht durch den Wegzug der Kapitalgesellschaft verliert.

Verlegt dagegen eine SE oder eine andere Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einen anderen Staat der EU, enthält § 17 Abs. 5 S. 2-4 EStG eine Sonderregelung. In allen anderen Fällen gilt § 17 Abs. 5 S. 1 EStG.

§ 17 Abs. 5 EStG ist durch Gesetz v. 7.12.2006 eingefügt worden. Die Vorschrift gilt ab Vz 2006.

Voraussetzung der Anwendung des Abs. 5 S. 1 ist, dass eine Kapitalgesellschaft Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in einen anderen Staat verlegt .

Es genügt die Verlegung von Sitz oder Ort der Geschäftsleitung; es braucht nicht beides verlegt zu werden. Andererseits ist gegenwärtig, jedenfalls nach deutschem Recht, die Verlegung des Sitzes nicht möglich, sodass die Regelung im Wesentlichen die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung erfasst.

Da die Verlegung des Sitzes oder des Ortes der Geschäftsleitung genügt, kommt es nicht darauf an, ob die Kapitalgesellschaft aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausscheidet. Die Regelung greift also auch ein, wenn die Kapitalgesellschaft nach der Sitzverlegung unbeschränkt steuerpflichtig sein sollte.

Die Vorschrift ist sowohl dann anwendbar, wenn die Kapitalgesellschaft Sitz oder Ort der Geschäftsleitung aus Deutschland weg in einen anderen Staat verlegt, als auch dann, wenn sie bereits vorher in einem anderen Staat ansässig war und jetzt Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in einen weiteren Staat verlegt.

Als weiteres Tatbestandsmerkmal muss hinzukommen, dass durch die Sitzverlegung das deutsche Besteuerungsrecht an den Anteilen ausgeschlossen oder beschränkt wird. Dieser Ausschluss oder die

Beschränkung muss gerade durch die Sitzverlegung der Kapitalgesellschaft erfolgen, also (nur) dadurch, dass die Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung verlegt. Beruht der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts auf anderen Gründen (z. B. den Neuabschluss eines DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft), greift § 17 Abs. 5 EStG nicht ein. Dieser Fall führt daher nicht zu einer Besteuerung. Die Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts durch § 17 Abs. 5 EStG ist daher, anders als bei § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, nicht umfassend, sondern erfasst nur den Fall der Sitzverlegung.

Es kommt nicht darauf an, ob durch eine solche Sitzverlegung das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gewinne der Kapitalgesellschaft selbst ausgeschlossen oder beschränkt wird. Maßgebend ist nur das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile. Als Steuersubjekt und damit als Adressat der Regelung sieht § 17 Abs. 5 EStG daher den Gesellschafter (Anteilsinhaber) an, nicht die Kapitalgesellschaft. Der Fall des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der Kapitalgesellschaft wird in § 12 Abs. 1, 3 KStG geregelt.

Voraussetzung für die Anwendung des § 17 Abs. 5 EStG ist, dass Deutschland vor der Sitzverlegung der Kapitalgesellschaft ein Besteuerungsrecht an den Anteilen hatte, und dass dieses Besteuerungsrecht durch die Sitzverlegung ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Im Rahmen des § 17 EStG nimmt Deutschland das Besteuerungsrecht an den Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in folgenden Fällen in Anspruch:

- Wenn der Anteilsinhaber unbeschränkt steuerpflichtig ist, für Anteile an einer Kapitalgesellschaft, deren Sitz und/oder Ort der Geschäftsleitung sich im Inland oder im Ausland befindet, im Ergebnis also an Kapitalgesellschaften, die im Inland oder im Ausland ansässig sind;
- wenn der Anteilsinhaber beschränkt steuerpflichtig ist, für Anteile an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben, im Ergebnis also nur für im Inland ansässige Kapitalgesellschaften.

Besteht ein DBA, wird das Besteuerungsrecht regelmäßig dem Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers zugeordnet. In diesem Fall kann die Besteuerung nach § 17 Abs. 5 EStG nur eingreifen, wenn der Anteilsinhaber im Inland ansässig ist. Auf die Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft kommt es dann nicht an, beschränkt Stpfl. sind in diesem Fall aus dem Anwendungsbereich des § 17 Abs. 5 EStG ausgeschlossen.

In einigen DBA richtet sich das Besteuerungsrecht jedoch nach der Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft. Deutschland hat dann nur das Besteuerungsrecht, wenn die wegziehende Kapitalgesellschaft vor dem Wegzug in Deutschland ansässig war. Innerhalb der EU ist das bei den DBA mit Tschechien, der Slowakei und Zypern der Fall. Deutschland hat dann kein Besteuerungsrecht, wenn die wegziehende Kapitalgesellschaft vor dem Wegzug in einem dieser Staaten ansässig war, auch wenn der Anteilsinhaber in Deutschland ansässig ist.

"Ausgeschlossen" wird das deutsche Besteuerungsrecht, wenn ein vor der Sitzverlegung bestehendes Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nach der Sitzverlegung nicht mehr besteht. Das ist insbesondere der Fall, wenn durch die Sitzverlegung ein DBA eingreift, das das Besteuerungsrecht dem anderen Staat zuordnet.

