

Skript

Einkommensteuer

Skriptgliederung

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2025

Skriptgliederung

Teil	Inhalt
I	Einkommensteuerliche Grundlagen inkl. Liebhaberei u. Verluste inkl. § 10d EStG (ohne §§ 2a, 15a EStG)
II	Einnahmen-Überschuss-Rechnung
III	Personengesellschaften § 15 Abs 1 Nr. 2 EStG
IV	Betriebsaufspaltung
V	Familienpersonengesellschaften, Verträge mit nahen Angehörigen GmbH & Co KG, Verluste im Einkommensteuerrecht inkl. § 15a+b EStG
VI	Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe und Betriebsverpachtung § 16 EStG
VII	in Skript I und V integriert
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

Skriptprobe

Einkommensteuer

Teil VIII

Veräußerungsgeschäfte nach § 17 und § 23 EStG

© Unternehmensgruppe Dr. Bannas; 2024/25_01

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2025

Inhaltsverzeichnis:

§ 17 EStG

1.	Einführung	1
1.1	<i>Tatbestandsmerkmale</i>	1
1.2	<i>Rückblick</i>	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	<i>Sinn und Zweck/ Rechtliche Begründung</i>	2
2.	Betroffene Anteile	3
2.1	<i>Anteil – Beteiligung</i>	3
2.2	<i>Begriff der Kapitalgesellschaft</i>	3
2.2.1	Aktien.....	3
2.2.2	Anteile an einer GmbH.....	3
2.2.3	Genussschein (Genussrecht)	4
2.2.4	Ähnliche Beteiligungen	4
3.	Abgrenzung Betriebsvermögen / Privatvermögen	6
3.1	<i>Allgemeines</i>	6
3.2	<i>Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften in ein Betriebsvermögen</i>	6
3.2.1	Grundsätze	6
3.2.2	Bewertung der Einlage.....	6
4.	Unterscheidungen innerhalb des Privatvermögens.....	8
4.1	<i>Nach dem 12.12.2006 erfolgte Sacheinlagen</i>	8
4.2	<i>Ersatztatbestände des § 17 VI EStG</i>	8
4.3	<i>Vorrang vor § 20 II S. 1 Nr. 1 EStG nach § 20 VIII EStG</i>	8
5.	(Maßgebliche) Beteiligung	9
5.1	<i>Steuerliche Einordnung der Anteile</i>	9
5.2	<i>Berechnung der Beteiligungsquote</i>	10
5.3	<i>Unmittelbare und mittelbare Beteiligung</i>	10
5.4	<i>Der Fünfjahreszeitraum des § 17 I S. 1 EStG</i>	11
5.4.1	Erwerb weiterer Anteile nach Wegfall der maßgeblichen Beteiligung	12
5.4.2	Steuerverhaftung unentgeltlich erworbener Anteile.....	13
6.	Veräußerungsvorgänge.....	14
6.1	<i>Veräußerung</i>	14
6.1.1	Allgemeines.....	14
6.1.2	Entgeltlichkeit.....	15
6.1.3	Verdeckte Einlage.....	15

6.1.4	Auflösung / Kapitalherabsetzung.....	16
6.1.5	Ausschüttung bzw. Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto.....	16
6.1.6	Sitzverlegung der Kapitalgesellschaft § 17 V (s.u. 11.).....	16
6.1.7	Wegzug des Gesellschafters § 6 AStG.....	16
7.	Art der Gewinnermittlung / Zeitliche Zuordnung.....	17
7.1	<i>Stichtagsbezogene Gewinnermittlung</i>	17
7.2	<i>Veräußerungspreis</i>	18
7.2.1	Allgemeines.....	18
7.2.2	Tausch.....	19
7.2.3	Verdeckte Einlage.....	19
7.2.4	Vermögenszuwachsbesteuerung und § 17 EStG.....	19
7.2.5	Teilentgeltliche Übertragung.....	19
7.3	<i>Veräußerungskosten</i>	20
7.4	<i>Anschaffungskosten</i>	20
7.4.1	Allgemein.....	20
7.4.2	Anschaffungskosten bei Gründung bzw. Kapitalerhöhung.....	21
7.4.3	Anschaffungskosten bei entgeltlichem Erwerb der Anteile.....	21
7.4.4	Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb.....	21
7.4.5	Anschaffungsnebenkosten.....	22
7.4.6	Nachträgliche Anschaffungskosten.....	22
7.5	<i>Bestimmung der veräußerten Anteile</i>	24
8.	Verluste.....	25
9.	Der Freibetrag gem. § 17 III EStG.....	27
9.1	<i>Beispiele zur Darstellung des Grundfalls</i>	27
10.	Fälle des § 17 IV EStG.....	31
11.	Fälle des § 17 V EStG („Wegzug“ der Kapitalgesellschaft).....	32
12.	Verfassungswidrigkeit der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze.....	34

§ 23 EStG

1.	Allgemeines.....	37
2.	Gegenstand von privaten Veräußerungsgeschäften.....	37
2.1	<i>Allgemeines</i>	37
2.2	<i>Grundstück und hergestellte Gebäude</i>	38
2.3	<i>Selbst genutztes Wohneigentum</i>	39
2.3.1	Von der Veräußerungsgewinnbesteuerung ausgenommene Gebäude, Gebäudeteile oder Eigentumswohnungen.....	39
2.3.2	Grund und Boden.....	39
2.3.3	Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.....	40

2.3.4	Zeitlicher Umfang der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.....	41
2.4	<i>andere Wirtschaftsgüter § 23 I Nr. 2 EStG</i>	42
3.	Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern	46
3.1	<i>Anschaffung</i>	46
3.1.1	Unentgeltlicher Erwerb.....	47
3.1.2	Erwerb durch Erbauseinandersetzung und teilentgeltlicher Erwerb	48
3.2	<i>Veräußerung</i>	49
4.	Veräußerungsfrist	52
4.1	<i>Allgemeines</i>	52
4.2	<i>Sonderregelungen</i>	53
4.3	<i>Ermittlung des Veräußerungsgewinns (-verlusts)</i>	53
4.3.1	Veräußerungspreis.....	53
4.3.2	Anschaffungskosten.....	54
4.3.3	Herstellungskosten	54
4.3.4	Werbungskosten.....	55
4.3.5	Sonderfälle	56
4.3.6	AfA mindert die AK, erhöht also den Veräußerungsgewinn.....	58
4.4	<i>Zu- und Abfluss</i>	59
4.4.1	Zufluss des privaten Veräußerungsgewinns.....	59
4.4.2	Berücksichtigung von Werbungskosten.....	60
5.	Besteuerungsfreigrenze	60
6.	Verlustausgleich und Verlustabzug	61

§ 17 EStG

Stand September 2024

1. Einführung

Gem. § 2 I S. 1 Nr. 2 EStG i.V.m § 17 EStG handelt es sich - trotz Zugehörigkeit der veräußerten Anteile zum Privatvermögen - um („fiktive“) Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

1.1 Tatbestandsmerkmale

§ 17 I S. 1 EStG hat – vereinfacht – folgende Tatbestandsmerkmale:

Veräußerung (bzw. Veräußerungsfiktion) von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 17 I S. 3, die der Veräußerer in seinem steuerlichen Privatvermögen gehalten hat (R 17 I EStR) und der Veräußerer im Zeitpunkt der Veräußerung oder innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung mit mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt war.

Beteiligungsschwellen:

bis 1998: mehr als 25 %;

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

durch das 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 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 nicht im Betriebsvermögen halten, z.B. Vereine oder gem. § 2 Nr. 1 KStG beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften.

