

Steuerlehrgänge

DR BANNAS

Skript

Einkommensteuer

Gliederung

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2021

Skriptgliederung

- I.** Einkommensteuerliche Grundlagen
- II.** Einnahmen-Überschuss-Rechnung
- III.** Personengesellschaften § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG
- IV.** Betriebsaufspaltung
- V.** Familienpersonengesellschaften
Verträge mit nahen Angehörigen
GmbH & Co. KG
- VI.** Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe und Betriebsverpachtung
§ 16 EStG
- VII.** Verluste im Einkommensteuerrecht inkl. Liebhaberei
- VIII.** Veräußerungsgeschäfte nach § 17 und § 23 EStG
- IX.** Einkünfte aus Kapitalvermögen
- X.** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- XI.** Wiederkehrende Bezüge und Leistungen
- XII.** Erbfall und Erbauseinandersetzung sowie vorweggenommene Erbfolge

Steuerlehrgänge

D^R BANNAS

Skript

Einkommensteuer

Teil VIII

Veräußerungsgeschäfte nach § 17 und § 23 EStG

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2021

Inhaltsverzeichnis:

§ 17 EStG	1
1. Einführung	1
1.1 Tatbestandsmerkmale.....	1
1.2 Rückblick	1
1.2.1 Zeitliche Anwendungsregeln (Wechsel KSt-System)	1
1.2.2 Gewerbliche Einkünfte.....	2
1.2.3 Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG.....	2
1.3 Sinn und Zweck / Rechtliche Begründung	2
2. Betroffene Anteile	3
2.1 Anteil – Beteiligung	3
2.2 Begriff der Kapitalgesellschaft	3
2.2.1 Aktien.....	3
2.2.2 Anteile an einer GmbH	4
2.2.3 Genussschein (Genussrecht).....	4
2.2.4 Ähnliche Beteiligungen	5
3. Abgrenzung Betriebsvermögen / Privatvermögen	7
3.1 Allgemeines.....	7
3.2 Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften in ein Betriebsvermögen.....	7
3.2.1 Grundsätze.....	7
3.2.2 Bewertung der Einlage	7
4. Unterscheidungen innerhalb des Privatvermögens	9
4.1 Einbringungsgeborene Anteile i. S. des § 21 UmwStG a.F.....	9
4.1.1 Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils	9
4.1.2 Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft	10
4.1.3 Für nach dem 12.12.2006 erfolgte Sacheinlagen	10
4.2 Ersatztatbestände des § 17 VI EStG.....	10
4.3 Vorrang des § 23 a.F. EStG für vor dem 01.01.2009 erworbene Anteile (§ 52 Abs. 31 S. 2 EStG) bei An- und Verkauf innerhalb eines Jahres	10
4.4 Vorrang vor § 20 II S. 1 Nr.1 EStG nach § 20 VIII EStG.....	11
5. (Wesentliche) Beteiligung	12
5.1 Steuerliche Einordnung der Anteile.....	12
5.2 Berechnung der Beteiligungsquote	13
5.3 Unmittelbare und mittelbare Beteiligung	13

5.4	Der Fünfjahreszeitraum des § 17 I S. 1 EStG.....	14
5.4.1	Erwerb weiterer Anteile nach Wegfall der wesentlichen Beteiligung	15
5.4.2	Steuerverhaftung unentgeltlich erworbener Anteile	16
6.	Veräußerungsvorgänge.....	17
6.1	Veräußerung	17
6.1.1	Allgemeines	17
6.1.2	Entgeltlichkeit.....	17
6.1.3	Verdeckte Einlage.....	18
6.1.4	Auflösung / Kapitalherabsetzung.....	19
6.1.5	Ausschüttung bzw. Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto.....	19
6.1.6	Sitzverlegung der Kapitalgesellschaft §17 V (s.u. 11.).....	19
6.1.7	Wegzug des Gesellschafters § 6 AStG.....	19
7.	Art der Gewinnermittlung / Zeitliche Zuordnung	20
7.1	Stichtagsbezogene Gewinnermittlung.....	20
7.2	Veräußerungspreis	21
7.2.1	Allgemeines	21
7.2.2	Tausch	21
7.2.3	Verdeckte Einlage.....	21
7.2.4	Vermögenszuwachsbesteuerung und § 17 EStG	21
7.2.5	Teilentgeltliche Übertragung	22
7.3	Veräußerungskosten.....	22
7.4	Anschaffungskosten.....	23
7.4.1	Allgemein	23
7.4.2	Anschaffungskosten bei Gründung bzw. Kapitalerhöhung	23
7.4.3	Anschaffungskosten bei entgeltlichem Erwerb der Anteile	23
7.4.4	Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb.....	23
7.4.5	Anschaffungsnebenkosten.....	24
7.4.6	Nachträgliche Anschaffungskosten.....	24
7.5	Bestimmung der veräußerten Anteile.....	32
8.	Verluste	33
9.	Freibetrag nach § 17 III EStG.....	36
9.1	Beispiele zur Darstellung des Grundfalls	36
10.	Fälle des § 17 IV EStG	40
11.	Fälle des § 17 V EStG.....	41
12.	Verfassungswidrigkeit der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze.....	44

§ 23 EStG	49
1. Allgemeines	49
2. Gegenstand von privaten Veräußerungsgeschäften	50
2.1 Allgemeines.....	50
2.2 Besteuerung hergestellter Gebäude.....	51
2.3 Selbst genutztes Wohneigentum.....	51
2.3.1 Von der Veräußerungsgewinnbesteuerung ausgenommene Gebäude, Gebäudeteile oder Eigentumswohnungen	52
2.3.2 Grund und Boden.....	52
2.3.3 Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.....	53
2.3.4 Zeitlicher Umfang der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.....	53
3. Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern	56
3.1 Anschaffung	56
3.1.1 Unentgeltlicher Erwerb	56
3.1.2 Erwerb durch Erbaueinandersetzung und teilentgeltlicher Erwerb	57
3.2 Veräußerung	58
4. Veräußerungsfrist	61
4.1 Allgemeines.....	61
5. Ermittlung und Besteuerung der privaten Veräußerungseinkünfte	62
5.1 Sonderregelungen	62
5.2 Ermittlung des Veräußerungsgewinns (-verlusts).....	63
5.2.1 Veräußerungspreis	63
5.2.2 Anschaffungskosten.....	64
5.2.3 Herstellungskosten.....	64
5.2.4 Werbungskosten.....	65
5.2.5 Sonderfälle.....	65
5.2.6 AfA erhöht den Veräußerungsgewinn.....	67
5.3 Zu- und Abfluss	68
5.3.1 Zufluss des privaten Veräußerungsgewinns	68
5.3.2 Berücksichtigung von Werbungskosten.....	69
6. Besteuerungsfreigrenze	70
7. Verlustverrechnung	71
8. Abgeltungsteuer ab 2009	73

§ 17 EStG

Stand August 2020

1. Einführung

1.1 Tatbestandsmerkmale

§ 17 EStG hat – vereinfacht – folgende Tatbestandsmerkmale:

Veräußerung (bzw. Veräußerungsfiktion)

von **Anteilen** an einer **Kapitalgesellschaft**, die der Veräußerer in seinem steuerlichen **Privatvermögen** gehalten hat und

der Veräußerer war im Zeitpunkt der Veräußerung oder **innerhalb der letzten fünf Jahre** vor der Veräußerung **mit mindestens 1%** an der Kapitalgesellschaft **beteiligt**.

bis 1998: mehr als 25 %;

ab 1999 mindestens 10 %, vgl. § 17 I S. 4 a.F. EStG (Finanzminister Lafontaine)

durch StSenkG Absenkung auf 1 %; anwendbar auf Veräußerungen nach dem 31.12.2001, wenn das WJ der Gesellschaft dem KJ entspricht; bei abweichendem WJ u.U. später. Vgl. hierzu die Ausführungen am Ende (Kap. 12) des Skripts zur Verfassungswidrigkeit der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze und zum Fünfjahreszeitraum (5.4.1).

Nicht erforderlich ist die Veräußerung der gesamten Beteiligung („Veräußerung von Anteilen“).

Persönliche Steuerpflicht des Veräußerers:

§ 17 EStG gilt grundsätzlich sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen, dort gem. § 49 I Nr. 2 e) EStG, sowie über § 8 I KStG auch für körperschaftsteuerpflichtige Subjekte, die die Anteile im Privatvermögen halten, z.B. Vereine.

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 % herabgesetzt.

Die Anwendung der Neufassung des § 17 EStG mit der Beteiligungsgrenze von 1 % richtet sich bei unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften nach § 52 Abs. 34a S. 1 EStG (weggefallen) und korrespondiert – zeitversetzt – mit der Systemumstellung bei der Körperschaftsteuer und der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens.

Bei anderen Gesellschaften ist die Grundregelung des § 52 I EStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000 (d.h. Anwendung ab dem 01.01.2001) zu beachten.

Nach dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007 unterliegen nun die Veräußerungsgewinne bei Veräußerung ab 01.01.09 dem sog. Teileinkünfteverfahren, § 52 a III S. 1 EStG (aufgehoben). Gem. § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG i.V.m § 3c II S. 1 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.

Der Gewinn ist mangels Gewerbebetrieb gem. § 2 GewStG also auch nicht gewerbesteuerpflichtig.

1.2.3 Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG

40% des Veräußerungspreises (bzw. der „Ersatzwerte“) ist nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG steuerfrei.

Nach § 3c II S. 1 EStG sind wegen wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG die Veräußerungskosten und die Anschaffungskosten nur zur 60% anzusetzen.

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 wolle. 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 % durch das StEntlG 1999/2000/2002 wurde insb. mit der vom Gesetzgeber angestrebten **Verbreiterung der Bemessungsgrundlage** begründet.

2. Betroffene Anteile

2.1 Anteil – Beteiligung

Unter Anteil ist dabei die jeweilige Einheit, mit der ein Anteilseigner am 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 I Nr. 1 oder Nr. 2 EStG.

2.2 Begriff der Kapitalgesellschaft

*§ 17 I S. 3 EStG enthält eine **abschließende Aufzählung** der von § 17 EStG erfassten Anteile an einer Kapitalgesellschaft.*

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 I GmbHG). Sie sind als juristische Person rechtsfähig.

GmbH

AG

Kommanditgesellschaft auf Aktien

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 VI AktG; vorläufige Anteilsscheine, die vor Ausgabe der Aktien erteilt werden);

Nennbetragsaktien (§ 8 II AktG) oder Stückaktien (§ 8 III AktG).

 *Merke!*

Die Beteiligung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA wird nicht von § 17 EStG erfasst. Diese unterliegt im Falle der Veräußerung nach § 16 I S. 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 II S. 1 GmbHG). Ergänzend muss von allen Gesellschaftern insgesamt ein Betrag von 12.500 EUR aufgebracht werden (§ 7 II S. 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, wo das Stammkapital einer GmbH nur 1 EUR betragen muss.

2.2.3 Genussschein (Genussrecht)

Genussscheine sind verbrieftete Genussrechte (Ausgestaltung als Wertpapier). Nach h. M. fallen auch nicht verbrieftete Genussrechte unter § 17 I S. 3 EStG.

Der Begriff der Genussrechte ist nicht näher definiert; er wird – ohne nähere Erläuterung – im AktG, im EStG (§ 17 I S. 3, § 20 I Nr. 1) und im KStG (§ 8 III S. 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 I S. 3 EStG.

Entscheidend sei der dadurch insoweit vorhandene Beteiligungscharakter (vgl. auch die Regelung in § 8 III S. 2 KStG, wonach Ausschüttungen auf derartige Genussrechte den Gewinn einer Kapitalgesellschaft nicht mindern dürfen;

☞ *Einnahmen nach § 20 I 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 hier zu den Einnahmen nach § 20 I Nr. 7*

2.2.4 Ähnliche Beteiligungen

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

und/oder

es sich um eine **andere** („ähnliche“) **Art der Beteiligung** an einer der in § 17 I S. 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 II EStH, Stichwort „Ausländische Kapitalgesellschaft“

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 I S. 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 I 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 I Nr. 2 Buchst. e EStG) und damit zur beschränkten Steuerpflicht.