"Beschränkt" wird das deutsche Besteuerungsrecht, wenn Deutschland eine ausländische Steuer auf den Veräußerungsgewinn nach § 34c Abs. 1 EStG anrechnen muss. Es genügt die abstrakte Pflicht zur Anrechnung. Nicht maßgebend ist, ob es im konkreten Fall zu einer Anrechnung kommt oder nicht.

§ 17 Abs. 5 EStG erfasst daher folgende Fälle:

- Ein unbeschränkt Stpfl. hält Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft, die ihren Sitz bzw. den Ort ihrer Geschäftsleitung in einen Staat verlegt, mit dem kein DBA besteht. Zwar bleibt das deutsche Besteuerungsrecht dem Grunde nach bestehen, es ist aber die im Ausland bei einer Besteuerung entstehende Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG anzurechnen, das deutsche Besteuerungsrecht wird also beschränkt.
- Ein unbeschränkt Stpfl. hält Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft, die ihren Sitz bzw. den Ort ihrer Geschäftsleitung in einen Staat verlegt, mit dem ein DBA besteht, wenn nach dem DBA das Besteuerungsrecht an den Anteilen dem Sitzstaat der Kapitalgesellschaft zusteht. In diesem Fall wird das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen.
- Ein unbeschränkt Stpfl. hält Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die in einem ausländischen Staat ansässig ist. Mit diesem Staat besteht entweder kein DBA oder nach dem DBA steht das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu. Diese Kapitalgesellschaft verlegt ihren Sitz bzw. den Ort ihrer Geschäftsleitung in einen Staat, nach dessen DBA mit Deutschland das Besteuerungsrecht aus den Anteilen dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zusteht. In diesen Fällen verliert Deutschland sein Besteuerungsrecht.
- Ein beschränkt Stpfl. hält Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft, wobei mit dem Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers kein DBA besteht oder ein DBA, wonach das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile dem Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft zusteht. Verlegt die Kapitalgesellschaft jetzt ihren Sitz bzw. den Ort ihrer Geschäftsleitung in einen ausländischen Staat (unabhängig davon, ob mit diesem Staat ein DBA besteht oder nicht), verliert Deutschland das Besteuerungsrecht aus der beschränkten Steuerpflicht, da Einkünfte eines beschränkt Stpfl. aus Anteilen an einer im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

12 Verfassungswidrigkeit der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze

Das BVerfG hat in mehreren am 19.8.2010 veröffentlichten Beschlüssen den Vertrauensschutz gegen die rückwirkende Verschärfung von Steuergesetzen gestärkt. Das betrifft die verlängerte Spekulationsfrist bei der Veräußerung von Grundstücken, die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze bei GmbH-Anteilen sowie die Tarifiermäßigung von Abfindungen.

Mit dem am 31.3.1999 verkündeten Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurden drei Verschärfungen ab dem Veranlagungszeitraum 1999 eingeführt. Das BVerfG ist der Auffassung, dass die Anwendung der neuen Regelungen auf vor Gesetzesverkündung abgeschlossene Vorgänge gegen den Vertrauensschutz verstößt und insoweit verfassungswidrig ist.

1. Verlängerung der Spekulationsfrist von 2 auf 10 Jahre beim Verkauf von privaten Grundstücken als Spekulationsgeschäft im Rahmen des § 23 EStG.

2. Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze bei der Beteiligungsquote in § 17 EStG von 25 auf 10 %.
3. Umstellung der Besteuerung von außerordentlichen Einkünften nach § 34 EStG mit einem ermäßigten Tarif von der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes auf die sog. Fünftel-Regelung.

vgl. auch Skriptteil § 23 am Ende

Ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 1999 wurde die Grenze für eine wesentliche Beteiligung im Rahmen des § 17 EStG von 25,01 % auf 10 % abgesenkt, wenn der Gesellschafter die Beteiligung im Privatvermögen hält und diese Schwelle innerhalb der letzten 5 Jahre vor der Veräußerung zu irgendeinem Zeitpunkt erreicht hatte.

Durch das Abstellen der Neuregelung auf den Verkaufszeitpunkt galt die geminderte Quote auch rückwirkend für Beteiligungsverhältnisse, die bereits vor Gesetzesverkündung begründet worden waren.

Zu dieser Gesetzesänderung sind zwei Äußerungen des BVerfG von besonderer Bedeutung:

1. Die ab dem VZ 1999 geminderte Wesentlichkeitsgrenze ist wegen eines Verstoßes gegen den Vertrauensschutz verfassungswidrig, soweit ein im Zeitpunkt der Gesetzesverkündung am 31.3.1999 bereits eingetretener Wertzuwachs der Besteuerung unterworfen wird, der nach altem Recht steuerfrei hätte realisiert werden können. Insoweit war bereits eine konkrete Vermögensposition entstanden, die durch die rückwirkende Fristverlängerung nachträglich entwertet wird. Das führt zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung zu GmbH-Gesellschaftern, die ihre Anteile noch bis Ende 1998 verkauft hatten. Sie konnten den Gewinn noch steuerfrei vereinnahmen, was unter dem Gesichtspunkt der Lastengleichheit nicht zulässig ist.
2. Soweit sich der steuerliche Zugriff auf die erst nach der Verkündung der Neuregelung eintretenden Wertsteigerungen beschränkt, begegnet dies unter Gesichtspunkten des Vertrauensschutzes keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, auch wenn sie unter dem alten Rechts steuerfrei gewesen wären. Zwar kann der Erwerb einer Beteiligung in einer bestimmten Höhe maßgeblich von der Erwartung bestimmt sein, etwaige Wertsteigerungen steuerfrei realisieren zu können. Die bloße Möglichkeit, Gewinne später steuerfrei vereinnahmen zu können, begründet aber keine vertrauensrechtlich geschützte Position, weil damit im Zeitpunkt des Erwerbs nicht sicher gerechnet werden kann.