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 Anrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren (mittlerweile das Teileinkünfteverfahren) ersetzt. Im Rahmen 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 gem. § 52 Abs. 34a S. 1 EStG (mittlerweile 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 14.08.2007 unterliegen nun die Veräußerungsgewinne bei Veräußerung ab 01.01.09 dem sog. Teileinkünfteverfahren. Gemäß § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG i.V.m § 3c II S. 1 EStG sind im Ergebnis 60 % des Gewinns (bzw. Verlusts) steuerpflichtig (bzw. verrechenbar).

1.2.2 Gewerbliche Einkünfte

Das Ergebnis der Veräußerung (der Gewinn bzw. grds. der Verlust) stellt Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

Damit wird nicht das Vorhandensein eines Gewerbebetriebs, sondern lediglich die Art des Veräußerungsgewinns als gewerbliche Einkünfte fingiert.

Der Gewinn ist mangels eines Gewerbebetriebes i. S. d. § 15 II EStG gem. § 2 GewStG also auch nicht gewerblichsteuerpflichtig (R 7.1 III S. 1 Nr. 2 GewStR). Das Halten einer Beteiligung im Privatvermögen erfolgt systematisch stets im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung.

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

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

Nach § 3c II S. 1 EStG sind wegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit § 3 Nr. 40 EStG die Veräußerungskosten und die Anschaffungskosten nur zur 60 % abziehbar.

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“). Seit Einführung der Abgeltungsteuer 2009 ist wegen § 20 II EStG dieser Grundsatz zur Ausnahme geworden!

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.

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 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, also insbesondere GmbH, AG, sowie SE sowie die KG auf Aktien (KG a.A.).

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.

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 € 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 € 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 (grds.) 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 € 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, bei der das Stammkapital einer GmbH nur 1 € 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 grds. 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.d. § 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; also 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.d. § 17 EStG; Gewinnauszahlungen gehören hier zu den Einnahmen nach § 20 I Nr. 7.

2.2.4 Ähnliche Beteiligungen

„Ähnlich“ (ähnliche Beteiligung i.S.d. § 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, vgl. H 17 II EStH „Ausländische Kapitalgesellschaft“ EStH.

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 Gesellschaftsrechte, 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.

Bei unbeschränkter 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 von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 49 I Nr.2 e) EStG zu inländischen Einkünften und damit zur beschränkten Steuerpflicht.

Für den Abzug von Veräußerungsverlusten bei Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften aus Drittstaaten sind neben § 17 II S. 6 EStG auch die Regelungen in § 2a I S. 1 Nr. 4, II S. 2 EStG zu beachten.

2.2.4.2 Vorgesellschaft

Als Vorgesellschaft wird das rechtliche Gebilde bezeichnet, das zwischen notarieller Gründung einer Kapitalgesellschaft und deren Eintragung im Handelsregister existiert (vgl. auch H 1.1 „Beginn der Steuerpflicht“ KStH). 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 Beteiligungen i.S.d. § 17 I S. 3 EStG.

2.2.4.3 Stille Beteiligung

Eine (typisch) stille Beteiligung ist keine „ähnliche Beteiligung“ i.S.d. § 17 EStG.

2.2.4.4 Kapitaleretzende Maßnahmen

Derartige Finanzierungsmaßnahmen sind keine ähnliche Beteiligung i.S.d. § 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 zuzurechnen, als ob sie an den Anteilsrechten zu Bruchteilen berechtigt wären.

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 maßgeblichen Beteiligung den gewerblichen Einkünften zu. Die von § 17 EStG erfassten Anteile werden jedoch selbst nicht Betriebsvermögen.

Für die Abgrenzung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen gelten die allgemeinen Grundsätze, die sich insbesondere ergeben aus:

- 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, Stichwort „Anteile an Kapitalgesellschaften“

Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung: Die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft sind notwendiges (Sonder-) Betriebsvermögen der Eigentümer bzw. Gesellschafter des Besitzunternehmens.

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.

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 gewillkürtem Betriebsvermögen) 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 (vgl. H 4.2 „Gewillkürtes Betriebsvermögen“ EStH). 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 („steuerverstrickt“, „steuerbefangen“) waren oder nicht.

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

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 maßgebliche Beteiligung (i.S.d. § 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 2013 beteiligt. Die Anteile sind (zunächst) Privatvermögen. Die Anschaffungskosten des Karl Käfer belaufen sich auf 30.000 €. Karl Käfer ist weiterhin Einzelunternehmer. In 2020 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 2024 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 2020 wäre ohne die Sonderregelung mit dem Teilwert (100.000 €) vorzunehmen, so dass der in 2024 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 mindestens 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 2024 führt zu einem Gewinn nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens von 72.000 €.

Sonderfall: Der Teilwert der Anteile ist niedriger als die Anschaffungskosten

H 6.12 EStH „Einlage einer wertgeminderten Beteiligung“, H 17 VIII EStH

Eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG, deren Wert im Zeitpunkt der Einlage in das Einzelbetriebsvermögen unter die Anschaffungskosten gesunken ist, ist entgegen dem Gesetzeswortlaut 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 gemäß § 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).

Die Einlage von Anteilen, die nicht nach § 17 EStG steuerverhaftet sind, erfolgt nach § 6 I Nr. 5 c) EStG für Anteile i.S.d. § 20 II S. 1 Nr. 1 EStG, die nach dem 31.12.2008 angeschafft wurden (§ 52 XXVIII S. 11 EStG) die

Bewertung auch mit dem Teilwert, höchstens mit den Anschaffungskosten. Hier kommen als Einlagegegenstände 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. die Regelungen des UmwStG über den Anteilstausch (§§ 21, 22 UmwStG).

4.1 Nach dem 12.12.2006 erfolgte Sacheinlagen

Bei der Sacheinlage eines Betriebes, Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteils unter dem gemeinen Wert in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 20 I UmwStG) führt eine Veräußerung dieser Anteile bzw. ein der Veräußerung gleichwertiger Vorgang nach § 22 I S. 1 UmwStG innerhalb einer Frist von 7 Jahren zur Besteuerung des Einbringungsvorgangs zum gemeinen Wert, Einbringungsgewinn I gem. § 22 I S. 1 UmwStG, um die spätere Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen. Die Anschaffungskosten der durch die Einbringung erworbenen Anteile erhöhen sich gem. § 22 I S. 4 UmwStG (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 bei qualifiziertem Anteilstausch gem. § 21 I UmwStG. Hier führt die Veräußerung der durch die Einbringung erworbenen Anteile nach § 22 II S. 1 UmwStG zum Einbringungsgewinn II; auch dadurch erhöhen sich gem. § 22 II S. 4 UmwStG die Anschaffungskosten der von dem Einbringenden erworbenen Anteile entsprechend.

Vgl. auch das 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 Umwandlungsteuergesetz n.F., wobei beim Einbringungsvorgang nicht der gemeine Wert zum Ansatz kam und
- b) zum Einbringungszeitpunkt eine maßgebliche Beteiligung im Sinne des § 17 I S. 1 EStG bestanden hat
(Vergleiche auch hier hierzu ausführlich das Skript Umwandlungssteuerrecht).

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

Für das Verhältnis zu § 20 II Nr. 1 (§ 52 XXVIII 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 insoweit § 20 II S. 1 Nr. 1 EStG. Die Abgeltungsteuer nach § 32d EStG gilt daher für diese Einkünfte nicht.

5. (Maßgebliche) Beteiligung

Es handelt sich um eine eigenständige Definition für Zwecke des § 17 EStG.

Nach § 17 I S. 4 EStG i. d. F. des StEntIG 1999/2000/2002 lag eine maßgebliche 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 StEntIG 1999/2000/2002).

Vorher lag eine maßgebliche 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 aktuelle Fassung). Daher wird auch nicht mehr von einer „wesentlichen Beteiligung“ gesprochen. Stattdessen wird hier im Skript der Begriff der „maßgeblichen“ Beteiligung verwendet.