Für den Abzug von Veräußerungsverlusten bei ausländischen Kapitalgesellschaften aus Drittstaaten sind neben § 17 II S. 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 1.1 KStH „Beginn der Steuerpflicht“). Erst mit der Eintragung in das Handelsregister erlangt die Kapitalgesellschaft die Rechtsfähigkeit (§ 41 I S. 1 AktG, § 11 I GmbHG). Anteile an einer Vorgesellschaft sind ähnliche Beteiligung i. S. d. § 17 I S. 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 sind 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 II Nr. 2 AO anteilig 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 durch Veräußerung des Gesamthandanteils erfüllt werden (vgl. dazu auch § 20 II S. 3 EStG).

2.2.4.6 Anwartschaften auf (solche) Beteiligungen

Von § 17 EStG werden auch Anwartschaften auf die vorstehenden Anteile (Aktien, GmbH-Anteile, 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 IV „Bezugsrechte“ EStH

3. Abgrenzung Betriebsvermögen / Privatvermögen

3.1 Allgemeines

§ 17 EStG gilt nicht für Anteile, die sich in einem Betriebsvermögen befinden (vgl. R 17 I EStR).

Zwar ordnet § 17 I S. 1 EStG das Halten und Veräußerung einer relevanten Beteiligung den gewerblichen Einkünften zu.

Die von § 17 EStG erfassten Anteile werden jedoch nicht selbst Betriebsvermögen.

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

Hinweis auf:

R 4.2 I und II EStR Stichworte „Betriebsvermögen“ „Allgemeines“, „Personengesellschaften“

H 4.2 I EStH, Stichwort „Beteiligungen“ und „Wertpapiere“

H 4.2 II EStH, Stichworte „Anteile an Kapitalgesellschaften“

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 I Nr. 5 S. 1 HS 2 b) EStG höchstens mit den Anschaffungskosten.

Für die Anwendung des § 6 I Nr. 5 S. 1 HS 2) EStG ist nicht erforderlich, dass eine relevante Beteiligung (i. S. des § 17 I EStG; mindestens 1 %) eingelegt wird. Entscheidend ist, dass die eingelegten Anteile nach § 17 EStG steuerverhaftet sind.

Beispiel

Karl Käfer ist mit 5 % an der GmbH seit 2009 beteiligt. Die Anteile sind (zunächst) Privatvermögen. Die Anschaffungskosten des Karl Käfer belaufen sich auf €30.000. Karl Käfer ist weiterhin Einzelunternehmer. In 2016 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 2020 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 2016 wäre ohne die Sonderregelung mit dem Teilwert (€100.000) vorzunehmen, so dass der in 2020 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 %), ist die Einlage nach § 6 I Nr. 5 S. 1 HS 2 b) EStG mit den Anschaffungskosten von €30.000 vorzunehmen. Die Veräußerung in 2020 führt zu einem Gewinn nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens von €72.000.

Sonderfall: Der Teilwert der Anteile ist niedriger als die Anschaffungskosten

☞ H 17 VIII EStR

Eine Beteiligung i. S. d. § 17 EStG, deren Wert im Zeitpunkt der Einlage in das Einzelbetriebsvermögen unter die Anschaffungskosten gesunken ist, ist entgegen des Gesetzeswortlauts mit den Anschaffungskosten einzulegen, damit die im Privatvermögen entstandenen stillen Verluste nicht verloren gehen. Wegen dieses Wertverlusts kann aber eine Teilwertabschreibung nicht beansprucht werden. Konsequenterweise ist Wertminderung erst in dem Zeitpunkt steuermindernd zu berücksichtigen, in dem die Beteiligung veräußert wird oder gem. § 17 IV EStG als veräußert gilt, sofern ein hierbei realisierter Veräußerungsverlust nach § 17 II S. 6 EStG zu berücksichtigen wäre (>BFH vom 2.9.2008 – BStBl 2010 II S. 162).

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

Nach § 6 I Nr. 5 c) EStG ist für Einlagen von Wirtschaftsgütern i. S. des § 20 II EStG, die **nach dem 31.12.2008** angeschafft wurden (§ 52 Abs. 28 S. 11 EStG), die Bewertung auch mit dem Teilwert, höchstens mit den Anschaffungskosten vorgesehen. Als Einlagegegenstände kommen aber nicht nur Anteile an Körperschaften, sondern auch Wertpapiere, Kapitalforderungen und die übrigen in § 20 II 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 Anteilstausch (§§ 21, 22 UmwStG aktuelle Fassung).

☞ Umwandlungssteuerrecht

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 I S. 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 II UmwStG a.F.). Entsprechend dieser Bewertung ermitteln sich die Anschaffungskosten des Einbringenden für die erlangten Gesellschaftsanteile (§ 20 IV 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 I EStG eine wesentliche Beteiligung vor; ansonsten sind die Anteile – vorbehaltlich des § 23 a.F. 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 I S. 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 I EStG werden von § 21 UmwStG a.F. erfasst.

4.1.2 Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Bei der Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gelten nach § 20 I S. 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, vgl. Fußnote zu R 3.40

4.1.3 Für nach dem 12.12.2006 erfolgte Sacheinlagen

eines Betriebes, Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteils unter dem gemeinen Wert in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 20 UmwStG), führt eine Veräußerung dieser Anteile bzw. ein der Veräußerung gleichwertiger Vorgang nach § 22 UmwStG innerhalb einer Frist von 7 Jahren zur Besteuerung des Einbringungsvorgangs zum gemeinen Wert ("Einbringungsgewinn I"), um die spätere Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen. Die Anschaffungskosten der durch die Einbringung erworbenen Anteile erhöhen sich (rückwirkend) entsprechend, sodass der Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile entsprechend sinkt. Damit unterliegt die Veräußerung der durch die Einbringung erworbenen Anteile selbst, von der Erhöhung der Anschaffungskosten abgesehen, keiner besonderen Regelung mehr; sie werden auch nicht unabhängig von § 17 EStG steuerverstrickt.

Entsprechendes gilt für die Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Hier führt die Veräußerung der durch die Einbringung erworbenen Anteile nach § 22 II UmwStG zu dem Einbringungsgewinn II; auch dadurch erhöhen sich die Anschaffungskosten der von dem Einbringenden erworbenen Anteile entsprechend.

Vgl. auch Skript Umwandlungssteuerrecht.

4.2 Ersatztatbestände des § 17 VI EStG

Als Anteile im Sinne des § 17 VI S. 1 EStG gelten auch solche Beteiligungen, die eine Beteiligungshöhe von 1 % nicht erreichen, wenn es sich um

- a) Anteile aus einem Einbringungsvorgang des neuen Umwandlungssteuergesetzes handelt, wobei beim Einbringungsvorgang nicht der gemeine Wert zum Ansatz kam und
- b) zum Einbringungszeitpunkt eine relevante Beteiligung im Sinne des § 17 I S. 1 EStG bestanden hat (vgl. hierzu ausführlich das Skript Umwandlungssteuerrecht).

4.3 Vorrang des § 23 a.F. EStG für vor dem 01.01.2009 erworbene Anteile (§ 52 Abs. 31 S. 2 EStG) bei An- und Verkauf innerhalb eines Jahres

Nach § 23 II S. 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 III S. 5 EStG);

Kein Freibetrag entsprechend § 17 III EStG;

Halbeinkünfteverfahren: § 3 Nr. 40 S. 1 j) EStG; § 52 a III S. 2; IV S. 2 EStG (aufgehoben)

es gelten die besonderen Regelungen des § 23 EStG über den Verlustabzug.

4.4 Vorrang vor § 20 II S. 1 Nr.1 EStG nach § 20 VIII EStG

Für das Verhältnis zu § 20 II Nr. 1 (§ 52 Abs. 28 S.11 EStG) bestimmt § 20 VIII EStG, dass für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, zu denen kraft der Fiktion des § 17 I EStG auch die dort genannten Veräußerungsgewinne gehören, die Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb vorrangig ist gegenüber den Einkünften aus Kapitalvermögen. § 17 EStG verdrängt daher im Rahmen seines Geltungsbereichs § 20 II S. 1 Nr. 1 EStG. Die Abgeltungsteuer nach § 32d EStG gilt daher für diese Einkünfte nicht.

5. (Wesentliche) Beteiligung

Eigenständige Definition für Zwecke des § 17 EStG

Nach § 17 I S. 4 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 lag eine wesentliche Beteiligung vor, wenn der Veräußerer zu **mindestens 10 %** unmittelbar oder mittelbar an der Gesellschaft beteiligt war.

Diese Grenze galt (zunächst) ab dem 01.01.1999 (§ 52 I EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002).

Vorher lag eine wesentliche Beteiligung ab einer Beteiligung von **mehr als einem Viertel** vor (§ 17 I S. 4 EStG a. F.).

Durch das Steuersenkungsgesetz wurde die Schwelle auf 1% herabgesetzt (§ 17 I S. 1 EStG n. F.).

Daher wird auch nicht mehr von einer „wesentlichen Beteiligung“ gesprochen.

Stattdessen wird hier im Skript der Begriff der „relevanten“ Beteiligung verwendet.

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, so dass 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 relevant 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 a.F. 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 % vermittelt.

5.2 Berechnung der Beteiligungsquote

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

H 17 II 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 II 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 %, da diese 1 % 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 II EStH „Mittelbare Beteiligung“).

Beispiel

Karl Käfer ist an der GmbH im PV mit 0,98 % und an der AG im BV mit 2,5 % beteiligt. Die AG ihrerseits ist mit 2 % 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 % (2,5 % von 2 %). Zusammen mit der unmittelbaren Beteiligung von 0,98 % beträgt die gesamte Beteiligung 1,03 %, sodass Karl Käfer relevant an der GmbH beteiligt ist. Dass Karl Käfer an der AG im BV beteiligt ist, ist für die Frage der Beteiligungshöhe unerheblich.

Beispiel

Karl und Lisa Käfer bilden gemeinsam die vermögensverwaltende K & L GbR, in deren Gesamthandsvermögen sich u. a. eine Beteiligung von 3 % an einer GmbH befindet. Ertragsteuerlich handelt es sich um Privatvermögen. Karl ist an der K & L GbR mit 25 %, Lisa mit 75 % 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 II Nr. 2 AO) ist ihm eine Beteiligung an der GmbH von lediglich 0,75 % zuzurechnen (25 % von 3 %). Wurden die GmbH-Anteile nach dem 31.12.2008 (§ 52 Abs. 28 S. 11 EStG) erworben, unterliegt ihre Veräußerung der Abgeltungsteuer gem. § 20 II S. 1 Nr. 1 i.V. m. § 20 II S. 3 EStG steuerbar, IV (§ 52 Abs. 28 S. 11 EStG); § 32 d I und 3 EStG, da die Subsidiaritätsvorschrift des § 20 VIII EStG für Karl nicht einschlägig ist.

Lisa hingegen ist unmittelbar (§ 39 II Nr. 2 AO) mit einer Beteiligung von 2,25 % (75 % von 3 %) relevant an der GmbH beteiligt, so dass die Veräußerung durch die GbR bei Lisa die Rechtsfolge des § 17 EStG auslöst.

5.4 Der Fünfjahreszeitraum des § 17 I S. 1 EStG

Für die Besteuerung des Veräußerungsgewinns ist nicht erforderlich, dass der Anteilseigner im Zeitpunkt der Veräußerung noch relevant 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 relevante Beteiligung bilden, von § 17 EStG erfasst werden kann.

Beispiel

Karl und Lisa waren zunächst seit 2012 mit je 26 % an der KARLLISA-GmbH beteiligt. Beide veräußerten am 30.06. 2015 jeweils Anteile im Umfang einer Beteiligung von 25,5 % (d. h. Beteiligung von KARL und LISA ab diesem Zeitpunkt jeweils noch 0,5 %). KARL veräußerte seinen verbliebenen Anteil am 01.06. 2020, Lisa ihren in 2021.

Frage

Wie sind die Veräußerungen von Karl (in 2020) und Lisa (in 2021) zu beurteilen?

Lösung

Die Veräußerungen in 2015 werden von § 17 EStG erfasst, da Karl und Lisa im Zeitpunkt der Veräußerung relevant beteiligt waren (§ 17 I S. 1 EStG – mindestens 1 %).