Der BMF hat sich inzwischen in seinem Schreiben vom 20.12.2010(1 § 17/2) dazu geäußert:

BMF, 20.12.2010, IV C 6 - S 2244/10/10001

Bezug: Ergebnis der Erörterungen zu TOP 16 der ESt VI/10 vom 15. bis 17.12.2010

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat mit Beschluss vom 7.7.2010 (BStBl 2010 II S. xxx) entschieden, dass § 17 Abs. 1 Satz 4i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) vom 24.3.1999 (BGBl 1999 I S. 402) gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes verstößt und nichtig ist, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31.3.1999 entstanden sind und die entweder - bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt - nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder - bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes - sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können. Das BVerfG begründet

seine Entscheidung damit, dass insoweit bereits eine konkrete Vermögensposition entstanden sei, die durch die rückwirkende Absenkung der Beteiligungsgrenze nachträglich entwertet werde. Das führe zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung im Vergleich zu Anteilseignern, die ihre Anteile noch bis Ende 1998 verkauft hatten, da diese den Gewinn noch steuerfrei vereinnahmen konnten. Dies sei unter dem Gesichtspunkt der Lastgleichheit nicht zulässig.

Soweit sich der steuerliche Zugriff auf die erst nach der Verkündung der Neuregelung eintretenden Wertsteigerungen beschränke, begegne dies unter Gesichtspunkten des Vertrauensschutzes jedoch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, auch wenn sie bislang steuerfrei gewesen wären. Zwar könne der Erwerb einer Beteiligung in einer bestimmten Höhe maßgeblich von der Erwartung bestimmt sein, etwaige Wertsteigerungen steuerfrei realisieren zu können. Die bloße Möglichkeit, Gewinne später steuerfrei vereinnahmen zu können, begründe aber keine vertrauensrechtlich geschützte Position, weil damit im Zeitpunkt des Erwerbs nicht sicher gerechnet werden könne.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Anwendung des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 7.7.2010 (a.a.O.) die folgenden Grundsätze:

A. Beteiligung i.H.v. mehr als 25 %

War der Veräußerer in den letzten fünf Jahren vor der Veräußerung am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 25 % beteiligt, hat der o.g. BVerfG-Beschluss keine Auswirkungen auf die steuerrechtliche Beurteilung der Veräußerung, da die Veräußerungen nach altem wie nach neuem Recht steuerbar sind.

B. Beteiligung i.H.v. weniger als 10 % vor Geltung des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) vom 23.10.2000 (BStBl 2000 I S. 1433; BStBl 2000 I S. 1428)

Auf Veräußerungen vor Geltung des StSenkG hat der o.g. BVerfG-Beschluss keine Auswirkungen auf die steuerrechtliche Beurteilung der Veräußerung, wenn der Veräußerer in den letzten fünf Jahren vor der Veräußerung am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar durchgehend zu weniger als 10 % beteiligt war, da die Veräußerungen nach altem (mehr als 25 %) wie nach neuem (mindestens 10 %) Recht nicht steuerbar sind.

C. Beteiligung i.H.v. mind. 10 % aber höchstens 25%

War der Veräußerer in den letzten fünf Jahren vor der Veräußerung am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu höchstens 25 %, jedoch zu mind. 10 % beteiligt, gilt für die Besteuerung der Gewinne und Verluste aus der Veräußerung der Anteile Folgendes:

I. Veräußerung bis 31.3.1999

Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile ist nicht steuerbar.

II. Veräußerung ab dem 1.4.1999

1. Veräußerungsgewinne

Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile ist nur insoweit nicht steuerbar, als er auf den Wertzuwachs bis zum 31.3.1999 entfällt. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns tritt abweichend von § 17 Abs. 2 EStG der gemeine Wert der veräußerten Anteile zum 31.3.1999 an die Stelle der ursprünglichen Anschaffungskosten. Soweit es sich um börsennotierte Anteile an Kapitalgesellschaften handelt, ist dies der Börsenkurs vom 31.3.1999. Liegt für den 31.3.1999 keine Notierung vor, ist der letzte innerhalb von 30 Tagen im regulierten Markt notierte Kurs anzusetzen. Soweit es sich nicht um börsennotierte Anteile handelt, vgl. Aussagen unter a) - c).

Beispiel:

A ist seit 1990 zu 10 % an der A-GmbH (AK umgerechnet 100.000 EUR) beteiligt. Er veräußert die Beteiligung am 2.8.2010 für 1.000.000 EUR. Der Wert der Beteiligung belief sich am 31.3.1999 auf umgerechnet 500.000 EUR. Die beim Verkauf realisierten stillen Reserven (900.000 EUR) dürfen nur besteuert werden, soweit sie nach dem 31.3.1999 entstanden sind. Es dürfen im VZ 2010 daher nur 500.000 EUR (1.000.000 EUR (Veräußerungspreis) abzüglich 500.000 EUR (Wert der Beteiligung zum 31.3.1999)) im Teileinkünfteverfahren besteuert werden. Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn im Jahr 2010 beträgt demnach (500.000 EUR × 60 % =) 300.000 EUR.

a) Vereinfachungsregelung zur Ermittlung des steuerbaren Veräußerungsgewinns

Aus Vereinfachungsgründen ist der Umfang des steuerbaren Wertzuwachses der veräußerten Anteile regelmäßig entsprechend dem Verhältnis der Besitzzeit nach dem 31.3.1999 im Vergleich zur Gesamthaldauer aus Vereinfachungsgründen zeitanteilig linear (monatsweise) zu ermitteln. Angefangene Monate werden bei der Ermittlung der Gesamtbesitzzeit aufgerundet und bei der Ermittlung der steuerbaren Besitzzeit (1.4.1999 bis Veräußerungsdatum) abgerundet.