Unerheblich für die Einordnung einer Beteiligung als maßgeblich ist, wie die Anteile im Einzelnen erworben wurden. Ein sukzessiver Erwerb einzelner Anteile führt mit Erreichen der Maßgeblichkeitsgrenze zu einer maßgeblichen Beteiligung i.S.d. § 17 EStG, so dass eine anschließende Veräußerung (auch nur) eines dieser Anteile die Besteuerung nach § 17 EStG auslöst.

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

5.1 Steuerliche Einordnung der Anteile

Für die Prüfung, ob ein Anteilseigner maßgeblich 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.d. § 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 maßgeblich beteiligt, da ihm die Summe seiner Geschäftsanteile eine Beteiligung von 1,2 % vermittelt.

5.2 Berechnung der Beteiligungsquote

Für die Berechnung der Beteiligungshöhe ist grds. 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 €. Maßgeblich 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 maßgeblichen 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 „Mittelbare Beteiligung“ EStH).

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 maßgebliche 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 maßgeblich 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 maßgebliche Beteiligung im Sinne von § 17 EStG?

Lösung

Karl ist an der GmbH nicht maßgeblich beteiligt. Gem. § 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 XXVIII S. 11 EStG) erworben, unterliegt ihre Veräußerung der Abgeltungsteuer gemäß § 20 II S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 II S. 3 EStG, IV, § 32 d I und 3 EStG, da die Subsidiaritätsvorschrift des § 20 VIII EStG mangels § 17 EStG für Karl nicht einschlägig ist.

Lisa hingegen ist gem. § 39 II Nr. 2 AO mit einer Beteiligung von 2,25 % (75 % von 3 %) maßgeblich an der GmbH beteiligt, so dass die Veräußerung durch die GbR bei Lisa die Rechtsfolge des § 17 EStG auslöst. Zwar unterliegt die Veräußerung auch der Abgeltungsteuer gemäß § 20 II S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 II S. 3 EStG, IV, § 32 d I und 3 EStG, aber die Subsidiaritätsvorschrift des § 20 VIII EStG ist wegen § 17 EStG für Lisa einschlägig.

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 maßgeblich 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 maßgebliche Beteiligung bilden, von § 17 EStG erfasst werden kann.

Beispiel

Karl und Lisa waren zunächst seit 2016 mit je 26 % an der KARLLISA-GmbH beteiligt. Beide veräußerten am 30.06. 2019 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. 2024, Lisa ihren in 2025.

Frage

Wie sind die Veräußerungen von Karl (in 2024) und Lisa (in 2025) zu beurteilen?

Lösung

Die Veräußerungen in 2019 werden von § 17 EStG erfasst, da Karl und Lisa im Zeitpunkt der Veräußerung maßgeblich beteiligt waren (§ 17 I S. 1 EStG – mindestens 1 %).

Die Veräußerung der zunächst bei Karl verbliebenen Anteile in 2024 unterliegt ebenfalls § 17 EStG, da Karl innerhalb der letzten fünf Jahre vor dieser Veräußerung zu mindestens 1 % und damit maßgeblich beteiligt war. Unerheblich ist, dass die Beteiligung des Karl ab dem 01.07.2019 selbst nicht mehr eine

maßgebliche Beteiligung war. Dieser Anteil blieb für fünf Jahre (bis zum Ablauf des 30.06.2024) steuerverhaftet.

Dagegen ist die Veräußerung der Anteile durch Lisa in 2025 nicht nach § 17 steuerbar, da seit dem Wegfall der maßgeblichen Beteiligung im Jahr 2019 mehr als fünf Jahre vergangen sind und die Steuerhaftung daher mit Ablauf des 30.06.2024 entfallen ist. Jedoch unterliegt ihre Veräußerung der Abgeltungsteuer gem. § 20 II S. 1 Nr. 1, IV (§ 52 XXVIII 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 maßgeblichen Beteiligung:

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

5.4.1 Erwerb weiterer Anteile nach Wegfall der maßgeblichen Beteiligung

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

Zusammen mit den Altanteilen ergibt sich (wieder) eine maßgebliche Beteiligung:

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

Zusammen mit den Altanteilen ergibt sich keine maßgebliche Beteiligung:

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

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

Beispiel

Karl war von Anfang 2016 bis November 2018 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 2020 erwirbt er weitere Anteile an der GmbH im Umfang von 0,4 % (Gesamtbeteiligung 0,9 %). Karl veräußert seine gesamte Beteiligung

a) im Oktober 2023; b) im Januar 2024.

zu a)

Da Karl innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung im Oktober 2023 maßgeblich an der GmbH beteiligt war (hier bis November 2018; Dauer ohne Bedeutung), unterliegt die gesamte Beteiligung grds. der Besteuerung des § 17 EStG. Die in 2020 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 maßgeblich an der GmbH beteiligt. Die Veräußerung in 2024 unterliegt nicht § 17 EStG. Die Veräußerung der 0,4 % ist aber gem. § 20 II S. 1 Nr. 1, IV, § 52 XXVIII S. 11 EStG steuerbar, da insoweit Erwerb nach dem 31.12.2008 erfolgt ist.

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

Zu beachten sind die Grundsätze des BFH-Urteils vom 11.12.2012 i.V.m. dem BMF-Schreiben vom 27.05.2013 (Steuererlasse 1 § 17/4). 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 (a.F.) 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 (s.o.) 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“.

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 maßgeblichen Beteiligung führen, aber innerhalb des Fünfjahreszeitraums veräußert werden. Der Fünfjahreszeitraum beginnt in diesen Fällen in dem Zeitpunkt, in dem die unentgeltlich übertragenen Anteile die maßgebliche Beteiligung „verlassen“. Dies gilt auch bei mehrfacher unentgeltlicher Übertragung.

Beispiel

Karl ist seit 2017 mit 4 % an der GmbH beteiligt. In 2018 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 2022, Lea in 2024.

Lösung

In dem Zeitpunkt, in dem Chiara und Lea die Anteile geschenkt bekamen, gehörten diese zu einer maßgeblichen Beteiligung des Karl (Rechtsvorgänger). Da Chiara und Lea jeweils nur zu 0,5 % an der GmbH beteiligt waren, ergab sich bei ihnen selbst keine maßgebliche Beteiligung i.S.d. § 17 I S. 1 EStG. Allerdings bleiben diese Anteile nach § 17 I S. 4 EStG für fünf Jahre ab der unentgeltlichen Übertragung (in 2018) 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 maßgebliche Beteiligung sind (bzw. mit unentgeltlich erworbenen Anteilen nicht zu einer maßgeblichen Beteiligung führen), durch den unentgeltlichen Erwerb weiterer Anteile, die aus einer maßgeblichen Beteiligung des (Alt-)Anteilseigners stammen, von der Steuerhaftung „infiziert“ werden, vgl. H 17 II „Unentgeltlicher Hinzuerwerb“ EStH.

6. Veräußerungsvorgänge

Ausgelöst wird die Besteuerung des § 17 EStG erst durch die Veräußerung von steuerverhafteten Anteilen (nicht unbedingt der gesamten Beteiligung eines Anteilseigners) bzw. durch sog. 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),
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.d. § 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.d. § 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 grds. die Regelungen in § 17 I S. 4 (siehe vorne) bzw. in § 17 II S. 5 EStG zu beachten (vgl. unten). Bei einer verdeckten Einlage gilt hingegen § 17 I S. 2 EStG (vgl. unten).

6.1.2.1 Kauf

Eine Veräußerung i.S.d. § 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 häufige) 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, vgl. auch R und H 8.9 KStR/H.