Die Veräußerung der zunächst bei Karl verbliebenen Anteile in 2020 unterliegt ebenfalls § 17 EStG, da Karl innerhalb der letzten fünf Jahre vor dieser Veräußerung zu mindestens 1 % und damit relevant beteiligt war. Unerheblich ist, dass die Beteiligung des Karl ab dem 01.07. 2015 selbst nicht mehr eine relevante Beteiligung war. Dieser Anteil blieb für fünf Jahre (bis zum Ablauf des 30.06.2020) steuerverhaftet.

Dagegen ist die Veräußerung der Anteile durch Lisa in 2021 nicht nach § 17 steuerbar, da seit dem Wegfall der relevanten Beteiligung der Lisa in 2015 mehr als fünf Jahre vergangen sind und die Steuer-

verhaftung daher mit Ablauf des 30.06.2020 entfallen ist. Jedoch unterliegt ihre Veräußerung der Abgeltungsteuer gem. § 20 II S. 1 Nr. 1, IV (§ 52 Abs. 28 S. 11 EStG); § 32 d I und 3 EStG, da die Subsidiaritätsvorschrift des § 20 VIII EStG für Lisa im Gegensatz zu Karl nicht einschlägig ist.

Dauer der wesentlichen Beteiligung:

Ausreichend ist, dass zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb des Fünfjahreszeitraums eine relevante Beteiligung vorgelegen hat. Die Dauer der Zeitspanne, innerhalb derer diese Beteiligung bestand, ist unerheblich; auch eine relevante Beteiligung lediglich für eine „juristische“ Sekunde führt zur Steuerverhaftung nach § 17 EStG, vgl. auch H 17 II 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 relevanten Schwelle geführt hat, anschließend wieder Anteile derselben Kapitalgesellschaft erworben, können sich folgende Konsequenzen ergeben:

zusammen mit den Altanteilen ergibt sich (wieder) **eine** relevante 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** relevante 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 relevant beteiligt war, letztendlich so behandelt, als wären sie bereits während der Zeit der relevanten Beteiligung dem Steuerpflichtigen zuzurechnen gewesen.

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 von Anfang 2012 bis November 2014 mit 3 % an der GmbH beteiligt. Im November 2010 veräußert er Anteile im Umfang von 2,5 %, sodass sich seine Beteiligung auf 0,5 % reduziert. Im Februar 2016 erwirbt er weitere Anteile an der GmbH im Umfang von 0,4 % (Gesamtbeteiligung 0,9 %). Karl veräußert seine gesamte Beteiligung

a) im Oktober 2019; b) im Januar 2020.

zu a)

Da Karl innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung im Oktober 2019 relevant an der GmbH beteiligt war (hier bis November 2014; Dauer ohne Bedeutung), unterliegt die gesamte Beteiligung grundsätzlich der Besteuerung des § 17 EStG. Die in 2016 zusätzlich erworbenen Anteile sind wegen des noch nicht abgelaufenen Fünfjahreszeitraums steuerverhaftet.

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 2020 unterliegt nicht § 17 EStG. Die Veräußerung der 0,4 % ist aber gem. § 20 II S. 1 Nr. 1, IV, § 52 Abs. 28 S. 11 EStG steuerbar, da insoweit Erwerb nach dem 31.12.2008.

Die Veräußerung von 0,5 % ist nicht steuerbar nach § 23 a.F. EStG, da insoweit Jahresfrist abgelaufen ist.

☞ R 17 II EStR

Zu beachten sind die Grundsätze des BFH-Urteils vom 11. Dezember 2012. Danach ist der Begriff der Beteiligung im Sinne des § 17 EStG veranlagungszeitraumbezogen auszulegen, indem das Tatbestandsmerkmal „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt“ in § 17 I S. 1 EStG für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum nach der in diesem Veranlagungszeitraum jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen ist.

Nach Auffassung des BMF vom 27.5.2013 sind die Urteilsgrundsätze auf alle vergleichbaren Fälle im Bereich der Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17 EStG von mehr als 25 % auf mindestens 10 % anzuwenden. Eine analoge Anwendung auf die Absenkung der Beteiligungsgrenze durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (StSenkG) auf 1 % ist aus nachfolgenden Gründen nicht vorzunehmen:

Seit der Absenkung der Beteiligungsgrenze auf 1 % durch das StSenkG ist nach dem Gesetzeswortlaut des § 17 I S. 1 EStG Tatbestandsvoraussetzung, dass der Steuerpflichtige „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war“. Anders als die Fassung des Steuerentlastungsgesetzes Seite 2 1999/2000/2002 ab dem Veranlagungszeitraum 1999 enthält § 17 I EStG i. d. F. des StSenkG den Begriff der Wesentlichkeit der Beteiligung nicht mehr.

5.4.2 Steuerverhaftung unentgeltlich erworbener Anteile

Nach § 17 I S. 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 2013 mit 4 % an der GmbH beteiligt. In 2014 schenkt er seinen beiden Kindern Chiara und Lea hiervon Anteile im Umfang von jeweils 0,5 % Chiara und Lea, die vor der Schenkung nicht an der GmbH beteiligt waren, veräußern später diese Anteile; Chiara in 2018, Lea in 2020

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 % an der GmbH beteiligt waren, ergab sich bei ihnen selbst keine relevante Beteiligung i. S. des § 17 I S. 1 EStG. Allerdings bleiben diese Anteile nach § 17 I S. 4 EStG für fünf Jahre ab der unentgeltlichen Übertragung (in 2014) 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, aber die Rechtsfolge des § 20 II S. 1 Nr. 1, IV EStG.

Diese Regelung führt allerdings nicht dazu, dass auch andere Anteile des Erwerbers, die für sich allein nicht relevante 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 II „Unentgeltlicher Hinzerwerb“ 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. **Veräußerungsersatztatbestände**.

Es gibt insgesamt **sieben** Tatbestände:

1. die Veräußerung von Anteilen (§ 17 I S. 1 EStG),
2. die verdeckte Einlage von Anteilen in eine Kapitalgesellschaft (§ 17 I S. 2 EStG),
3. die Auflösung der Kapitalgesellschaft (§ 17 IV S. 1 EStG),
4. die Kapitalherabsetzung bei der Kapitalgesellschaft (§ 17 IV S. 1 EStG) oder
5. die Ausschüttung oder Zurückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG (§ 17 IV S. 1 EStG),
6. die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung oder des Sitzes der Kapitalgesellschaft (§ 17 V EStG),
7. der Wegzug des Gesellschafters (§ 6 AStG).

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 IV EStH „Allgemeines“).

6.1.2 Entgeltlichkeit

Eine Veräußerung i. S. des § 17 I 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 IV EStH „Wertloser Anteil“).

Soweit ein unentgeltliches oder teilentgeltliches Geschäft vorliegt, sind grundsätzlich die Regelungen in § 17 I S. 4 (siehe vorne) bzw. in § 17 II S. 5 EStG zu beachten (vgl. später). Bei einer verdeckten Einlage gilt hingegen § 17 I S. 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 Beurkundung, 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 IV 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 I S. 1 EStG.

6.1.3.2 Gleichstellung mit einer Veräußerung

Die Auffassung des BFH, wonach eine verdeckte Einlage keine Veräußerung i. S. des § 17 I S. 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 I S. 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 2017 zu 30 % (Abwandlung 0,9 %) an der C-GmbH beteiligt. Im Juni 2020 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 I S. 1 EStG steuerverhaftet sind (vgl. die Höhe der Beteiligung im Zeitpunkt der Einlage), wird der Vorgang nach § 17 I S. 2 EStG einer Veräußerung gleichgestellt. Die in den Anteilen an der C-GmbH vorhandenen stillen Reserven sind zu versteuern.

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.

Lösung Abwandlung

§ 17 Abs.1 S.1 scheidet an der erforderlichen 1% Beteiligung, allerdings ist der Vorgang steuerbar gem. § 20 II S.1 Nr. 1 i. V. m. S.2 EStG, da auch hier die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft als Veräußerung fingiert wird (im Gegensatz zu §23 Abs. 1 Nr. 2 a.F., wo die verdeckte Einlage von Anteilen nicht steuerbar war).

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 IV S. 1 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 IV S. 1 EStG zur Besteuerung nach § 17 EStG.

6.1.6 Sitzverlegung der Kapitalgesellschaft §17 V (s.u. 11.)**6.1.7 Wegzug des Gesellschafters § 6 AStG**

§ 6 AStG (Besteuerung des Vermögenszuwachses) enthält eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 17 EStG. Während § 17 EStG nur anwendbar ist, wenn die Beteiligung **veräußert** wird, treten nach § 6 AStG bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale dieser Vorschrift die Rechtsfolgen des § 17 EStG auch ohne Veräußerung ein. An die Stelle der Veräußerung tritt der Wegfall der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts. An die Stelle des Veräußerungspreises der Anteile tritt der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht, § 6 Abs.1 S. 4 AStG.

Für Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staats, die in einen EU- oder EWR-Staat wegziehen, wird die Steuer nach § 6 AStG ohne Antrag zinslos gestundet, § 6 V AStG.

7. Art der Gewinnermittlung / Zeitliche Zuordnung

Rechenformel

Nach § 17 II S. 1 EStG ist der Veräußerungsgewinn i. S. des § 17 I EStG wie folgt zu ermitteln:

Veräußerungspreis
./. Veräußerungskosten
./. Anschaffungskosten
= Veräußerungsgewinn

7.1 Stichtagsbezogene Gewinnermittlung

§ 17 II S. 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 II EStG erfolgt nach ähnlichen Grundsätzen wie bei § 16 II EStG (vgl. BFH-Urteil vom 27.10.1992 VIII R 87/89, BStBl 1993 II S. 340).

Beispiel

Karl ist mit 50 % an einer GmbH beteiligt. Die Anteile hat er im Rahmen der Gründung der Gesellschaft in 2012 für 50.000 € erworben und im Privatvermögen gehalten. Mit notariellem Vertrag vom 25.11.2019 veräußert er seine Beteiligung für 150.000 €. Er tritt die Anteile mit Wirkung zum 01.01.2020 an den Erwerber ab (zugleich Übergang des wirtschaftlichen Eigentums). Der Erlös wird in zwei Raten á 75.000 € nämlich am 15.12.2019 und am 15.01.2020 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 01.01.2020 sind das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übergegangen. Gewerbliche Einkünfte i. S. des § 17 EStG fallen somit nach dem Realisationsgrundsatz in 2020 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 II S. 1 EStG i. H. von 98.000 €, nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens 58.800 €. Ein Freibetrag nach § 17 III 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 II S. 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 II S. 1 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 I S. 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 relevanten Beteiligung in einer Leibrente, ist von einer Veräußerungsrente auszugehen. Veräußerungserlös ist der Rentekapitalwert. Zu beachten ist die Abgrenzung zu den Versorgungsleistungen gem. § 10 Abs.1a Nr.2 c) EStG, die nicht als Veräußerung gelten, vgl. auch BMF 1 §10/5 Rz. 3 a.E. und BMF § 7/3 Rz.4.

Bei der Veräußerung gegen eine Leibrente oder gegen Ratenzahlungen, vgl. R 17 VII S.2 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, vgl. auch BMF § 16/1.

7.2.2 Tausch

Sofern nicht die Besonderheiten der §§ 20, 21 UmwStG gelten, sind folgende Grundsätze maßgebend:

Nach § 6 VI S. 1 EStG (analog) bemessen sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingegenen 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 I S. 2 EStG der Veräußerung gleichgestellt ist, ist nach § 17 II S. 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 nur der gemeine Wert bei Zuzug statt der Anschaffungskosten berücksichtigt werden, vgl. § 17 II S. 1 S. 3-4 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 IV EStH „Teilentgeltliche Übertragung“).

Soweit die Übertragung **entgeltlich** erfolgte, ist der Veräußerungsgewinn entsprechend § 17 II S. 1 EStG zu ermitteln.

Ansonsten ist für die Höhe der Anschaffungskosten des Rechtsnachfolgers § 17 II S. 5 EStG (vgl. später) und für die Dauer der Steuerverhaftung ggf. § 17 I S. 4 EStG (s. o.) zu beachten.