Beispiel:

A hat am 15.1.1997 Anteile i.H.v. 20 % an der C-GmbH erworben (AK: umgerechnet 100.000 EUR). Am 3.8.2009 veräußerte A die Anteile für 500.000 EUR. Die Gesamtbesitzzeit für die Anteile an der C-GmbH beträgt 150 volle und einen 1 angefangenen Monat (= aufgerundet 151 Monate). Auf den Zeitraum 31.3.1999 bis 3.8.2009 entfallen 124 volle Monate und 1 angefangener Monat (= abgerundet 124 Monate). Der Wertzuwachs von 400.000 EUR für die Anteile an der C-GmbH ist zu einem Anteil von $124/151 = 328.476$ EUR steuerbar. Unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens beträgt der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn im Jahr 2009 ($328.476 \text{ EUR} \times 60 \% =$) 197.085 EUR.

b) Abweichende Aufteilung zugunsten des Steuerpflichtigen

Abweichend davon findet die Vereinfachungsregelung auf Antrag des Steuerpflichtigen keine Anwendung, wenn dieser einen tatsächlich höheren Wertzuwachs für den Zeitraum zwischen dem Erwerb der Anteile und dem Zeitpunkt der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 in geeigneter Weise (z.B. durch Gutachten oder anhand von tatsächlichen Veräußerungen in zeitlicher Nähe zum 31.3.1999) nachweist. Vgl. dazu auch die Aussagen unter II.3.

c) Abweichende Aufteilung zuungunsten des Steuerpflichtigen

Sofern im Einzelfall die grundsätzlich durchzuführende zeitanteilig lineare Aufteilung des Wertzuwachses zu offensichtlichen Widersprüchen zu den tatsächlichen Wertverhältnissen führt und klare, nachweisbare Anhaltspunkte für eine wesentliche - den linear ermittelten steuerbaren Wertzuwachs übersteigende - Wertsteigerung für den Zeitraum nach dem 31.3.1999 und dem Veräußerungszeitpunkt vorliegen, kann die Finanzverwaltung abweichend von der Vereinfachungsregelung auch eine andere - im Einzelfall sachgerechtere - Aufteilung des Wertzuwachses auch zuungunsten des Steuerpflichtigen durchführen. Vgl. dazu auch die Aussagen unter II.3.

2. Veräußerungsverluste

Auf Veräußerungsverluste (bezogen auf die gesamte Besitzzeit) i.S. von § 17 EStG findet der Beschluss des BVerfG vom 7.7.2010 (a.a.O.) keine Anwendung. Bei der Ermittlung des Veräußerungsverlustes sind daher die ursprünglichen Anschaffungskosten zu berücksichtigen (§ 17 Abs. 2 EStG). Dies gilt auch, wenn bis zum 31.3.1999 eine Werterhöhung eingetreten ist (vgl. auch Aussagen unter II.3). Der Verlust ist ohne zeitanteilig lineare Aufteilung unter Beachtung des § 3c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens anzusetzen.

Beispiel

A war seit 1990 zu 10 % an der C-GmbH (AK umgerechnet 100.000 EUR) beteiligt. Am 31.3.1999 belief sich der Wert seiner Anteile auf umgerechnet 60.000 EUR. Am 2.8.2010 veräußerte A seine Anteile für 50.000 EUR. Aus dem Verkauf entsteht im VZ 2010 ein Veräußerungsverlust i.H.v. 50.000 EUR, der im Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG) mit 60 % (30.000 EUR) abzugsfähig ist.

3. Berücksichtigung von zwischenzeitlichen Wertminderungen

Wird von der Vereinfachungsregelung unter II.1 nicht Gebrauch gemacht, gilt für die Berücksichtigung von zwischenzeitlichen Wertminderungen (= Wert der Beteiligung ist unter die Anschaffungskosten gesunken.) Folgendes:

a) Wertminderungen bis zum 31.3.1999

Wertminderungen, die bis zum 31.3.1999 eingetreten sind, jedoch nach diesem Zeitpunkt wieder aufgeholt wurden, bleiben ohne steuerliche Auswirkung. Der Beschluss des BVerfG vom 7.7.2010 (a.a.O.) ist nicht dahingehend zu interpretieren, dass bis zum 31.3.1999 eingetretene Wertminderungen den späteren Veräußerungsgewinn erhöhen. Der Beschluss betrifft ausdrücklich nur die bis zum 31.3.1999 eingetretene Wertsteigerung als verfassungsrechtlich geschützte Vermögensposition. In diesen Fällen sind nach Maßgabe der Regelungen unter II.1.c) bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 2 EStG die ursprünglichen Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