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 veranlassenen Einlage – auch: „offene Einlage“ – der Fall ist; z.B. bei Gründung oder Kapitalerhöhung). Dementsprechend ist eine verdeckte Einlage keine Veräußerung i.S.d. § 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.d. § 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 maßgeblich beteiligt ist; anschließende Veräußerung der Anteile der Gesellschaft, die die Anteile aufgenommen hatte). Daher hat der Gesetzgeber ab dem 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 2021 zu 30 % (Abwandlung 0,9 %) an der C-GmbH beteiligt. Im Juni 2024 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 I 1 S.1 scheitert an der erforderlichen 1 % Beteiligung, allerdings ist der Vorgang steuerbar gemäß § 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 I 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 der das steuerliche Einlagekonto i.S.d. § 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 grundsätzlich 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 I AStG.

Gem. § 6 II S. 1 AStG muss die unbeschränkte Steuerpflicht innerhalb der letzten zwölf Jahre insgesamt mindestens sieben Jahre (nicht unbedingt zusammenhängend) bestanden haben.

Antrag auf ratierliche Entrichtung der Steuer

Die Steuer auf den Vermögenszuwachs ist stets unmittelbar fällig oder kann gem. § 6 IV S. 1 AStG auf Antrag des Steuerpflichtigen in sieben gleichen (unverzinslichen) Jahresraten entrichtet werden, im Regelfall nur gegen Sicherheitsleistung (Satz 2).

„Rückkehrregelung“

Der Zeitraum, in dem die Wegzugsbesteuerung durch eine Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland nachträglich entfallen kann, beträgt gem. § 6 III AStG sieben Jahre. Auf Antrag soll in den Fällen vorübergehender Abwesenheit eine zinslose Stundung der Steuer ohne Ratenzahlung erfolgen, in der Regel gegen Sicherheitsleistung.

Eine konkrete Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht ist wohl nicht erforderlich. Ausreichend ist vielmehr die bloße Absicht zur Rückkehr und eine hinreichende Wahrscheinlichkeit. Auch die weiterhin bestehende Möglichkeit der Verlängerung des Rückzugszeitraumes auf künftig insgesamt zwölf Jahre wird einzig davon abhängig sein, ob die Rückkehrabsicht unverändert fortbesteht. Aus Vorsichtsgründen sollte eine Rückkehrabsicht jedoch auch künftig dokumentiert werden, insbesondere wenn eine vollständige Stundung der Steuer bis zur Rückkehr beantragt werden soll.

Kann eine Wegzugsbesteuerung nicht insgesamt durch eine Anpassung der gesellschaftsrechtlichen Strukturen vermieden werden, ist die Rückkehrregelung die einzige Möglichkeit, eine zumindest vorübergehende internationale Mobilität der Gesellschafter von Kapitalgesellschaften ohne Steuernachteile zu gewährleisten.

7. Art der Gewinnermittlung / Zeitliche Zuordnung

Rechenformel

Nach § 17 II S. 1 EStG ist der Veräußerungsgewinn i.S.d. § 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 Veräußerungspreises 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 2016 für 50.000 € erworben und im Privatvermögen gehalten. Mit notariellem Vertrag vom 25.11.2023 veräußert er seine Beteiligung für 150.000 €. Er tritt die Anteile mit Wirkung zum 01.01.2024 an den Erwerber ab (zugleich Übergang des wirtschaftlichen Eigentums). Der Erlös wird in zwei Raten à 75.000 €, nämlich am 15.12.2023 und am 15.01.2024 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 01.01.2024 sind das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übergegangen. Gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 17 EStG fallen somit nach dem Realisationsgrundsatz in 2024 an. Unerheblich ist der Zeitpunkt, in dem der Veräußerungspreis zugeflossen ist. Unter Berücksichtigung der Anschaffungskosten und der Veräußerungskosten ergibt sich ein Veräußerungsgewinn i.S.d. § 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.d. § 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 maßgeblichen Beteiligung in einer Leibrente, ist von einer Veräußerungsrente auszugehen. Veräußerungspreis ist der Rentenskapitalwert. Zu beachten ist die Abgrenzung zu den Versorgungsleistungen gem. § 10 Ia 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 mit mindestens 10 Jahren Laufzeit mit „Versorgungscharakter“) hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht zwischen der Sofortversteuerung und der Zuflussversteuerung, vgl. auch vgl. R 17 VII S. 2 i.V.m. R 16 XI EStR und H 16 XI „Ratenzahlungen“ EStH sowie das BMF-Schreiben in Erlasse 1 § 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 hingegebenen Wirtschaftsguts. Damit liegt in allen Fällen eines Tausches von Beteiligungen ein normales – mit dem gemeinen Wert zu erfassendes – Veräußerungsgeschäft vor.

7.2.3 Verdeckte Einlage

Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Rahmen einer verdeckten Einlage von Anteilen, die nach § 17 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, sog. Trennungstheorie (vgl. H 17 IV EStH „Teilentgeltliche Übertragung“).

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

Für die Höhe der Anschaffungskosten des Rechtsnachfolgers ist § 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 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen grundsätzlich möglich. 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 (es besteht ein „Tilgungshindernis“), sind nachträgliche Schuldzinsen nach der Veräußerung einer maßgeblichen Beteiligung i.S. von § 17 EStG 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 grds. Abzugsverbot von Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. §§ 2 II S. 2, 20 IX S. 1 HS 2 EStG. Zur Wirkungslosigkeit der Option zum Teileinkünfteverfahren nach Absinken der Beteiligungsquote vgl. BMF § 43/1 Rz. 139.

7.4 Anschaffungskosten

7.4.1 Allgemein

Es gilt zunächst die allgemeine Beschreibung der Anschaffungskosten (vgl. H 17 V EStH „Allgemeines“, Verweis auf R 6.2 EStR).

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

Die Anschaffungskosten können gem. § 17 IIa S. 1 - 3 EStG unterteilt werden in:

- Kaufpreis der Beteiligung;
- Anschaffungsnebenkosten;
- nachträgliche Anschaffungskosten.

7.4.2 Anschaffungskosten bei Gründung bzw. Kapitalerhöhung

Maßgebend ist die Einlageverpflichtung, die sich grds. 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. (grds.) der gemeine Wert der hingegabenen 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 V „Veräußerung“ EStH.

7.4.4 Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb

Nach § 17 I S. 4 EStG bleiben Anteile, die jemand unentgeltlich von einem maßgeblich 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 2017 an einer GmbH beteiligt. Die Anschaffungskosten seiner im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung betragen 60.000 €. Im Februar 2018 schenkt er Anteile im Beteiligungsumfang von 0,8 % an seine Tochter. Die Tochter veräußert die Beteiligung

a) im Januar 2023

b) in 2024

Lösung

Die Schenkung der Anteile durch Karl an seine Tochter ist keine Veräußerung i.S.d. § 17 EStG, sodass sich insoweit keine steuerlichen Folgen ergeben. Die Beteiligung der Tochter von 0,8 % führt bei ihr nicht zu einer maßgeblichen 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.d. § 17 II S. 1 EStG sind nach S. 5 der Vorschrift die anteiligen Anschaffungskosten des Karl anzusetzen. 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

Gem. § 17 IIa S. 3 EStG gehören zu den nachträglichen Anschaffungskosten 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.

In Anlehnung an § 255 I HGB werden in § 17 IIa EStG die Anschaffungskosten einschließlich nachträglicher Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften im Anwendungsbereich des § 17 EStG definiert.

Es werden auch nachträgliche Anschaffungskosten ausdrücklich genannt, die in § 17 IIa S. 3 EStG beispielhaft in einer nicht abschließenden Aufzählung definiert sind.