7.3 Veräußerungskosten

Veräußerungskosten sind nach der Rechenformel des § 17 II S. 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 VI 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 VI 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 I 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.

Zu beachten ist jedoch das grundsätzliche Abzugsverbot von Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. §§ 2 II S. 2, 20 Abs. 9 S. 1 2. HS EStG. Zur Wirkungslosigkeit der Option zum Teileinkünfteverfahren nach Absinken der Beteiligungsquote vgl. R 32d III u. BMF vom 18.01.2016 Rz. 139.

7.4 Anschaffungskosten

7.4.1 Allgemein

Es gilt zunächst die allgemeine Definition der Anschaffungskosten (vgl. H 17 V 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 II EStG wurde bisher von der Rechtsprechung des BFH weit ausgelegt; er unterschied sich insoweit erheblich von dem in § 255 I HGB 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 II GmbHG: Grundsatz „ein Viertel“).

7.4.3 Anschaffungskosten bei entgeltlichem Erwerb der Anteile

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

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, H 17 Abs.5“Veräußerung“.*

7.4.4 Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb

Nach § 17 I S. 4 EStG bleiben Anteile, die jemand unentgeltlich von einem relevant Beteiligten erworben hat, für fünf Jahre steuerverhaftet (s. o.). Maßgebliche Anschaffungskosten sind nach § 17 II S. 5 EStG die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers, der den Anteil zuletzt entgeltlich erworben hat.

Beispiel

Karl ist mit 30 % seit Anfang 2013 an einer GmbH beteiligt. Die Anschaffungskosten seiner im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung betragen 60.000 €. Im Februar 2014 schenkt er Anteile im Beteiligungsumfang von 0,8 % an seine Tochter. Die Tochter veräußert die Beteiligung

a) im Januar 2019

b) in 2020

Lösung

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

Während im **Fall b** die Veräußerung erst nach Ablauf der Fünfjahresfrist des § 17 I S. 1 EStG erfolgte, löst die Veräußerung im **Fall a** die Anwendung des § 17 EStG aus. Als Anschaffungskosten i. S. des § 17 II S. 1 EStG sind nach Satz 5 der Vorschrift die anteiligen Anschaffungskosten des Karl anzusetzen (hier 1.600 €). Im Fall b) ist die Veräußerung steuerbar gem. § 20 II S. 1 Nr. 1; IV EStG.

7.4.5 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.

7.4.6 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 II S. 1 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.

7.4.6.1 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.

7.4.6.2 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 V EStH „Verdeckte Einlage“*

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

Darlehensverzicht:

Verzichtet der Gesellschafter später auf seine Darlehensforderung (Erläss § 397 BGB), 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.

Beispiel

Karl gewährte in 2018 seiner GmbH (Beteiligung 100 %) ein Darlehen über 100.000 €. Das Darlehen wird angemessen verzinst. In 2020 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 €. Die nachträglichen Anschaffungskosten des Karl betragen grundsätzlich 0 €, allerdings waren die Grundsätze des **BMF § 17/ 1** zu beachten, s.u..

7.4.6.3 Sonstige durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Aufwendungen

Die folgenden Ausführungen sind durch das BFH-Urteil vom 11.07.2017 zum Teil überholt, leben aber zum Teil mit dem neuen § 17 Abs. 2a EStG (s.u.) wieder auf und dienen dem Grundverständnis dieser Hauptproblematik des § 17 EStG in der Praxis.

*Nach der Definition des BFH waren 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 II EStG zuzuordnen sind, ebenfalls **nachträgliche Anschaffungskosten**.*

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

*Voraussetzung war, dass das Darlehen bzw. die Bürgschaft **eigenkapitalersetzend** wurde. Praktisch zur Anwendung kam diese Einordnung meist bei Auflösung und Liquidation der Gesellschaft, insb. im Falle der Insolvenz (vgl. § 17 IV 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) war nach der Rechtsprechung des BFH die Frage, ob diese Maßnahmen eigenkapitalersetzenden Charakter i. S. des Zivilrechts hatten. Der BFH übernahm insoweit konsequent die Rechtsprechung des BGH.

Die Rechtsprechung des BGH beruht auf den §§ 30 - 32b GmbHG a.F. (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 weiterarbeiten 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 I GmbHG a. 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 I Nr. 1 BGB) verzichten (sog. Krisenbestimmung).

Der BFH unterschied hiernach vier Fallgruppen eigenkapitalersetzender Maßnahmen: vgl. BMF § 17/1 3.

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

7.4.6.4 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 I 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 II 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 I 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 V InsO nicht, wenn der Gesellschafter nicht geschäftsführend ist und mit 10 % oder weniger beteiligt ist.

Damit stellte sich die Frage, wie nachträgliche Anschaffungskosten nach der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts in § 32a GmbHG zu definieren sind. Es eröffneten sich verschiedene Möglichkeiten für die zukünftige Rechtsprechung, wobei die Rechtsprechung des BFH hätte aufrechterhalten werden können. Durch eine Vielzahl von Urteilen war der Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten so konkretisiert worden, dass eine sichere Entscheidung, ob nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen, auch nach Aufhebung des han-

delsrechtlichen Eigenkapitalersatzrechts möglich gewesen wäre. Das BMF sich hatte wegen der Rechtssicherheit entsprechend verhalten in seinem Schreiben vom 21.10.2010 (Erlasse § 17/1). Dies ist nun grundsätzlich nicht mehr anzuwenden.

Denn in jüngster Vergangenheit gab es drei Entscheidungen des BFH zu nachträglichen Anschaffungskosten auf Anteile i.S. des § 17 EStG, wobei das **Urteil vom 11.07.2017** eine **jahrzehntelange Rechtsanwendung beendet**. Die Kernaussagen des BFH lauten:

Mit Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG ist die gesetzliche Grundlage für die Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen. Damit können Aufwendungen für die Inanspruchnahme als Bürge nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten für eine Beteiligung führen (BFH, Urteil v. 11.7.2017, IX R 36/15).

Eine nur gesellschaftsintern wirkende Umgliederung einer freien Gewinnrücklage in eine zweckgebundene Rücklage führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf den Geschäftsanteil des veräußernden Gesellschafters (BFH, Urteil v. 6.12.2017, IX R 7/17).

Die Aufwendungen eines Gesellschafters aus einer Einzahlung in die Kapitalrücklage zur Vermeidung einer Bürgschaftsinanspruchnahme führen zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung (BFH, Urteil v. 20.7.2018, IX R 5/15).

Im Oktober 2017 stellte der BFH (Urteil vom 24.10.2017 – VIII R 13/15) fest, dass der endgültige Ausfall einer im Privatvermögen gehaltenen Darlehensforderung zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen führt. Daran anschließend urteilte u.a. das FG Münster im März 2018 (Urteil vom 12.03.2018 – 2 K 3127/15 E, anhängig beim BFH: IX R 9/18), ein endgültiger Ausfall liege im Zeitpunkt des Verzichts auf ein Gesellschafterdarlehen vor. Die Aufwendungen eines Gesellschafters aus einer Einzahlung in die Kapitalrücklage zur Vermeidung einer Bürgschaftsinanspruchnahme führen zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung (BFH, Urteil v. 20.7.2018, IX R 5/15).

Den Entscheidungen zum Begriff der Veräußerung in § 20 II EStG liegt die im Schrifttum vorherrschende Auffassung zugrunde, der Gesetzgeber habe sich mit Einführung der Abgeltungsteuer im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 für eine vollständige steuerliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen entschieden, womit eine Abkehr von der Einordnung der Kapitaleinkünfte als Quelleneinkunftsart verbunden sei, bei welchen Wertveränderungen im Vermögensstamm unberücksichtigt bleiben. Dementsprechend umfasse der Veräußerungsbegriff in § 20 II S. 1 und die Veräußerungsfiktion des S. 2 EStG auch Verlustkonstellationen.

Anwendung durch die Finanzverwaltung, BMF 05.04.2019 = Erlass § 17/5

Die Auswirkungen der des **Urteils v. 11.7.2017** werden in der Praxis zumeist negative Folgen bei der Ermittlung eines Gewinnes bzw. Verlustes nach § 17 EStG haben.

Deshalb hat das BMF eine Übergangsregelung geschaffen. Die bisherigen Regelungen (siehe BMF, Schreiben v. 21.10.2010) können aus Gründen des Vertrauensschutzes weiterhin in allen offenen Fällen angewandt werden, wenn eine Finanzierungshilfe bis zum 27.09.2017 gewährt wurde oder bis zu diesem Termin eigenkapitalersetzend geworden ist.

Entsprechende Darlehen bzw. Bürgschaften fallen unter die Vorschriften des MoMiG, sofern ein Insolvenzverfahren bei einer GmbH nach dem 31.10.2008 eröffnet wurde oder anfechtbare Rechtshandlungen i.S.d. § 6 AnfG nach dem 31.10.2008 vorgenommen wurden. Damit gilt die Übergangsregelung für entsprechende Vorgänge in der Zeitspanne zwischen 31.10.2008 und 27.9.2017.

Nachträgliche Anschaffungskosten

In allen übrigen Fällen und auch außerhalb der o. g. Zeitspanne liegen nachträgliche Anschaffungskosten nur unter den Voraussetzungen des § 255 HGB vor. Folglich muss es sich um Aufwendungen handeln, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Dies sind insbesondere:

- Nachschüsse (§§ 26 ff GmbHG),
- sonstige Zuzahlungen (§ 272 II Nr. 4 HGB),
- Einzahlungen in die Kapitalrücklage,
- Barzuschüsse oder
- ein Verzicht auf eine werthaltige Forderung.

Keine nachträglichen Anschaffungskosten

Hingegen führen

- Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen,
- der Ausfall eines Darlehens oder
- der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung

nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung.

Gleiches gilt auch bei einer nur gesellschaftsintern wirkenden Umgliederung einer freien Gewinnrücklage in eine zweckgebundene Rücklage; diese erhöht die Anschaffungskosten des Gesellschaftsanteils nicht.

Sonderfall Rangrücktritt

Allenfalls wenn eine gewährte Fremdkapitalhilfe aufgrund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist, können nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen. In der Praxis wird dies vor allem ein Gesellschafterdarlehen mit einem vereinbarten Rangrücktritt sein. Solch ein Darlehen hat auch bilanzsteuerrechtlich die Funktion von zusätzlichem Eigenkapital (BFH, Urteil vom 15.4.2015, I R 44/14, BStBl 2015 II S. 769), so dass hierbei nachträgliche Anschaffungskosten gegeben sein können.

Nichtanwendungsgesetz im JStG 2019 wurde geplant und umgesetzt im neuen § 17 IIa EStG. Gem. § 52 Abs. 25a EStG für Veräußerungen nach dem 31.07.2019, auf Antrag auch vorher anzuwenden.

§ 17

(2a) ¹Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile im Sinne des Absatzes 1 zu erwerben. ²Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. ³Zu den nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des Satzes 2 gehören insbesondere

1. offene oder verdeckte Einlagen,
2. Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft **gesellschaftsrechtlich veranlasst** war, und
3. Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit **gesellschaftsrechtlich veranlasst** war.

⁴Eine **gesellschaftsrechtliche Veranlassung** liegt regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel im Sinne der Nummern 2 oder 3 bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte.

⁵Leistet der Steuerpflichtige über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus Einzahlungen in das Kapital der Gesellschaft, sind die Einzahlungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf seine gesamten Anteile einschließlich seiner im Rahmen von Kapitalerhöhungen erhaltenen neuen Anteile aufzuteilen.

Damit erfolgt eine Korrektur der geänderten Rechtsprechung, die mit dem BFH-Urteil vom 11. Juli 2017 vollzogen wurde.

Erläuterung, auch anhand der Gesetzesbegründung:

In Anlehnung an § 255 Abs. 1 Handelsgesetzbuch (HGB) werden in § 17 Abs. 2a EStG die Anschaffungskosten einschließlich nachträglicher Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften im Anwendungsbereich des § 17 EStG erstmals definiert.