Beispiel

A war seit 1990 zu 10 % an der C-GmbH (AK umgerechnet 100.000 EUR) beteiligt. Am 31.3.1999 belief sich der Wert seiner Anteile auf umgerechnet 60.000 EUR. Am 2.8.2010 veräußerte A seine Anteile für 300.000 EUR. Aus dem Verkauf entsteht ein Veräußerungsgewinn von 200.000 EUR, der unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG) zu 60 % (= 120.000 EUR) steuerpflichtig ist.

b) Wertminderungen nach dem 31.3.1999

Fand bis zum 31.3.1999 eine Werterhöhung statt und wurde diese durch eine spätere Wertminderung vollständig kompensiert, tritt im Fall der Veräußerung der Anteile der Wert der Beteiligung zum 31.3.1999 nach Maßgabe der Regelungen unter II.1.c) nicht an die Stelle der Anschaffungskosten, so dass sowohl die Werterhöhung als auch die spätere Wertminderung außer Ansatz bleiben.

Beispiel

A war seit 1990 zu 10 % an der C-GmbH (AK umgerechnet 100.000 EUR) beteiligt. Am 31.3.1999 belief sich der Wert seiner Anteile auf umgerechnet 500.000 EUR. Am 2.8.2010 veräußerte A seine Anteile für 100.000 EUR. Aus dem Verkauf entsteht ein Veräußerungsgewinn von 0 EUR. Ein Veräußerungsverlust ist nicht zu berücksichtigen, da der gemeine Wert der Anteile zum 31.3.1999 nicht als Anschaffungskosten zu betrachten ist.

Fand bis zum 31.3.1999 eine vom Steuerpflichtigen nachgewiesene Werterhöhung statt und trat danach eine Wertminderung ein, die die Werterhöhung nur teilweise kompensierte, ist die noch nicht verzehrte Werterhöhung nach den Grundsätzen des o.g. BVerfG-Beschlusses nicht steuerbar.

Beispiel

A war seit 1990 zu 10 % an der C-GmbH (AK umgerechnet 100.000 EUR) beteiligt. Am 31.3.1999 belief sich der Wert seiner Anteile sich auf umgerechnet 500.000 EUR. Am 2.8.2010 veräußerte A seine Anteile für 300.000 EUR. Aus dem Verkauf entsteht an sich ein Veräußerungsgewinn von 200.000 EUR. Da dieser Veräußerungsgewinn auf eine Werterhöhung zurückgeht, die vor dem 31.3.1999 eingetreten ist, ist er nicht steuerbar.

D. Absenkung der Beteiligungsgrenze auf mind. 1 % durch das StSenkG vom 23.10.2000 (BGBl 2000 I S. 1435 vom 26.10.2000, BStBl 2000 I S. 1428)

Die unter A. bis C. dargestellten Grundsätze sind entsprechend anzuwenden. Das StSenkG ist am 26.10.2000 im BGBl verkündet worden.

E. Anwendungsregelung

Dieses Schreiben ist auf alle noch offenen Fälle anzuwenden. Das Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

§ 23 EStG

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 Grundstücksver-äußerungen 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 Mietwohn-grundstücke.

Ausnahmebestimmungen des

- a) § 17 EStG
- b) § 21 UmwStG a.F.
- c) bei der entgeltlichen Veräußerung von Forderungen
 - a. §§ 20 Abs. 2 Nr. 2 bis 4 EStG a.F.
 - 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 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wird der Anwendungsbereich dieser Vorschrift insoweit eingeschränkt, als **ab dem Jahr 2009** die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte mit Kapitalanlagen grundsätzlich **nicht mehr** von dieser Norm erfasst wird.



Merke !

Die Besteuerungstatbestände des § 23 EStG sind im Verhältnis zu den Gewinnein-kunftsarten **subsidiär**. Werden also Wirtschaftsgüter, die zu einem Betriebsver-mögen gehören, veräußert, sind die Veräußerungsgewinne stets bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft oder selbstständiger Arbeit zu erfassen, § 23 Abs. 2 Satz 1 EStG.



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 a.F. 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 m² (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.

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.

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 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 Beispielfall 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 eine 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 Beispielsfall 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 Zugewinnausgleichsanspruch 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 Erfüllungs 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 Eigentümererbbauerecht 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 **1 Jahr**
- Für bewegliche Wirtschaftsgüter, die **ab dem 1.1.2009** angeschafft werden, beträgt die Behaltefrist 10 Jahre, wenn aus deren Nutzung zumindest in einem Jahr Einkünfte - z. B. aus der Vermietung - erzielt werden (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, § 52a Abs. 11 S. 3 EStG). Sinn dieser Regelung ist die Vermeidung von Steuersparmodellen, die sich in der Praxis insbesondere aus der Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern - bedingt durch die Umgehung der Veräußerungsgewinnbesteuerung nach Ablauf der Behaltefrist - gebildet haben.



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 Verpflichtungs-geschäfts, 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.
- 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.

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**).



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.

Der Gesetzgeber geht zwischenzeitlich davon aus, dass Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs zur privaten Nutzung, nicht zur gewinnbringenden kurzfristigen Veräußerung angeschafft werden. Durch das Gesetz v. 8.12.2010 sind daher die Gegenstände des täglichen Gebrauchs aus dem Anwendungsbereich des § 23 EStG ausdrücklich herausgenommen worden. Das betrifft Gebrauchsgüter, die ab dem 14.12.2010 erworben werden, § 52a Abs. 11 S. 3 2. HS.