Zur Bearbeitung bzw. Lösung der in diesem Themenbereich vorgegebenen Problemstellungen ist die Heranziehung des dazu ergangenen BMF-Schreibens vom 07.06.2022 (Erlasse 1 § 17/1) „lebensnotwendig“.

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

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 IIa 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 IIa S. 3 Nr. 3 EStG.

Durch die rein gesellschaftsintern wirkende Umgliederung einer freien Rücklage in eine zweckgebundene Rücklage können jedoch keine nachträglichen Anschaffungskosten auf den Geschäftsanteil des veräußernden Gesellschafters entstehen.

§ 17 IIa S. 3 Nr. 2 EStG sieht 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.

Daneben wird in § 17 IIa S. 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 Forderungsausfällen 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 IIa S. 4 EStG vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder die Sicherungsmittel im Sinne von § 17 IIa Nr. 2 oder 3 EStG bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte. 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, BMF, Rn 8.

Im Fall des „Stehenlassens in der Krise“ (= ein faktischer Verzicht auf das außerordentliche Kündigungsrecht gem. § 490 BGB) wird das Darlehen zu diesem Zeitpunkt automatisch gesellschaftsrechtlich veranlasst, weil ein fremder Dritter (= Bank) auf ihr Kündigungsrecht auf keinen Fall verzichten würde, vgl. BMF, das Beispiel 1 in Rn 17.

Die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des § 17 EStG bestimmt sich nach den unterschiedlichen Fallgruppen: in der Krise hingegebene Darlehen, stehengelassene Darlehen, Finanzplandarlehen sowie krisenbestimmte Darlehen.

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

§ 17 IIa EStG enthält (im Gegensatz zum „alten Recht“, das eine Beteiligungsquote von mindestens 10 % voraussetzte) keine Beschränkung für Kleinanleger, so dass auch diese Gesellschaftergruppe gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehensverluste sowie Verluste aus sonstigen Sicherheiten gewinnmindernd als nachträgliche Anschaffungskosten geltend machen kann, vgl. BMF, Rn 7.

Die wesentlichen Inhalte des BMF-Schreiben stellen sich - zusammengefasst - wie folgt dar:

- (1) Verdeckte Einlagen i.S.d. R 8.9 KStR und H 8.9 KStH werden „immer“ als nachträgliche Anschaffungskosten qualifiziert. Dabei handelt es sich insbesondere um den Verzicht auf den werthaltigen Teil einer Darlehensforderung, BMF, Rn 5.
- (2) Darlehensverluste bei gesellschaftsrechtlich veranlasster Darlehensgewährung (s.o.):
 - aa) Krisendarlehen: nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts des Darlehens, BMF, Rn 11;
 - bb) Krisenbestimmtes Darlehen: wie aa), BMF, Rn 13
 - cc) Finanzplandarlehen (Definition siehe BMF, Rn 14): wie aa), BMF, Rn 15

- dd) In der Krise stehen gelassenes Darlehen (Definition siehe BMF, Rn 16): Der bei Kriseneintritt werthaltige Teil führt zu nachträgliche Anschaffungskosten, der nicht mehr werthaltige Teil stellt einen Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 I Nr. 7 i.V.m. II Nr. 7 i.V.m. VI S. 6 EStG dar, BMF, Rn 17 mit Beispiel sowie Rn 25.
- (3) Besonderheit bei späterem Darlehensverzicht im Falle des „Stehenlassens in der Krise“ (BMF, Rn 18 mit Beispiel 2):
- aa) Der zum Zeitpunkt des Kriseneintritts werthaltige Teil wird zu nachträgliche Anschaffungskosten in Form einer verdeckten Einlage (§ 17 IIa S. 3 Nr. 1 EStG), ebenso der zu einem späteren Zeitpunkt ausgesprochene Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil als Darlehensverlust i.S.d. § 17 IIa S. 3 Nr. 2 EStG; Voraussetzung hierfür ist die Veräußerung der Anteile oder die Auflösung der Gesellschaft (§ 17 Abs. 4 S. 1 EStG)
- bb) Der bei Kriseneintritt nicht werthaltige Teil wird bei einem späteren Verzicht zu einem Verlust bei den Einkünften aus KapVerm, und zwar im VZ des Verzichts.

Im BMF-Schreiben fügt der BMF ab den Rn 21 ff als eine Art „Zusatzservice“ noch an, wie sich ein Darlehensverlust (oder Verzicht, s.o.) bei den Einkünften aus Kapitalvermögen konkret auswirkt:

- (1) Die Einkunftserzielungsabsicht bei Hingabe des Darlehens wird grundsätzlich (im Wege eines Anscheinsbeweises) vermutet, Rn 22.
- (2) Der Verzicht auf eine nicht werthaltige Forderung steht dem Verlust gleich (s.o.), Rn 25.
- (3) Bei Darlehensgewährung nach 2009 (die anderen Fälle dürften nicht examensrelevant sein) gilt:
- aa) Beteiligungsquote < 10 % ⇒ Es sind die Verlustabzugsbeschränkungen des § 20 Abs. 6 S. 6 EStG zu beachten, weil die Einkünfte unter dem „Regime“ der Abgeltungssteuer stehen, Rn 29.
- bb) Beteiligungsquote mindestens 10% und Darlehensgewährung nach 2020 ⇒ Es ist zwar grundsätzlich ein Fall des § 32d II Nr. 1 S. 1 b) i.V.m. Satz 2 EStG gegeben (Folge wäre Suspendierung der Abgeltungssteuer und „freie“ Verlustverrechnung); da aber ein Darlehensverlust beim Gläubiger (Gesellschafter) bei der Darlehensschuldnerin (Kapitalgesellschaft) nicht zu Betriebsausgaben führen kann, bleibt das „Regime“ der Abgeltungssteuer erhalten, so dass die Verlustabzugsbeschränkung des § 20 Abs. 6 S. 6 EStG zu beachten ist, Rn 31.

7.5 Bestimmung der veräußerten Anteile

In den Fällen, in denen ein maßgeblich beteiligter Anteilseigner nicht seine sämtlichen Anteile veräußert hat, ist eine Zuordnung erforderlich, welche Anteile genau veräußert wurden. Gem. H 17 V „Wahlrecht bei teilweiser Veräußerung“ EStH 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 Anteilseignerin einer GmbH mit einer Beteiligung von 0,75 % (Anschaffungskosten 15.000 €). In 2021 erwarb sie für 150.000 € weitere Anteile, die selbst eine Beteiligung von 0,5 % vermittelten. In 2024 veräußert sie die in 2021 erworbenen Anteile (0,5 %) für 152.000 €.

Lösung

Lisa ist maßgeblich beteiligt. Nach Auffassung des Gesetzgebers sind bei einer Veräußerung die historischen Anschaffungskosten maßgebend. Da Lisa eindeutig die in 2021 erworbenen Anteile veräußert hat, beträgt ihr steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn 1.200 €.