Es werden auch nachträgliche Anschaffungskosten ausdrücklich genannt, die in § 17 Abs. 2a Satz 3 EStG beispielhaft in einer nicht abschließenden Aufzählung definiert sind.

Nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 EStG gehören offene und verdeckte Einlagen, wie etwa Nachschüsse im Sinne der §§ 26ff. Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) und sonstige Zuzahlungen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in die Kapitalrücklage, Barzuschüsse oder der Verzicht auf werthaltige Forderungen zu den nachträglichen Anschaffungskosten.

Dies entspricht der bisherigen Rechtsprechung des BFH sowie der herrschenden Meinung, so dass insoweit keine Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage eintritt.

Nach dem BFH-Urteil vom 20. Juli 2018 (IX R 5/15, BStBl. 2019 II, S. 194) sind auch Gesellschaftereinlagen in letzter Minute zur Ablösung von gesellschafterverbürgten Darlehen nachträgliche Anschaffungskosten. Eine solche Einlage in letzter Minute ist aber nach dem Inkrafttreten des § 17 Abs. 2a EStG nur noch empfehlenswert, wenn Zweifel an der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Bürgschaft bestehen. Ist die Bürgschaft eines Gesellschafters nämlich gesellschaftsrechtlich veranlasst, führt die ausgefallene Regressforderung ohnehin zu nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 3 EStG.

Durch die rein gesellschaftsintern wirkende Umgliederung einer freien Rücklage in eine zweckgebundene Rücklage können jedoch – der Verwaltungsauffassung im oben angegebenen BMF-Schreiben vom 5. April 2019 entsprechend – keine nachträglichen Anschaffungskosten auf den Geschäftsanteil des veräußernden Gesellschafters entstehen.

Abweichend von der neueren BFH-Rechtsprechung sieht § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG nun ausdrücklich vor, dass Darlehensverluste zu den nachträglichen Anschaffungskosten gehören, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war.

Damit wird sichergestellt, dass solche Darlehensverluste auch dann gewinnmindernd zu berücksichtigen sind, wenn das Darlehen nach den Grundsätzen des MoMiG zu behandeln ist.

Daneben wird in § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 3 EStG ausdrücklich geregelt, dass auch ausgefallene Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbare Forderungen bei gesellschaftsrechtlicher Veranlassung als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung berücksichtigt werden können.

Solche Regressforderungen entstehen, wenn der Gesellschafter aufgrund einer Bürgschaft zugunsten seiner GmbH als Bürge in Anspruch genommen wurde und Zahlungen geleistet hat. Offen bleibt, was unter Forde-

rungsausfällen zu verstehen ist, die einer Bürgschaftsregressforderung vergleichbar sind.

Voraussetzung für die Berücksichtigung von Darlehensverlusten sowie der Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen oder vergleichbaren Forderungen als nachträgliche Anschaffungskosten ist deren gesellschaftsrechtliche Veranlassung.

Eine solche gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt nach § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder die Sicherungsmittel im Sinne von § 17 Abs. 2a Nr. 2 oder 3 EStG bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte, die Hingabe des Darlehens an die Kapitalgesellschaft also nicht zu fremdüblichen Konditionen erfolgt ist. Dabei ist insbesondere zu prüfen, ob die Gesellschaft unter den bestehenden Verhältnissen von einem Dritten, etwa von einem Kreditinstitut, noch ein Darlehen zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte.

Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt beispielsweise auch dann vor, wenn der Gesellschafter sein 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.

Bei der Prüfung, ob eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung vorliegt, sind die früheren Grundsätze der BFH-Rechtsprechung sowie die Verwaltungsauffassung im BMF-Schreiben vom 21. Oktober 2010 = § 17/1 maßgebend.

Die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des § 17 EStG bestimmt sich daher nach den unterschiedlichen Fallgruppen (in der Krise hingeebene Darlehen, stehengelassene Darlehen, Finanzplandarlehen und krisenbestimmte Darlehen), die künftig wieder Anwendung finden.

Werden dagegen ausgefallene Darlehen und sonstige Sicherheiten aus rein betrieblichen Gründen gewährt, können diese auch künftig nicht als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt werden.

Für nicht geschäftsführende Gesellschafter mit einer Beteiligung von zehn Prozent oder weniger findet nach dem sogenannten Kleinanlegerprivileg des § 39 Abs. 5 Insolvenzordnung (InsO) das Eigenkapitalersatzrecht keine Anwendung. Für diesen Gesellschafterkreis konnten nach Ansicht der Rechtsprechung sowie der Finanzverwaltung keine nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne von § 17 EStG berücksichtigt werden (vgl. BFH vom 02.04.2008, IX R 76/06, BStBl. 2008 II, S. 706).

Lediglich für einen Ausnahmefall führte der endgültige Ausfall des Darlehensrückforderungsanspruchs zu nachträglichen Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts des Darlehens. Eine solche Ausnahme liegt vor, wenn ein Kleinanleger im vorstehenden Sinne auf seine insolvenzrechtliche Privilegierung verzichtet und von vornherein erklärt, das gewährte (Finanzplan-)Darlehen solle wie Eigenkapital (funktionales Eigenkapital) und im Insolvenzfall nur nachrangig behandelt werden; ferner müssen sich die Beteiligten in der Insolvenz der Gesellschaft an diese Abrede halten (vgl. BFH vom 06.05.2014, IX R 44/13, BStBl. 2014 II, S. 781).

Vor diesen Hintergrund ist es sehr zu begrüßen, dass § 17 Abs. 2a EStG keine Beschränkung mehr für solche Kleinanleger enthält, so dass diese Gesellschaftergruppe – auf Antrag auch schon rückwirkend vor dem 31. Juli 2019 – gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehensverluste sowie Verluste aus sonstigen Sicherheiten gewinnmindernd als nachträgliche Anschaffungskosten geltend machen kann.

Zuvor setzte das voraus, dass der zu zehn Prozent oder weniger beteiligte Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt ist.

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 V 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 II GmbHG ihre rechtliche Selbständigkeit.

Beispiel

Lisa war zunächst Anteilseigner einer GmbH mit einer Beteiligung von 0,75 % (Anschaffungskosten 15.000 €). In 2017 erwarb sie für 150.000 € weitere Anteile, die selbst eine Beteiligung von 0,5 % vermittelten. In 2020 veräußert sie die in 2017 erworbenen Anteile (0,5 %) 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 2017 erworbenen Anteile 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 II S. 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 fünf Jahre bestanden hat.*

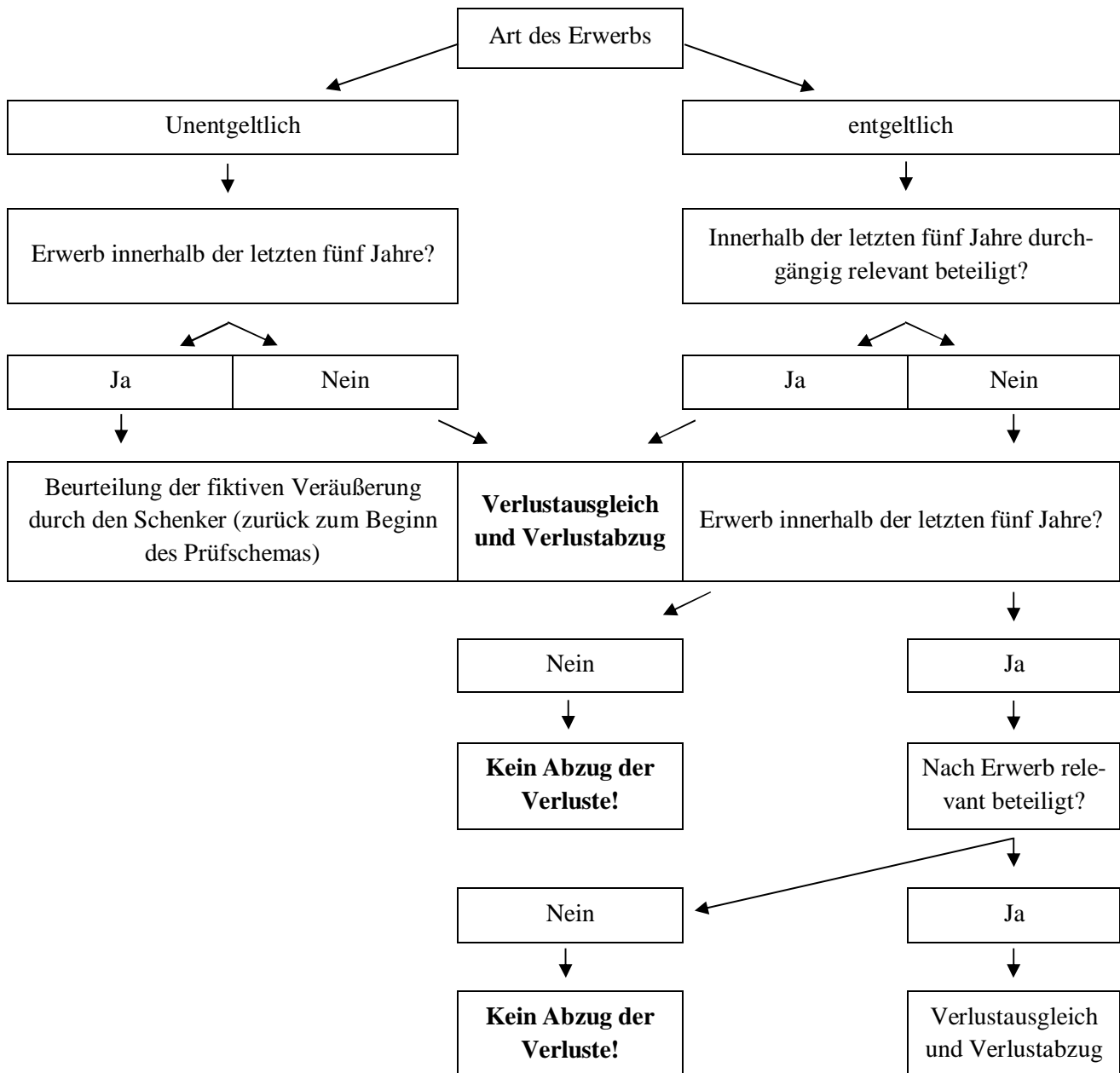
Ausnahmeregelungen:

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

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

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

Aber: Beachte Ausgleichsbeschränkung bei Drittstaatenverlusten gem. § 2a EStG!



Vorübergehend 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 II S. 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 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 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 wendete

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

Hintergrund für den aufgehobenen Nichtanwendungserlass war die ursprüngliche Planung der Regierung, durch eine klarstellende Gesetzesänderung in § 3c II S. 1 EStG die Auffassung der Verwaltung gesetzlich festzuschreiben und damit die BFH-Rechtsprechung zu unterlaufen. Es wurde 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 sah 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 umgesetzt. § 3c II S. 1 EStG ist um einen neuen S. 7 (zunächst Satz 2) ergänzt worden, nachdem es für die Anwendung des S. 1 die Absicht ausreicht, Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen zu erzielen. Die Gesetzesänderung ist allerdings erst ab 2011 anzuwenden (vgl. § 52 VIIIa S. 3 EStG, aufgehoben).

9. Freibetrag nach § 17 III 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, wird der Freibetrag von €9.060 um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn den Betrag von €36.100 überschreitet, vermindert.

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

Wird nur ein Teil aller Anteile der Kapitalgesellschaft veräußert, vermindert sich der Freibetrag von €9.060 und der Grenzbetrag von €36.100 in dem Verhältnis, in dem die veräußerten Anteile zum Gesamtkapital der Gesellschaft stehen.

Beispiel

40 % 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 %) oder nur einen Teil seiner bisherigen Beteiligung (d. h. Teile einer anfangs 40 % übersteigenden Beteiligung) veräußert.

9.1 Beispiele zur Darstellung des Grundfalls

Ausgangssachverhalt

Karl Käfer ist seit Gründung der (inländischen) Lisa-GmbH in 2013 (Stammkapital €200.000) deren Alleingesellschafter. Das Wirtschaftsjahr der GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Den Geschäftsanteil (Betrag €200.000) hält er im Privatvermögen. Die Anschaffungskosten des

Karl Käfer betragen €210.000. In 2020 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 I S. 1 EStG (mit mindestens 1 %) 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 S. 1 c) EStG ist zu beachten (und entsprechend § 3c II S. 1 EStG).