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 Erbbaupflichtigen nur zur Zahlung des laufenden Erbbauzinses verpflichtet ist.

- Bei **Tausch** ist Veräußerungspreis der gemeine Wert des erhaltenen Wirtschaftsguts
- 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 Kaufpreisraten 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, 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 EigZulG und § 12 InvZulG 2007).

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 2002 ein bebautes Grundstück zum Kaufpreis von €140.000 erworben und für das aufstehende Gebäude Umbaukosten in Höhe von €60.000 aufgewendet. Durch Kaufvertrag vom 15.02.2009 hat er das Gebäude für €250.000 veräußert. Für die Berechnung des privaten Veräußerungsgewinns ist von Anschaffungs- und Herstellungskosten in Höhe von €200.000 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 Zeitungsinserate
- 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 **Erbauseinandersetzung 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 Erbauseinandersetzung 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		<u>75.000</u>

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		<u>75.000</u>

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)	- 344.000	
	206.000	- 206.000
Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn		294.000



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.

- 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 ($€500 - €110$) 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 Häufige 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. Das Halbeinkünfteverfahren gilt auch noch in 2009 gem. § 52 a Abs.3 S.2; Abs.4 S.2 EStG.

 **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.

Für Aktien, die nach dem 31.12.2008 erworben werden und unter die Abgeltungsteuer fallen, findet das Halbeinkünfteverfahren keine Anwendung mehr, § 52a Abs.11 S.4 EStG.

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.

Hinsichtlich der Verlustverrechnung bei privaten Veräußerungsvorgängen ist **nach der Einführung der Abgeltungsteuer** maßgeblich zwischen den

- Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften von Kapitalanlagen, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden (**Altverluste**),
- Verlusten aus Veräußerungsgeschäften mit **Aktien**, die ab dem 1. Januar 2009 angeschafft werden (**Neuverluste**), sowie
- Verlusten aus Veräußerungsgeschäften mit **anderen Kapitalanlagen** (z. B. festverzinslichen Wertpapieren), die ab dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden,

zu unterscheiden.

Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften von Kapitalanlagen, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden, können nur mit Gewinnen aus der **Veräußerung** von Kapitalanlagen i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 verrechnet werden. Sie können nicht mit Einkünften aus der **Nutzung** des Kapitalvermögens i. S. d. § 20 Abs. 1 EStG (z. B. Zins- und Dividendeneinkünften) verrechnet werden. Werden die Verluste nicht bis zum Ende des VZ 2013 verrechnet, verfallen sie (§ 23 Abs. 3 Sätze 9 und 10 i. V. m. § 52a Abs. 11 Satz 11 EStG i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008).

Beispiel

A hat aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Aktien im Jahr 2006 Verluste i. H. v. 10.000 EUR erzielt, die er in seiner Steuererklärung für dieses Jahr angegeben hatte und vom Finanzamt entsprechend berücksichtigt wurden. Er erzielt im Jahr 2010 Zinseinkünfte i. H. v. 5.000 EUR und Gewinne aus Aktienverkäufen i. H. v. 5.000 EUR. Im Jahr 2012 erzielt er Dividendeneinkünfte i. H. v. 5.000 EUR und Einkünfte durch die Einlösung festverzinslicher Wertpapiere, die A nach dem 1. Januar 2009 angeschafft hatte, i. H. v. 1.000 EUR. Im Jahr 2014 erzielt er wiederum Veräußerungsgewinne aus Aktien i. H. v. 4.000 EUR.

Für den VZ 2010 kann A die Veräußerungsgewinne aus Aktiengeschäften i. H. v. 5.000 EUR mit Altverlusten in gleicher Höhe verrechnen. Zinseinkünfte i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG sind nicht mit Altverlusten verrechenbar. Die nach der Verrechnung verbleibenden Verluste i. H. v. 5.000 EUR kann A weiterhin in die Zukunft vortragen. Sie können im Jahr 2012 mit den Gewinnen aus der Einlösung der festverzinslichen Wertpapiere (Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG) i. H. v. 1.000 EUR verrechnet werden. Dividendeneinkünfte als Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind nicht mit Altverlusten verrechenbar. Da die Altverluste am Ende des VZ 2013 verfallen, besteht keine Möglichkeit, diese mit den Veräußerungsgewinnen aus Aktien im Jahr 2014 zu verrechnen.

Verluste aus Aktien, die ab dem 1.1.2009 angeschafft werden, können nur mit Gewinnen, die aus der Veräußerung von Aktien zufließen, verrechnet werden (§ 20 Abs. 6 Satz 4 EStG i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008).

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 Veräußerungs- gewinnbesteuerung 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 die 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.

10 Verfassungswidrigkeit der Verlängerung der Spekulationsfrist

Das BVerfG hat in mehreren am 19.8.2010 veröffentlichten Beschlüssen den Vertrauensschutz gegen die rückwirkende Verschärfung von Steuergesetzen gestärkt. Das betrifft die verlängerte Spekulationsfrist bei der Veräußerung von Grundstücken, die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze bei GmbH-Anteilen sowie die Tarifiermäßigung von Abfindungen.

Mit dem am 31.3.1999 verkündeten Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurden drei Verschärfungen ab dem Veranlagungszeitraum 1999 eingeführt. Das BVerfG ist der Auffassung, dass die Anwendung der neuen Regelungen auf vor Gesetzesverkündung abgeschlossene Vorgänge gegen den Vertrauensschutz verstößt und insoweit verfassungswidrig ist.