8. Verluste

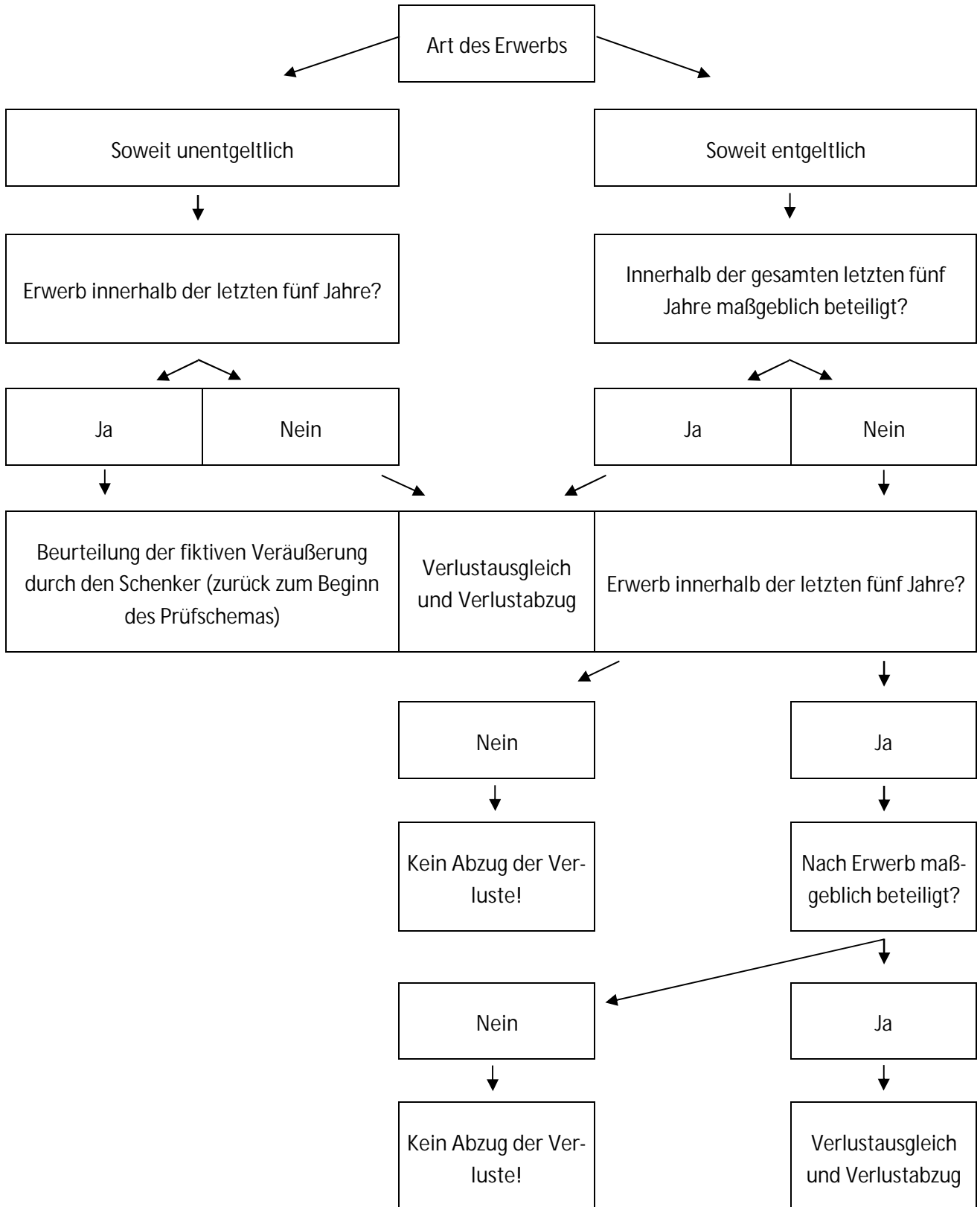
Veräußerungsverluste sind grundsätzlich „frei“ verrechenbar. Eine dem § 20 Abs. 6 EStG entsprechende Beschränkungsregelung existiert unter dem „Regime“ des § 17 EStG nicht.

Es gilt das Teileinkünfteverfahren, d.h. ein Veräußerungsverlust ist im Ergebnis nur zur 60 % zu berücksichtigen.

Im konkreten Einzelfall ist aber das Verlustabzugsverbot des § 17 II S. 6 EStG zu beachten:

- Verluste sind gem. § 17 II S. 6 a) S. 1 EStG bei unentgeltlichem Erwerb grundsätzlich nicht abziehbar (sie gehen also unter); die Verlustausgleichsbeschränkung ist gem. Satz 2 aber unbeachtlich, soweit der Rechtsvorgänger bei Anwendung der Vorschrift den Verlust hätte geltend machen können
- Verluste sind gem. § 17 II S. 6 b) S. 1 EStG bei entgeltlichem Erwerb nur verrechenbar, wenn die Beteiligung während der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung permanent mindestens 1 % betragen hat (also nicht „irgendwann“, sondern „an jedem Tag“), die Verlustausgleichsbeschränkung ist gem. Satz 2 aber unbeachtlich, wenn
 - ☞ der Erwerb zu einer maßgeblichen Beteiligung (also 1 %) geführt hat, oder
 - ☞ der Erwerb nach Begründung einer bereits bestehenden maßgeblichen Beteiligung erfolgt ist.

Ergänzend siehe die Übersicht auf der Folgeseite:



Beachte:
S. 2 EStG!

Bei Drittstaatenverlusten besteht eine zusätzliche Ausgleichsbeschränkung gem. § 2a I Nr. 4, II

9. Der Freibetrag gem. § 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 €.

Übersteigt 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, ermäßigt.

Ab einem Veräußerungsgewinn von 45.160 € (Summe aus 9.060 € und 26.100) ist ein Freibetrag nach § 17 III EStG somit auf keinen Fall (also auch bei der Veräußerung aller Anteile bei einem Alleingesellschafter) mehr zu berücksichtigen, weil der Freibetrag auf 0 € abgeschmolzen sein muss.

Wird nur ein Teil aller Anteile der Kapitalgesellschaft veräußert, ermäßigt 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 € (9.060 € x 40 %). Dieser wird um den Betrag ermäßigt, um den der Veräußerungsgewinn den Betrag von 14.440 € (40 % von 36.100 €) übersteigt (d.h. Wegfall des Freibetrags ab einem Veräußerungsgewinn von 18.064 €).

9.1 Beispiele zur Darstellung des Grundfalls

Ausgangssachverhalt

Karl Käfer ist seit Gründung der (inländischen) Lisa-GmbH in 2017 (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 2024 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.d. § 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.

Nach S. 1 ist der Freibetrag von 9.060 € (entsprechend der veräußerten Anteile) zu gewähren.

Nach S. 2 ist der Freibetrag nach S. 1 zu ermäßigen, soweit der Veräußerungsgewinn den Betrag von 36.100 € (entsprechend der veräußerten Anteile) übersteigt.

Variante 1: Veräußerung der gesamten Beteiligung für 810.000 €

Lösungsansatz

Veräußerungspreis	810.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG	<u>324.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		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

Veräußerungspreis	225.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG	<u>90.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		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 Ermäßigung des Freibetrags, weil der Veräußerungsgewinn von 9.000 € den Betrag von 36.100 € nicht übersteigt.

Variante 3: Veräußerung der gesamten Beteiligung für 270.000 €

Lösungsansatz

Veräußerungspreis	270.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG	<u>108.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		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 Ermäßigung des Freibetrags erfolgt, ist hier nicht überschritten.

Variante 4: Veräußerung der gesamten Beteiligung für 280.000 €

Lösungsansatz

Veräußerungspreis	280.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG	<u>112.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		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 der Veräußerungsgewinn den Betrag von 36.100 € um überschreitet, ermäßigt sich der Freibetrag von 9.060 € um 5.900 € auf 3.160 €. Zu versteuern sind 38.840 €.

Variante 5: Veräußerung der gesamten Beteiligung für 150.000 €

Lösungsansatz

Veräußerungspreis	150.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG	<u>60.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		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>

Grds. 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 €).