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

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

Lösungsansatz

Veräußerungserlös	810.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG	<u>324.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		486.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60% nach § 3c II S. 1 EStG		<u>126.000 €</u>
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		<u>360.000 €</u>

Ein Freibetrag nach § 17 III 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 S. 1 c) EStG	<u>90.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		135.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 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 S. 1 c) EStG	<u>108.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		162.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 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 S. 1 c) EStG	<u>112.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		168.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 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 S. 1 c) EStG	<u>60.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		90.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 EStG		<u>126.000 €</u>
Veräußerungsverlust nach § 17 EStG		<u>36.000 €</u>

Grundsätzlich kann dieser im Rahmen des Verlustausgleichs berücksichtigt werden. Allerdings kann der Verlustausgleich vorher nach Maßgabe des § 17 III S. 6 EStG ausgeschlossen sein.

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

Lösungsansatz

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

Veräußerungserlös	500.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG	<u>200.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		300.000 €
Anschaffungskosten	126.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 EStG		<u>75.600 €</u>
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		<u>224.400 €</u>

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

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

Lösungsansatz

Veräußerungserlös	135.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG	<u>54.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		81.000 €
Anschaffungskosten	126.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 EStG		<u>75.600 €</u>
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		<u>5.400 €</u>

Freibetrag nach § 17 III 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 % von € 9.060). Eine Kürzung dieses Freibetrags erfolgt nicht, da der Veräußerungsgewinn (€ 5.400) den anteiligen Grenzbetrag von € 21.660 (60 % 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 % der Beteiligung für € 162.000 (d. h. Karl Käfer behält 40 %)

Lösungsansatz

Veräußerungserlös	162.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG	<u>64.800 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		97.200 €
Anschaffungskosten	126.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 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 % der Beteiligung für € 170.000 (d. h. Karl Käfer behält 40 v. H.)

Lösungsansatz

Veräußerungserlös	170.000 €	
davon steuerfrei nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG	<u>68.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungserlöses		102.000 €
Anschaffungskosten	126.000 €	
Berücksichtigung nur der Hälfte nach § 3c II S. 1 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 IV EStG

Nach § 17 IV 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.

Ist dabei ein Sonderausweis gem. § 28 II S. 1 HS 1 i. V. m. § 28 II S. 2 KStG gemindert worden, wird insoweit die Rückzahlung gem. § 20 I Nr. 2 EStG als Kapitalertrag besteuert, vgl. auch § 17 IV S. 3 EStG.

Die Regelungen über den Ausschluss von Verlusten (§ 17 II S. 6 EStG) sind entsprechend anzuwenden.

Zeitliche Zuordnung

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

Zeitpunkt der Auflösung gem. § 17 IV EStG:

Bei Auflösung der Gesellschaft (z. B. durch Insolvenz, vgl. § 60 I 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 V EStG

§ 17 V 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 I S. 1 EStG erfüllen, d. h. der Anteilsinhaber innerhalb der letzten fünf 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 in einen anderen Staat der EU, enthält § 17 V S. 2-4 EStG eine Sonderregelung.

In allen anderen Fällen gilt § 17 V S. 1 EStG.

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

Voraussetzung der Anwendung des § 17 V 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 Orts der Geschäftsleitung erfasst.

Da die Verlegung des Sitzes oder des Orts 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 dadurch durch 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 V EStG nicht ein. Dieser Fall führt daher nicht zu einer Besteuerung. Die Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts durch § 17 V EStG ist daher, anders als bei § 4 I S. 3 EStG, nicht umfassend, sondern erfasst nur den Fall der Sitz- oder Geschäftsleitungsortverlegung.

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 V 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 I, 3 KStG geregelt.**

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 V 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 V 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, welches das Besteuerungsrecht dem anderen Staat zuordnet.

"Beschränkt" wird das deutsche Besteuerungsrecht, wenn Deutschland eine ausländische Steuer auf den Veräußerungsgewinn nach § 34c I 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 V 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 I 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, z.B. Tschechien, Slowakei und Zypern. 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.

Ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 1999 wurde die Grenze für eine wesentliche Beteiligung im Rahmen des § 17 EStG von mehr als 25 % 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 sollte die geminderte Beteiligungshöhe auch rückwirkend für Beteiligungsverhältnisse gelten, die bereits vor Gesetzesverkündung begründet worden waren. Diese Auslegung wurde dann aber durch den BFH mit Urteil vom 11.12.2012 mit der sog. veranlagungszeitraumbezogenen Betrachtungsweise kassiert, vgl. auch BMF 27.05.2013 (Erlasse § 17/4).

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 Recht 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 (Erlasse § 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 I S. 4i.V.m. § 52 I S. 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 Lastengleichheit 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 II 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). Einer anteiligen Zuordnung der Veräußerungskosten i.S. von § 17 II EStG bedarf es nicht. Diese sind unter Beachtung von § 3c II S. 1 EStG in vollem Umfang vom steuerbaren Veräußerungserlös abzuziehen.

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 Gesamthaltedauer 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 Zeit-

raum 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 II 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 II S. 1 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 S. 1 c)EStG i.V.m. § 3c II S. 1 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 Rege-

lungen unter II.1.c) bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 II 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 S. 1 c) EStG i.V.m. § 3c II S. 1 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 (§ 2 I S. 1 Nr. 7 EStG, § 22 Nr. 2 EStG) gehören auch die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. des § 23 EStG.

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

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

Ausnahmen **waren**:

- a) § 17 EStG: Anteile an Kapitalgesellschaften bei relevanter Beteiligung
- b) § 21 UmwStG a.F.: einbringungsgeborene Anteile an Kapitalgesellschaften
- c) bei der entgeltlichen Veräußerung von Forderungen
 - a. §§ 20 II Nr. 2 bis 4 EStG a.F.
 - b. § 21 I 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 **Unternehmenssteuerreformgesetz 2008** wurde der Anwendungsbereich dieser Vorschrift insofern eingeschränkt, als **ab dem Jahr 2009** die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte mit Kapitalanlagen grundsätzlich **nicht mehr** von dieser Norm erfasst wird, weil diese jetzt unabhängig von Haltefristen der Abgeltungsteuer unterliegen.

☞ **Merke!**

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

2. Gegenstand von privaten Veräußerungsgeschäften

2.1 Allgemeines

Ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG kann sich bei allen Wirtschaftsgütern ergeben, insbesondere bei Grundstücken und Veräußerung von Gegenständen, die nicht zu den Gegenständen des täglichen Gebrauchs gehören, zum Beispiel Kunstgegenstände, Schmuck, Edelmetalle (insbesondere Gold und Silber, aber auch Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen), Fremdwährungen, **Bitcoins**, Container (Vermietung gem. §22 Nr. 3 EStG).

Bei Xetra-Gold oder EUWAX Gold Inhaberschuldverschreibungen

handelt es sich um börsenfähige Wertpapiere. Sie bieten die Möglichkeit, an der Wertentwicklung von Gold zu partizipieren. Sie bilden den Goldpreis – stets aktuell – nahezu eins zu eins ab. Zur Besicherung und Erfüllung der Auslieferungsansprüche wird die Inhaberschuldverschreibung jederzeit durch physisch eingelagertes Gold zu mindestens 95 % gedeckt. Jede einzelne Schuldverschreibung gewährt dem Inhaber das Recht auf Auslieferung eines Gramms Gold. Daneben besteht die Möglichkeit, die Wertpapiere an der Börse zu handeln.

Keine Einkünfte aus Kapitalvermögen

Der BFH hat sich in mehreren Entscheidungen auf den Standpunkt gestellt, dass Gewinne aus Veräußerung oder Einlösung von Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen nicht zu steuerbaren Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG bzw. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG führen (BFH, Urteil v. VIII R 35/14, BStBl 2015 II S. 834; BFH, Urteil v. 12.5.2015, VIII R 4/15, BStBl 2015 II S. 835; BFH, Urteil v. 12.5.2015, VIII R 19/14, BFH/NV 2015 S. 1559). Die Schuldverschreibung verbrieft keine Kapitalforderung, sondern einen Anspruch auf eine Sachleistung, nämlich die Lieferung physischen Goldes. Im Ergebnis seien sowohl der Erwerb als auch die Einlösung oder der Verkauf der Inhaberschuldverschreibungen dem unmittelbaren Erwerb oder Verkauf physischen Goldes gleichzustellen. **Derartige Goldgeschäfte habe der BFH aber stets als private Veräußerungsgeschäfte nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** angesehen, mit der Folge, dass der Gewinn nach Ablauf eines Jahres zwischen Anschaffung und Veräußerung bzw. Einlösung nicht steuerbar ist.

Die Frage, ob der Erwerb von Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen mit nachfolgender Ausübung des Anspruchs gegenüber der Emittentin auf Lieferung physischen Goldes ein privates Veräußerungsgeschäft darstellt, wenn Erwerb und Ausübung des Rechts innerhalb des einjährigen Zeitraums des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG erfolgen, ist höchstrichterlich noch ungeklärt. Das Schleswig-Holsteinische FG stellt sich auf den m.E. zutreffenden Standpunkt, dass in den Fällen, in denen der Erwerber gegenüber der Emittentin seinen in der Inhaberschuldverschreibung verbrieften Anspruch auf Lieferung physischen Goldes geltend macht, allein in der Einlösung der Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibung verbunden mit der Auslieferung des physischen Goldes innerhalb der Einjahresfrist – anders als beim Verkauf der Inhaberschuldverschreibungen – keine Veräußerung i. S. der 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu sehen ist (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 6.9.2017, 5 K 152/16, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 33/17).

Grundstücksgleiche Rechte (begrifflich wie in § 21 I S. 1 Nr. 1 EStG) unterliegen im Gegensatz zu den sonstigen Rechten der für Grundstücke geltenden 10-jährigen Veräußerungsfrist des § 23 I S. 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**.

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 Behaltefrist.

Nach § 23 I S.1 Nr. 1 S. 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 2012 erworbenen Grund und Boden im Jahr 2015 ein Einfamilienhaus, das er zu Wohnzwecken vermietet. Im Jahr 2018 beginnt er mit dem Ausbau des bisher nicht nutzbaren Dachgeschosses zu einer 2., zur Vermietung bestimmten Wohnung. Im März 2020 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 S.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

- Der Ausnahmetatbestand § 23 I S.1 Nr. 1 S. 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 I S.1 Nr. 1 S. 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 2013 ein unbebautes Grundstück erworben, das er zunächst verpachtet. Nach Kündigung des Pachtvertrags zum 31.12.2014 errichtet er im Jahr 2015 auf dem Grundstück ein Einfamilienhaus, das er bis zu seiner Veräußerung im Jahr 2020 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 Wohnzwecken

- 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 I S.1 Nr. 1 S. 3 EStG begünstigt.

 **Merke!**

*Auch das häusliche **Arbeitszimmer** dient nicht Wohnzwecken, selbst wenn der Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach § 4 V S. 1 Nr. 6b EStG, § 9 V 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.*

Das FG Köln ist aber der Auffassung, dass – jedenfalls im Rahmen von Überschusseinkünften – das häusliche Arbeitszimmer kein selbständiges Wirtschaftsgut darstellt. Das häusliche Arbeitszimmer ist danach Teil des privaten Wohnbereichs des Steuerpflichtigen und gehört damit zur Wohnnutzung i.S.d. § 23 I S. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, die unter den dort genannten Voraussetzungen eine Versteuerung als privates Veräußerungsgeschäft ausschließt (FG Köln, Urteil v. 20.3.2018, 8 K 1160/15, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 11/1).

eigenen Wohnzwecken

- Steuerpflichtige allein
- mit seinen Familienangehörigen
- gemeinsam mit seinem Lebensgefährten
- **unschädlich** ist die **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 VI 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 drei volle Kalenderjahre bewohnt wird
- ausreichend die durchgehende Eigennutzung innerhalb der letzten drei 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 verlangte in beiden Alternativen eine **ununterbrochene Selbstnutzung**, obwohl nach dem Wortlaut des § 23 I S.1 Nr. 1 S. 3 EStG die ausschließliche Eigennutzung nur bei der 1. Alternative gefordert ist.