4. Verlängerung der Spekulationsfrist von 2 auf 10 Jahre beim Verkauf von privaten Grundstücken als Spekulationsgeschäft im Rahmen des § 23 EStG.
5. Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze bei der Beteiligungsquote in § 17 EStG von 25 auf 10 %.
6. Umstellung der Besteuerung von außerordentlichen Einkünften nach § 34 EStG mit einem ermäßigten Tarif von der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes auf die sog. Fünftel-Regelung.

In diesen drei Fällen liegt eine **unechte Rückwirkung** vor, soweit es Steuertatbestände betrifft, die an einen vor dem Zeitpunkt der Gesetzesverkündung liegenden Sachverhalt anknüpfen. Dies verstößt gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und ist nichtig, soweit ein im Zeitpunkt der Verkündung bereits eingetretener Wertzuwachs oder Zufluss der Besteuerung unterworfen wird, der nach der zuvor geltenden Rechtslage entweder steuerfrei (Grundstücke,

GmbH-Anteile) hätte realisiert oder einer günstigen Regelung (Abfindung) unterworfen werden können. Denn insoweit war bereits eine **konkrete Vermögensposition** entstanden, die durch die rückwirkende Fristverlängerung **nachträglich entwertet** wird.

Dies führt zudem zu einer **Ungleichbehandlung**, denn diejenigen Personen, die

- Grundstück oder Anteile noch im Jahr 1998 steuerfrei veräußert hatten oder
- sich Entschädigungen gezielt bis Ende März 1999 hatten auszahlen lassen,

wurden steuerlich günstiger behandelt.

Eine unechte Rückwirkung ist zwar nicht grundsätzlich unzulässig. Sie ist mit dem Vertrauensschutz aber nur vereinbar, wenn dies für den Gesetzeszweck erforderlich ist und bei einer Gesamtabwägung zwischen dem enttäuschten Vertrauen und der Dringlichkeit der Motive für die Rechtsänderung die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt. Damit sind die drei vorgenannten Änderungen nicht vereinbar. Denn das Ziel, die Rechtslage zu „verbessern“, ist kein Grund für die Legitimierung eines rückwirkenden steuerlichen Zugriffs.

Auch die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, ist für sich genommen grundsätzlich kein wichtiges Gemeinwohlinteresse. Denn dann würde der Vertrauensschutz gegenüber rückwirkenden Verschärfungen praktisch ins Leere laufen.

Verlängerte Spekulationsfrist

Hier sind zwei Aussagen von Bedeutung:

1. Die zum 1.1.1999 von 2 auf 10 Jahre verlängerte Veräußerungsfrist für Grundstücksverkäufe ist wegen eines Verstoßes gegen den Vertrauensschutz verfassungswidrig, soweit ein im Zeitpunkt der Gesetzesverkündung am 31.3.1999 bereits eingetretener Wertzuwachs der Besteuerung unterworfen wird, der nach altem Recht steuerfrei hätte realisiert werden können.
2. Soweit die früher geltende 2-jährige Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Verkündung noch nicht abgelaufen war, begegnet ihre Verlängerung keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Das gleiche gilt, soweit die alte Frist zwar bereits abgelaufen war, sich der Zugriff aber auf die erst nach der Verkündung der Neuregelung eintretenden Wertsteigerungen beschränkt. Die bloße Möglichkeit, Gewinne später steuerfrei vereinnahmen zu können, begründet aber keine vertrauensrechtlich geschützte Position.

Der BMF hat sich inzwischen in seinem Schreiben vom 20.12.2010 (1 § 23/2) dazu geäußert:

BMF, 20.12.2010, IV C 1 - S 2256/07/10001 :006

Umsetzung des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 7.7.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05 (BSStBl 2011 II S. S. XX)

Bezug: TOP 3 der ESt VI/2010

Mit o.g. Beschluss hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) entschieden, dass die mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) gesetzlich normierte Verlängerung der Frist von zwei auf zehn Jahre für die Veräußerung von Wirtschaftsgütern i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG als solche grundsätzlich nicht zu beanstanden ist.

Auch soweit die früher geltende zweijährige Veräußerungsfrist im Zeitpunkt der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31.3.1999 noch nicht abgelaufen war, begegnet ihrer Verlängerung nach Ansicht des BVerfG keine verfassungsrechtlichen Bedenken, da die bloße Möglichkeit, Gewinne später steuerfrei zu vereinnahmen, keine vertrauensrechtlich geschützte Position begründet.

Die Anwendung der verlängerten Veräußerungsfrist ist jedoch insoweit verfassungswidrig, als mit der Neuregelung Wertzuwächse besteuert werden, die bis zum Zeitpunkt der Verkündung der Gesetzesänderung am 31.3.1999 eingetreten sind und die nach Maßgabe der zuvor geltenden Rechtslage hätten steuerfrei realisiert werden können.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Anwendung des Beschlusses des BVerfG die folgenden Grundsätze:

I. Veräußerungsgeschäfte vor dem 1.4.1999

Der Gewinn aus einem Veräußerungsgeschäft bei einem Wirtschaftsgut i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, bei dem die Veräußerung auf einem nach dem 31.12.1998 und vor dem 1.4.1999 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht, ist nicht steuerbar, wenn die für dieses Veräußerungsgeschäft bis zur Gesetzesänderung geltende zweijährige Veräußerungsfrist abgelaufen war.