Veräußerungspreis	500.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG	<u>200.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		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

Veräußerungspreis	135.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG	<u>54.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		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 ermäßigen. Der (anteilige) Freibetrag beträgt 5.436 € (60 % von 9.060 €). Eine Ermäßigung dieses Freibetrags erfolgt nicht, da der Veräußerungsgewinn (5.400 €) den anteiligen Grenzbetrag von 21.660 € (60 % von 36.100 €) nicht übersteigt. Unter Berücksichtigung des 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

Veräußerungspreis	162.000 €	
davon 40 % steuerfrei nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG	<u>64.800 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		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 Ermäßigung 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 %)

Lösungsansatz

Veräußerungspreis	170.000 €	
davon steuerfrei nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG	<u>68.000 €</u>	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		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 zwischen dem Veräußerungsgewinn von 26.400 € und dem anteiligen Grenzbetrag von 21.660 € i.H.v. 4.740 € (vgl. Variante 7) zu ermäßigen. Der ermäßigte Freibetrag beträgt 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. § 17 IV S. 3 EStG i.V.m. § 20 I Nr. 2 S. 2 EStG als Kapitalertrag mit Kapitalertragsteuerabzug besteuert.

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 S. 1 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 („Wegzug“ der Kapitalgesellschaft)

§ 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.

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, so dass die Regelung lediglich die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung erfasst.

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

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

Als weiteres Tatbestandsmerkmal muss hinzukommen, dass 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 (Anteilshaber) 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 Anteilshaber 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 Anteilshaber 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 Anteilshabers zugeordnet. In diesem Fall kann die Besteuerung nach § 17 V EStG nur eingreifen, wenn der Anteilshaber 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 Anteilshaber 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

Ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 1999 wurde die Grenze für eine maßgebliche 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.

Mit dem StSenkG ist diese dann nochmals auf die (aktuell geltende) Schwelle von mindestens 1 % herabgesetzt worden.

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

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 (BStBI 2000 I S. 1433; BStBI 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 (nicht mehr relevant)

Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile ist nicht steuerbar.

II. Veräußerung ab dem 01.04.1999

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. ...

Beispiel

A ist seit 1990 zu 10 % an der A-GmbH (AK umgerechnet 100.000 €) beteiligt. Er veräußert die Beteiligung am 02.08.2024 für 1.000.000 €. Der Wert der Beteiligung belief sich am 31.03.1999 auf umgerechnet 500.000 €. Die beim Verkauf realisierten stillen Reserven (900.000 €) dürfen nur besteuert werden, soweit sie nach dem 31.03.1999 entstanden sind. Es dürfen im VZ 2024 daher nur 500.000 € [1.000.000 € (Veräußerungspreis) abzüglich 500.000 € (Wert der Beteiligung zum 31.03.1999)] im Teileinkünfteverfahren besteuert werden. Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn im Jahr 2024 beträgt demnach (500.000 € × 60 % =) 300.000 €.

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 €) beteiligt. Am 31.3.1999 belief sich der Wert seiner Anteile auf umgerechnet 60.000 €. 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 €, der im Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG i.V.m. § 3c II S. 1 EStG) mit 60 % (30.000 €) abzugsfähig ist.

...

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.

§ 23 EStG

1. Allgemeines

Zu den sonstigen Einkünften gem. § 2 I S. 1 Nr. 7 EStG gehören auch gem. § 22 Nr. 2 EStG die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 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 grds. 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 maßgeblicher Beteiligung
- b) § 21 UmwStG a.F.: einbringungsgeborene Anteile an Kapitalgesellschaften
- c) bei der entgeltlichen Veräußerung von Forderungen
 - aa) §§ 20 II Nr. 2 bis 4 EStG a.F.
 - bb) § 21 I Nr. 4 EStG
- cc) § 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 insoweit eingeschränkt, als ab dem Jahr 2009 die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte mit Kapitalanlagen grds. nicht mehr von dieser Norm erfasst wird, weil diese jetzt unabhängig von Haltefristen der Abgeltungsteuer unterliegen.

Die Besteuerungstatbestände des § 23 EStG sind gem. § 23 II EStG 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.

2. Gegenstand von privaten Veräußerungsgeschäften

2.1 Allgemeines

Überblick über die steuerbaren Tatbestände:

§ 23 I S. 1 EStG

Nr. 1

S. 1: Grundstück, Anschaffung, Veräußerung: innerhalb von 10 Jahren

S. 2: Errichtete Gebäude sind einzubeziehen

S. 3: Eigene Wohnzwecke nicht steuerbar

Nr. 2

S. 1: andere WG, Anschaffung, Veräußerung: innerhalb von 1 Jahr

S. 2: nicht steuerbar: Gegenstände des täglichen Gebrauchs.

S. 3: Anwendung der fifo-Methode („first in - first out) bei Fremdwährungsbeträgen

S. 4: Nutzung anderes WG als Einkunftsquelle: innerhalb von 10 Jahre

Nr. 3

Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung der WG früher erfolgt als der Erwerb

2.2 Grundstück und hergestellte Gebäude

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.

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. Maßgebend für das Gebäude ist also die für den Grund und Boden geltende Behaltefrist.

Beispiel

Karl Käfer errichtet auf dem von ihm 2016 erworbenen Grund und Boden im Jahr 2019 ein Einfamilienhaus, das er zu Wohnzwecken vermietet. Im Jahr 2022 beginnt er mit dem Ausbau des bisher nicht nutzbaren Dachgeschosses zu einer 2., zur Vermietung bestimmten Wohnung. Im März 2024 veräußert er das Grundstück mit dem teiltfertigen Zweifamilienhaus.

Lösung

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

Neben dem teiltfertigen Gebäude ist auch die Außenanlage in die Besteuerung nach § 23 I 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), nach der Rechtsprechung muss das Erbbaurecht wegen dem Gesetzeswortlaut angeschafft worden sein.

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

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 einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten 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.d. § 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 2017 ein unbebautes Grundstück erworben, das er zunächst verpachtet. Nach Kündigung des Pachtvertrags zum 31.12.2018 errichtet er im Jahr 2019 auf dem Grundstück ein Einfamilienhaus, das er bis zu seiner Veräußerung im Jahr 2024 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.

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 BMF vertrat bisher vertritt die Ansicht, dass ein betrieblich oder beruflich genutztes häusliches Arbeitszimmer nicht Wohnzwecken dient, 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 (BMF-Schreiben, Erlasse 1 § 23/1, Rn 16).

Das FG Köln (FG Köln, Urteil v. 20.3.2018, 8 K 1160/15) vertrat aber der Auffassung, dass – jedenfalls im Rahmen von Überschusseinkünften – das häusliche Arbeitszimmer kein selbständiges Wirtschaftsgut darstelle. Das häusliche Arbeitszimmer sei Teil des privaten Wohnbereichs des Steuerpflichtigen und gehöre damit zur Wohnnutzung i.S.d. § 23 I S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG, die unter den dort genannten Voraussetzungen eine Versteuerung als privates Veräußerungsgeschäft ausschließt.

Der BFH hat die Ansicht des FG Köln mit Urteil vom 01.03.2021 bestätigt, d.h., eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch hinsichtlich des häuslichen Arbeitszimmers vor. Da das BMF das Urteil in den BStBl veröffentlicht hat (BStBl 2021 II S. 680), ist es für die Verwaltung verbindlich, so dass die o.g. zitierte Rn 16 des BMF-Schreibens insoweit überholt ist.

Gebäude dienen 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)

- grds. 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 ist, dass das Gebäude über drei volle Kalenderjahre bewohnt wird;
- ausreichend ist die durchgehende Eigennutzung innerhalb der letzten drei Kalenderjahre
- im Ergebnis ausreichend ist wenigstens ein einziges volles Kalenderjahr und jeweils einen Tag im vorangegangenen Jahr und im Veräußerungsjahr

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

Das gilt für

- sowohl für den Erbfall, als auch die
- unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge.

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. Alt. gefordert ist.