- Das FG Baden-Württemberg hat entschieden, dass der Veräußerungsgewinn in diesem Fall nicht steuerpflichtig ist. In der Begründung weist das Gericht auf § 23 I S. 1 Nr. 1 Satz 3 2. **Alt.** EStG hin, wonach "nach seinem klaren Wortlaut - anders als die **1. Alternative** - keine Ausschließlichkeit der Eigennutzung" erforderlich sei. Es genüge also "eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren."
- FG Baden-Württemberg, Urteil v. 7.12.2018, 13 K 289/17.
Nach Auffassung des Finanzgerichts erfordert § 23 I S. 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG nach seinem klaren Wortlaut – anders als die 1. Alternative – keine Ausschließlichkeit der Eigennutzung. Es genüge eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren. Diese müsse – mit Ausnahme des mittleren Kalenderjahres – nicht während des gesamten Kalenderjahres vorgelegen haben. Es genüge unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH ein zusammenhängender Zeitraum der Eigennutzung, der sich über drei Kalenderjahre erstrecke. Für diese Auslegung spreche auch die Gesetzesbegründung. Der Gesetzgeber habe eine "ungerechtfertigte Besteuerung von Veräußerungsvorgängen bei Aufgabe des Wohnsitzes (z.B. wegen Arbeitsplatzwechsels) vermeiden" wollen. Diesem Zweck widerspreche es, den Veräußerungsgewinn bei einer kurzzeitigen Zwischenvermietung bis zur Veräußerung zu besteuern. Sei im Übrigen die (längerfristige) Vermietung vor Beginn des Dreijahreszeitraums unschädlich, sei nicht nachvollziehbar, warum eine kurzzeitige Vermietung bis zur Veräußerung am Ende einer langjährigen Eigennutzung zur Steuerpflicht führen sollte. Eine kurzzeitige Vermietung am Ende des Dreijahreszeitraumes müsse "erst recht" dazu führen, dass die Veräußerung nicht steuerbar sei. Entgegen der Ansicht des beklagten Finanzamts sei nicht zwischen einem steuerunschädlichen Leerstand und einer steuerschädlichen Vermietung zu differenzieren.
- Das Finanzamt legte Nichtzulassungsbeschwerde ein.
- Der BFH hat sich mit nun mit Urteil vom 03.09.2019 dem FG B-W angeschlossen.

- Der BMF ist mit Schreiben vom 17.06.2020 der Auffassung des BFH gefolgt:

„Von der Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG sind Wirtschaftsgüter ausgenommen, die im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden. Dabei muss die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken über einen zusammenhängenden Zeitraum vorliegen, der sich über drei Kalenderjahre erstreckt. Es genügt hierbei, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut im Jahr der Veräußerung zumindest am 1. Januar, im Vorjahr der Veräußerung durchgehend sowie im zweiten Jahr vor der Veräußerung mindestens am 31. Dezember zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Es ist mithin unschädlich, wenn das Wirtschaftsgut im Anschluss an die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nach den vorgenannten zeitlichen Kriterien im Jahr der Veräußerung vermietet wird. Wird das Wirtschaftsgut hingegen im Vorjahr der Veräußerung kurzfristig zu anderen Zwecken genutzt (z.B. vorübergehende Vermietung) oder kommt es im Vorjahr der Veräußerung zu einem vorübergehenden Leerstand, ist der Veräußerungsgewinn zu versteuern“.

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
- Spekulationsabsicht nicht erforderlich
- Erwerbshandlung muss vom Willen des Steuerpflichtigen getragen werden

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 durch

- Erbchaft und im Rahmen der Erbauseinandersetzung durch Realteilung ohne Ausgleichszahlung
- Vermächtnis
- Pflichtteil
- Schenkung

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

*Da der Erbe im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** gem. § 1922 BGB 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 I S. 3 EStG gilt dies auch für die **unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge**.*

Beispiel

Mutter Lisa erwirbt 2009 eine **Eigentumswohnung**, die sie 2010 ihrer Tochter Chiara im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen lebenslängliche Versorgungsleistungen von monatlich € 5.000 überträgt. Der Rentenbarwert beträgt 800.000 €, der Verkehrswert 2 Mio. € in 2010.

Lösung

Die im Zusammenhang mit der in 2010 **teilentgeltlichen Vermögensübertragung** (vgl. Erlasse § 10/5 Rz.3,21) vereinbarten wiederkehrenden nicht begünstigten Versorgungsleistungen führen zu Anschaffungskosten von 800.000 €. Es liegt insoweit eine Veräußerung i. H. v. $800.000/2 \text{ Mio. €} = 40 \%$ und keine unentgeltliche Übertragung vor.

Insoweit kann Chiara das Grundstück nicht vor 2021 steuerfrei verkaufen.

Soweit Chiara das Grundstück i. H. v. $1,2/2 \text{ Mio. €} = 60 \%$ unentgeltlich erworben hat, ist ihr als unentgeltliche Einzelrechtsnachfolgerin die Anschaffung durch Lisa zuzurechnen, so dass Chiara das Grundstück insoweit nicht vor 2020 steuerfrei verkaufen kann..

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 S 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 S, 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 S 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

2019 überträgt Vater Karl seinem Sohn S eine 2008 erworbene Eigentumswohnung (Verkehrswert: €250.000) im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. S hat auf der Wohnung lastende Verbindlichkeiten in Höhe von €125.000 übernommen. Im Jahr 2020 verkauft S die Eigentumswohnung.

Lösung

S hat die Wohnung zur Hälfte unentgeltlich, zur Hälfte entgeltlich erworben. Soweit S 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 2019 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 S 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 zu verstehen. Als Veräußerung im Sinne des § 23 I S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG gelten auch die Ersatztatbestände nach § 23 I S. 5 EStG.

Beispiel

Karl überträgt im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ein von ihm am 01.07. 2020 für €500.000 angeschafftes Mietwohngrundstück mit Ablauf des 31.12.2020 auf seinen Sohn S. Das Grundstück hat zu diesem Zeitpunkt einen Verkehrswert von €600.000. S 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 oder Personengemeinschaft ist insoweit nicht als Veräußerung anzusehen, als der bisherige Eigentümer am Vermögen der Gesellschaft oder Gemeinschaft beteiligt ist oder wird. Wirtschaftsgüter einer Gesamthandgemeinschaft sind abweichend von den Vorschriften des bürgerlichen Rechts anteilig den Gesellschaftern oder Gemeinschaftern zuzurechnen (§ 39 II 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 Lisa zu je $\frac{1}{2}$ beteiligt. Im Jahr 2020 beteiligt sich S an der GbR und bringt dazu ein Mietwohngrundstück mit einem Wert von €150.000, das er 2011 für €90.000 erworben hatte, in die GbR ein. Danach sind Karl, Lisa und S 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 S nach Einbringung in diesem Umfang nicht mehr zuzurechnen ist.

Berechnung des Veräußerungsgewinns:

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

☞ **Merke!**

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

Beispiel

Im obigen Beispielfall veräußert die GbR im Jahr 2022 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 Lisa und S an Karl zu behandeln. Der von S erzielte Veräußerungsgewinn unterliegt nicht der Besteuerung nach § 23 I S. 1 Nr. 1 EStG, weil er das Grundstück, soweit es ihm zuzurechnen ist, vor mehr als 10 Jahren erworben hat.

Berechnung des von Lisa erzielten Veräußerungsgewinns:

$\frac{1}{3}$ des Veräußerungserlöses von €180.000	€60.000
abzgl. $\frac{1}{3}$ der Anschaffungskosten von €150.000 im Jahr 2020	€50.000
Veräußerungsgewinn Lisa	€10.000

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

Beispiel

Ehegatten A und B leben im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Ehemann A erwarb 2011 für €100.000 ein bebautes Grundstück, das seither von ihm vermietet wurde. Die Ehe wird im Jahr 2020 geschieden. Der geschiedenen Ehefrau steht ein Zugewinnausgleichsanspruch gegen A in Höhe von €150.000 zu. Zur Abgeltung dieses Anspruchs überträgt in 2020 A ihr das Grundstück, das im Übertragungszeitpunkt einen Verkehrswert von €150.000 hat.

Lösung

Wird ein Grundstück vom Eigentümer an einen Dritten zur Tilgung einer diesem - gleich aus welchem Rechtsgrund - zustehenden Geldforderung an Erfüllung Statt übertragen, handelt es sich um ein Veräußerungsgeschäft beim Eigentümer bzw. Anschaffungsgeschäft beim Dritten. Da im Beispielfall A

das Grundstück innerhalb von 10 Jahren nach Erwerb veräußert hat, ist ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft i. S. von § 23 I S. 1 Nr. 1 EStG gegeben.

Der von A zu versteuernde Veräußerungsgewinn beträgt:

Veräußerungserlös	150.000 €
Anschaffungskosten	./ 100.000 €
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 2012 erworbenen, unbebauten Grundstücks, an dem er sich ein Eigentümererbbaurecht bestellt. In Ausübung des **Erbbaurechts** errichtet er 2020 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 **nach dem 31.12.2008** angeschafft werden, beträgt die Frist 10 Jahre, wenn aus deren Nutzung zumindest in einem Jahr Einkünfte - z. B. aus der Vermietung - erzielt werden (§ 23 I S. 1 Nr. 2 S. 4 EStG, § 52 Abs. 31 S.1 EStG). Sinn dieser Regelung ist die Vermeidung von Steuersparmodellen, die sich in der Praxis insbesondere aus der Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern (insbes. Containerleasing) - bedingt durch die Umgehung der Veräußerungsgewinnbesteuerung nach Ablauf der Frist - gebildet haben.

 **Merke!**

Die Fristen beziehen sich auf den Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung. Gemäß § 108 Abs.1 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. Wurde z. B. ein Grundstück am 24.05.2010 angeschafft, endet die Besteuerungsfrist mit Ablauf des 24.05.2016. Also steuerfrei bei Veräußerung ab 25.05.2020.

 **Merke!**

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

Besonderheiten

- Wirkt bei einem notariellen Kaufvertrag über ein Grundstück innerhalb der Veräußerungsfrist auf der Käuferseite ein **vollmachtloser Vertreter** mit und genehmigt der Käufer das Rechtsgeschäft außerhalb der Behaltefrist, so ist das private Veräußerungsgeschäft **nicht** nach § 23 I EStG steuerbar. Die Genehmigung wirkt steuerrechtlich nicht auf den Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts zurück.
- Ein außerhalb der Veräußerungsfrist liegender Zeitpunkt des Eintritts einer aufschiebenden Bedingung des Veräußerungsgeschäfts ist unmaßgeblich.
- 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 (**schuldrechtlicher Vertrag**) 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 I S. 5 EStG). Nach § 23 III S. 2 ist dabei anstelle des Veräußerungspreises der für den Zeitpunkt der Einlage nach § 6 I Nr. 5 EStG angesetzte Wert oder der 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 angesetzter Wert gegenüberzustellen (§ 23 III S. 3 EStG).

Merke!

*Nach Auffassung der Finanzverwaltung konnten Verluste aus dem Verkauf von **Gebrauchsgegenständen** des täglichen Lebens, z. B. Pkw, mit Ausnahme von Oldtimern, steuerlich nicht berücksichtigt werden, weil hier i. d. R. potentielle Wertsteigerungen ausgeschlossen sind und daher nach objektiven Maßstäben die auch bei privaten Veräußerungsgeschäften erforderliche Überschusserzielungsabsicht zu verneinen ist. Andererseits galt aber auch: Ergibt sich aus einem solchen Geschäft im Einzelfall ein Gewinn, z. B. aus dem Verkauf eines Jahreswagens durch den Werksangehörigen, brauchte 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 I S. 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 I S. 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 Wertsteigerungspotenzials 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 auf Grund eines nach dem 13.12.2010 rechtskräftig abgeschlossenen Vertrags erworben werden, § 52 Abs.31 S.1 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 Erbbauverpflichteten 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 I 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 III S. 2 BewG 5,5 % Als Veräußerungspreis ist lediglich der abgezinsten 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) oder keine Versorgungsleistung, also Übertragung nach dem 31.12.2007, vorliegt
 - ✓ Ertragsanteil der Leibrente gehört zu den wiederkehrenden Bezügen und ist nach **§ 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a) bb) EStG** zu versteuern.
 - ✓ Unterschiedsbetrag (Veräußerungspreis) zwischen Ertragsanteil und Rentenzahlung, d. h. der Kapitalanteil (Rentenbarwert), ist der maßgebende Betrag zur Berechnung des Veräußerungsgewinns.
 - ✓ Zeitrenten sind wie Kaufpreistraten zu behandeln

 **Merke!**

Ein Veräußerungsgewinn fällt erstmalig in dem Veranlagungszeitraum an, in dem die Summe der Kapitalanteile die Anschaffungskosten, abzüglich AfA, zuzüglich der Werbungskosten übersteigt. Entsprechend ist zu verfahren bei der Veräußerung gegen dauernde Lasten.