II. Veräußerungsgeschäfte nach dem 31.3.1999 und abgelaufener Zweijahresfrist

Erfolgt die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auf der Grundlage eines nach dem 31.3.1999 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts und war für diese Veräußerung die vor der Gesetzesänderung geltende zweijährige Veräußerungsfrist bereits vor dem 1.4.1999 abgelaufen, ist der Veräußerungsgewinn in einen Anteil für den bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 entstandenen nicht steuerbaren Wertzuwachs und in einen Anteil für den nach der Verkündung dieses Gesetzes entstandenen steuerbaren Wertzuwachs aufzuteilen.

Auf in diesen Fällen entstandene Veräußerungsverluste findet der Beschluss des BVerfG vom 7.7.2010 keine Anwendung. Die Veräußerungsverluste sind ohne Aufteilung bei der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen.

II.1. Vereinfachungsregelung

Regelmäßig ist der Umfang des steuerbaren Wertzuwachses entsprechend dem Verhältnis der Besitzzeit nach dem 31.3.1999 im Vergleich zur Gesamtbesitzzeit linear (monatsweise) zu ermitteln. Angefangene Monate der Gesamtbesitzzeit werden aus Vereinfachungsgründen aufgerundet. Angefangene Monate der Besitzzeit nach dem 31.3.1999 werden abgerundet. Einer anteiligen Zuordnung der nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften abziehbaren Werbungskosten bedarf es nicht.

Beispiel 1:

Anschaffung eines unbebauten Grundstückes mit notariellem Kaufvertrag vom 15.1.1997 für 100.000 DM. Veräußerung mit notariellem Kaufvertrag am 3.8.1999 für 150.000 DM. Lösung: Die Gesamtbesitzzeit für das unbebaute Grundstück beträgt 30 volle und einen angefangenen Monat = aufgerundet 31 Monate. Auf den Zeitraum 31.3.1999 bis 3.8.1999 entfallen vier volle Monate und ein angefangener Monat = auf volle Monate abgerundet. Der Wertzuwachs von 50.000 DM für das unbebaute Grundstück ist zu einem Anteil von $4/31 = 6.452$ DM bei der Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigen.

II.2. Aufteilung nach den tatsächlichen Wertverhältnissen

a) Günstigerregelung für den Steuerpflichtigen

Die Vereinfachungsregelung findet auf Antrag des Steuerpflichtigen keine Anwendung, wenn dieser einen tatsächlich höheren Wertzuwachs für den Zeitraum zwischen der Anschaffung des Wirtschaftsgutes i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und dem Zeitpunkt der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 nachweist.

Beispiel 2:

Anschaffung eines unbebauten Grundstückes von 1.000 qm mit notariellem Kaufvertrag vom 15.1.1997 für 10.000 DM. Im Januar 1999 wird das Grundstück als Bauland ausgewiesen. Der übliche Baulandpreis beträgt zum 1.1.1999 50 DM/qm. Veräußerung mit notariellem Kaufvertrag am 3.8.1999 für 55.000 DM. Lösung: Nach der Vereinfachungsregelung wären $4/31$ von 45.000 DM = 5.806 DM als steuerbarer Wertzuwachs zu qualifizieren. Beantragt der Steuerpflichtige die Berücksichtigung des tatsächlichen Wertzuwachses und weist er den Zeitpunkt der Baulandreife und den ortsüblichen Baulandpreis nach, unterliegt lediglich ein Wertzuwachs von 5.000 DM der Einkommensbesteuerung.

b) Abweichende Aufteilung zu Ungunsten der Steuerpflichtigen

Sofern im Einzelfall die lineare Aufteilung des Wertzuwachses zu offensichtlichen Widersprüchen zu den tatsächlichen Wertverhältnissen führt und klare, nachweisbare Anhaltspunkte für eine wesentliche - den linear ermittelten steuerbaren Wertzuwachs übersteigende - Wertsteigerung für den Zeitraum nach dem 31.3.1999 und dem Veräußerungszeitpunkt vorliegen, kann die Finanzverwaltung abweichend von der Vereinfachungsregelung auch eine andere - im Einzelfall sachgerechtere - Aufteilung des Wertzuwachses zu Ungunsten des Steuerpflichtigen durchführen.

III. Veräußerungsgeschäfte nach dem 31.3.1999 innerhalb der bis zur Gesetzesänderung geltenden zweijährigen Veräußerungsfrist

Erfolgt die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auf der Grundlage eines nach dem 31.3.1999 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts und ist für diese Veräußerung die vor der Gesetzesänderung geltende zweijährige Veräußerungsfrist nicht vor dem 1.4.1999 abgelaufen, ist der Veräußerungsgewinn insgesamt steuerbar. Eine Aufteilung in einen steuerbaren und einen nicht steuerbaren Wertzuwachs findet nicht statt.

Dieses Schreiben ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Das Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Wichtig

Eine Steuerfreistellung von Gewinnen in Altfällen ist aber nur möglich, wenn die entsprechenden Einkommensteuer- oder Feststellungsbescheide noch änderbar sind. Da die Bescheide trotz der anhängigen Verfahren zu diesem Punkt nicht vorläufig ergangen waren, gelingt das also **nur in Fällen**, die die Betroffenen über einen Rechtsbehelf ruhend gestellt hatten oder **die** aus anderen Gründen **noch offen sind**.