Der Kapitalwert kann statt nach bewertungsrechtlichen Vorschriften auch nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelt werden, die zu genaueren Annäherungswerten führen.

5.2.2 Anschaffungskosten

Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die erbracht werden, um das Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (§ 23 III S. 1 EStG i. V. mit § 255 I 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 III EStR sind, müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um diese Zuschüsse gekürzt werden.

5.2.3 Herstellungskosten

Herstellungskosten i. S. des § 23 III S. 1 EStG sind die vom Steuerpflichtigen getragenen Aufwendungen i. S. des § 255 II 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 2013 ein bebautes Grundstück zum Kaufpreis von €140.000 erworben und für das aufstehende Gebäude Umbaukosten in Höhe von €60.000 aufgewendet. Durch Kaufvertrag vom 15.02.2020 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, 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.
- Schuldzinsen, die nach der Veräußerung innerhalb oder außerhalb der Zehnjahresfrist anfallen, sind nach den BFH Urteilen vom 21.01.2014 und 08.04.2014 bei den Einkünften aus VuV abzugsfähig, soweit der Veräußerungserlös nicht ausreicht, das Darlehen zu tilgen. Vorfälligkeitsentschädigung dagegen bei § 23 EStG. Beachte hierzu auch BMF vom 27.07.2015 (§21/16)

5.2.5 Sonderfälle

Bei der Veräußerung eines teilentgeltlich z. B. im Wege der **vorweggenommenen Erbfolge** oder im Rahmen einer **Erbaueinwanderung 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 2012 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 2005 erworben. Im Jahr 2014 bebaut S das Grundstück mit einem Zweifamilienhaus. Die Herstellungskosten betragen €200.000. Im Jahr 2020 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 Teils des Grundstücks ist S die Anschaffung durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen, hierfür ist im Jahr 2020 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		75.000

Beispiel

A hat im Jahr 2011 ein unbebautes Grundstück für umgerechnet €50.000 angeschafft, auf dem er im Jahr 2012 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 2020 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		75.000

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 III S.S. 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 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. 31 S. 4 EStG). Die für Gebäudeherstellungsfälle geltende zeitliche Anwendungsregelung hat der Gesetzgeber erst mit dem Steuerbereinigungsgesetz 1999 nachgeschoben.

Beispiel

A erwirbt im Januar 2013 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 2013 lineare AfA nach § 7 IV EStG in Höhe von €3.000 (2 % von €150.000) und erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG in Höhe von €36.000 (9 % von €400.000) jährlich in Anspruch. Im Dezember 2020 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 €36.000 = €288.000)	<u>- 312.000</u>	
	238.000	<u>- 238.000</u>
Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn		262.000

 **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 V S. 1 Nr. 6b, § 9 V 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 I 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 I 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 Ertragsanteiltabelle des § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a) bb) EStG i. V. mit § 55 I EStDV ermittelte Ertragsanteil wird nach § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a) bb) EStG besteuert.
- Der Zinsanteil von dauernden Lasten ist entsprechend zu ermitteln, wird aber nach § 20 Abs.1 Nr. 7 EStG besteuert.
- Der Kapitalanteil führt in dem Kalenderjahr zu einem Veräußerungsgewinn, in dem er die Anschaffungskosten einschließlich der Werbungskosten übersteigt.

Beispiel

A hat zum 01.01. 2014 ein Grundstück für €14.040 erworben, welches er am 01.07. 2016 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 S. 3 Buchst. a) bb) EStG mit monatlich €110 (€500 x 22 %) zu versteuern (€1.320 jährlich). Der Kapitalanteil von monatlich € 390 (€500 ./ . €110) unterliegt erst ab dem 01.07. 2019 der Besteuerung nach § 23 EStG, da erst von

diesem Zeitpunkt an die Anschaffungskosten überschritten werden. Im Jahr 2019 sind demnach €2.340 als Veräußerungsgewinn zu erfassen. Ab dem Jahr 2020 bis zum Lebensende beträgt der jährliche Veräußerungsgewinn €4.680, jedoch begrenzt auf den Rentenbarwert von €76.278 (§ 14 Abs.1 BewG iVm BMF 26.10.2012, Vervielfältiger 12,713 zu unterstellen).

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

5.3.2 Berücksichtigung von Werbungskosten

 **Merke!**

Durch ein privates Veräußerungsgeschäft veranlasste Werbungskosten sind - abweichend vom Abflussprinzip des § 11 II EStG - in dem Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem der Verkaufserlös zufließt (§ 23 III S.S. 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 I S. 1 Nr. 2 AO zu ändern.

6. Besteuerungsfreigrenze

Der Gesamtgewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften ist nach § 23 III S. 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!**

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 III S. 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 III S. 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.

7. 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 III S. 7 EStG). Der Ausgleich negativer Einkünfte aus anderen Einkunftsarten mit Veräußerungsgewinnen i. S. des § 23 EStG ist aber 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 III S. 8 EStG ein Verlustrücktrag ins Vorjahr und anschließend ein unbegrenzter Verlustvortrag innerhalb der Einkunftsart.

Der Steuerpflichtige kann den Verlustrücktrag betragsgemäß begrenzen (§ 10d I S. 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).

Beispiel

A hat im VZ 2019 einen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von €1.000 erzielt. Im VZ 2020 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 2019 in Höhe von €599 bliebe aber steuerpflichtig.

Aktuelles BFH Urteil zur Berücksichtigung privater Veräußerungsverluste bei Ratenzahlungen: Der BFH hat in seinem Urteil von 06.12.2016 entschieden, dass ein privater Veräußerungsverlust im Falle von Ratenzahlungen anteilig nach dem Verhältnis der Teilzahlungsbeträge bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen ist und nicht erst im Jahr der letzten Zahlung.

Beispiel

S veräußerte zum 01.12. 2019 ein unbebautes Grundstück für insgesamt 250.000 € (Anschaffungskosten: 300.000 €). Nach einer vorherigen Anzahlung durch den Käufer von 100.000 € im Jahr 2019 war der Restbetrag erst in 2020 fällig.

In 2018 hatte S bereits einen Gewinn aus einem Grundstücksverkauf von 15.000 € erzielt.

Lösung

Es handelt sich um ein privates Veräußerungsgeschäft. S entsteht insgesamt ein Verlust von 50.000 € (Veräußerungspreis 250.000 € ./.. Anschaffungskosten 300.000 €). Nach Auffassung des BFH ist der Verlust anteilig mit 20.000 € (1. Rate 2019 100.000 € zu 250.000 € = 40 % von 50.000 €) dem Jahr 2019 zuzurechnen; die verbleibenden 30.000 € sind 2020 zu berücksichtigen.

Von dem im Jahr 2019 entstandenen Verlust mindern 15.000 € den Gewinn im vorangegangenen Jahr 2018. Wäre der Veräußerungsverlust insgesamt erst in 2020 (so das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 28.04.2016) berücksichtigt worden, könnte der Verlust nur in den folgenden Jahren verrechnet werden.

Vgl. auch zwischenzeitliche Fundstelle in H 23.

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 II EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 verrechnet werden. Sie können nicht mit Einkünften aus der **Nutzung** des Kapitalvermögens i. S. d. § 20 I EStG (z. B. Zins- und Dividendeneinkünften) verrechnet werden. Werden die Verluste nicht bis zum Ende des VZ 2013 verrechnet, verfallen sie (§ 23 III Sätze 9 und 10 i. V. m. § 52a II S. 11 EStG i. d. F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008).

Beispiel

A hat aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Aktien im Jahr 2007 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 2011 Zinseinkünfte i. H. v. 5.000 EUR und Gewinne aus Aktienverkäufen i. H. v. 5.000 EUR. Im Jahr 2013 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 2017 erzielt er wiederum Veräußerungsgewinne aus Aktien i. H. v. 4.000 EUR.

Für den VZ 2011 kann A die Veräußerungsgewinne aus Aktiengeschäften i. H. v. 5.000 EUR mit Altverlusten in gleicher Höhe verrechnen. Zinseinkünfte i. S. d. § 20 I 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 2013 mit den Gewinnen aus der Einlösung der festverzinslichen Wertpapiere (Einkünfte i. S. d. § 20 II Nr. 7 EStG) i. H. v. 1.000 EUR verrechnet werden. Dividendeneinkünfte als Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 I 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 2017 zu verrechnen.

8. Abgeltungsteuer ab 2009

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

Die **Veräußerung oder Einlösung von Kapitalanlagen ist unabhängig von der Haltedauer steuerpflichtig**, also auch die Veräußerung von Aktien gem. §§ 20 II S. 1 Nr.1, 43 I Nr. 9, 43 I S. 1 Nr.1 EStG. Allerdings sind die bis Ende 2008 erworbenen Aktien von der neuen Rechtslage ausgenommen, § 52 II S. 18 S.11 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 V S. 1 EStG.

Die der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne werden in § 20 I und 2 EStG zusammengefasst, wobei in I die Besteuerung der laufenden Erträge und in II die Veräußerungsgewinnbesteuerung geregelt wird.

Im Vergleich zur bisherigen Fassung werden von der Vorschrift des § 20 II EStG 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 II Nr. 1 S. 1 EStG). Die einjährige Spekulationsfrist bei der Veräußerung von Wertpapieren im privaten Bereich wurde aufgehoben, so dass die Erfassung der Veräußerung 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 II S. 1 Nr. 1 S. 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 II S. 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 II S. 1 Nr. 3 Buchst. b EStG außerhalb der bisher geltenden Haltedauer von einem Jahr steuerbar.
- Gewinne, die aufgrund der Abtretung von Forderungen aus einem partiarischen Darlehen oder bei Beendigung der Laufzeit des Darlehens fließen (§ 20 II S. 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 I 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 II S. 1 Nr. 6 S. 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 I Nr. 7 EStG; hiervon werden insbesondere Zertifikate erfasst.
- Der Gewinn aus der Übertragung oder Aufgabe einer die Einnahmen i. S. des § 20 I Nr. 9 EStG vermittelnden Rechtsposition; hierunter fallen Vermögenmehrungen oder -minderungen, die einem Steuerpflichtigen durch sein Ausscheiden als Mitglied oder Gesellschafter einer Körperschaft i. S. des § 1 I Nr. 3 bis 5 KStG oder durch Übertragung seiner Mitglied- oder Gesellschafterstellung auf Dritte zufließen.

Nach § 20 II S. 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 gem. § 20 II S. 3 EStG als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter.

Die Vorschrift des § 20 IV EStG enthält die Regelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Veräußerungsgeschäfte i. S. des § 20 II 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

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

Nach § 20 VI S. 1 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 VI S. 4 EStG. Danach

dürfen Verluste aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 II S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, nur mit Gewinnen aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 II S. 1 Nr. 1 S. 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, sah § 20 VI S. 1 a.F. EStG eine vorrangige Verrechnung mit Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften nach Maßgabe des § 23 III S. 9 a.F und S. 1 EStG vor. Hiervon erfasst wurden die Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, die vor der Neuregelung der Besteuerung bis einschließlich des Jahres 2008 entstanden waren (sog. „Altverluste“). Eine Verrechnung war allerdings gem. § 52 a Abs.11 S. 11 (aufgehoben) nur bis zum VZ 2013 möglich.

Die Abgeltungsteuer wird umfassend im Skript Einkünfte aus Kapitalvermögen dargestellt.