- Das FG Baden-Württemberg (Urteil v. 07.12.2018, 13 K 289/17) hat entschieden, dass der Veräußerungsgewinn in diesem Fall nicht steuerpflichtig ist. In der Begründung weist das Gericht auf § 23 I S. 1 Nr. 1 S. 3 2. Alt. EStG hin, wonach "nach seinem klaren Wortlaut - anders als die 1. Alt. - keine Ausschließlichkeit der Eigennutzung" erforderlich sei. Es genüge also "eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren."
- Der BFH hat sich mit Urteil vom 03.09.2019 dem FG B-W angeschlossen.
- Der BMF ist mit Schreiben vom 17.06.2020 (BStBl 2020 I S. 576) der Auffassung des BFH gefolgt: „Von der Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 23 I S. 1 Nr. 1 EStG sind Wirtschaftsgüter ausgenommen, die im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden. Ein entsprechender Hinweis findet sich in der Fußnote 2 zu Rn 25 im BMF-Schreiben Erlasse 1 § 23/1.

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 („eingeschlossenes Jahr“)
- 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“.

2.4 andere Wirtschaftsgüter § 23 I Nr. 2 EStG

„Andere Wirtschaftsgüter“ sind Wirtschaftsgüter „aller Art², sie dürfen aber kein Gegenstand des täglichen Gebrauchs zu sein, also zum Beispiel

Kunstgegenstände, Schmuck, Edelmetalle (insbesondere Gold und Silber, aber auch Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen), Fremdwährungen, Bitcoins u.ä., Container (Vermietung gem. § 22 Nr. 3 EStG).

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 24.05.2022 bei Veräußerung eines mobilen Hauses ohne Grundstückseigentümer zu sein zu den Gegenständen des täglichen Gebrauchs geäußert: Die Regelung ziele darauf ab, dass Verlustgeschäfte von meist vorrangig zur Nutzung angeschafften Gebrauchsgegenständen, die, wie z.B. Gebrauchtfahrzeuge, dem Wertverlust unterliegen, steuerrechtlich nicht wirksam werden. Bei den Gegenständen des täglichen Gebrauchs i.S. des § 23 I S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG müsse es sich bei objektiver Betrachtung um Gebrauchsgegenstände handeln, die dem Wertverzehr unterliegen und/oder kein Wertsteigerungspotential aufweisen, wobei eine Nutzung an jedem Tag nicht erforderlich sei.

Gebäude sind keine Gebrauchsgegenstände in diesem Sinne. Sie sind vorrangig Objekt einer Veräußerung i. S. des § 23 I S. 1 Nr. 1 S. EStG (und der dortigen Befreiungsregelung des § 23 I S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG) und werden nur dann von § 23 I S. 1 Nr. 2 EStG erfasst, wenn sie losgelöst vom betreffenden Grundstück (isoliert) veräußert werden.

§ 23 I S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG zielt daher primär auf bewegliche Wirtschaftsgüter (wie z.B. PKW) ab. Gebäude wollte der Gesetzgeber mit der Norm, die auf "*nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht getätigte Verlustgeschäfte*" gerichtet ist, nicht von der Besteuerung ausnehmen. Sie werden regelmäßig gerade nicht nur deshalb veräußert, um die Kosten der eigenen Nutzung zu minimieren, in dem ein Teil der Anschaffungskosten durch die Weiterveräußerung aufgefangen wird" (vgl. BTDrucks 17/2249, S. 54). Vielmehr dienen sie auch der Vermögensbildung bzw. Kapitalanlage.

Im Übrigen hat die Revision zu Recht darauf hingewiesen, dass das veräußerte Mobilheim offensichtlich erhebliches Wertsteigerungspotential besaß. Dies tritt in der realisierten Wertsteigerung von rund 45 % binnen eines vergleichsweise kurzen Zeitraums von knapp vier Jahren hervor.

Virtuelle Währungen

Zu Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von sonstigen Token hat sich der BMF mit Schreiben vom 10.05.2022 geäußert, hier ein Auszug daraus, soweit hier relevant ab Rz. 53:

Ertragsteuerrechtliche Behandlung im Privatvermögen

Einheiten einer virtuellen Währung und sonstige Token sind ein „anderes Wirtschaftsgut“ im Sinne des § 23 I S. 1 Nr. 2 EStG (vgl. Randnummer 31).

Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Einheiten einer virtuellen Währung und sonstigen Token können daher Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 I S. 1 Nr. 2 EStG darstellen, wenn der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt (für die ertragsteuerrechtlichen Besonderheiten von Utility und Security Token vgl. Randnummern 77 ff.).

Die Einkünfteerzielungsabsicht ist dabei nicht zu prüfen, da sie bereits aufgrund der Veräußerung innerhalb der Frist objektiviert vorliegt. Die Gewinne bleiben jedoch nach § 23 III S. 5 EStG steuerfrei, wenn die Summe der aus sämtlichen privaten Veräußerungsgeschäften im Kalenderjahr erzielten Gewinne (Gesamtgewinn) weniger als 600 € beträgt.

Erforderlich sind ein Anschaffungs- und ein Veräußerungsvorgang.

Unter einer Anschaffung ist der entgeltliche Erwerb von Dritten zu verstehen.

Dies umfasst insbesondere die im Zusammenhang mit der Blockerstellung (vgl. Randnummer 42) und gegebenenfalls die durch einen ICO oder Airdrop (vgl. Randnummer 75) erlangten Einheiten einer virtuellen Währung und sonstigen Token.

Entgeltlich erworben sind zudem alle Einheiten einer virtuellen Währung und sonstige Token, die Steuerpflichtige im Tausch gegen Einheiten einer staatlichen Währung (z. B. €), Waren oder Dienstleistungen sowie gegen Einheiten einer anderen virtuellen Währung und sonstige Token erworben haben, sowie die durch Lending und Staking erlangten Einheiten einer virtuellen Währung und gegebenenfalls sonstigen Token.

Spiegelbildlich zur Anschaffung stellt die entgeltliche Übertragung des angeschafften Wirtschaftsguts auf Dritte eine Veräußerung dar.

Der Tausch von Einheiten einer virtuellen Währung und sonstigen Token in Einheiten einer staatlichen Währung (z. B. €), Waren oder Dienstleistungen sowie in Einheiten einer anderen virtuellen Währung und sonstige Token führt demgemäß zu einer Veräußerung.

Die Veräußerungsfristen des § 23 I S. 1 Nr. 2 EStG beginnen nach jedem Tausch neu.

Für die Ermittlung der Jahresfrist ist bei einer Anschaffung oder Veräußerung über eine Handelsplattform auf die dort aufgezeichneten Zeitpunkte abzustellen.

Bei einem Direkterwerb oder einer Direktveräußerung ohne Zwischenschaltung von Intermediären ist aus Vereinfachungsgründen in der Regel auf die Zeitpunkte abzustellen, die sich aus der Wallet ergeben.

Soll für die Frage, ob die Jahresfrist überschritten ist, das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft maßgebend sein, müssen die Steuerpflichtigen den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses durch geeignete Unterlagen nachweisen.

Wenn Steuerpflichtige Einheiten einer virtuellen Währung und sonstige Token veräußern, deren Bestand nach dem UTXO-Modell ermittelt wird, und bei denen für einen nicht veräußerten Teilbetrag „Wechselgeld“ (oder „Change Output“) in die eigene Wallet zurückfließt (vgl. Beispiel in Randnummer 23), werden für diesen Teilbetrag für steuerliche Zwecke die ursprünglichen Anschaffungsdaten des veräußerten Coins fortgeführt.

aa) Ermittlung des Veräußerungsgewinns:

Der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Einheiten einer virtuellen Währung und sonstigen Token ermittelt sich aus dem Veräußerungserlös abzüglich der Anschaffungs- und der Werbungskosten.

Als Veräußerungserlös ist bei einer Veräußerung in € das vereinbarte Entgelt zu berücksichtigen.

Werden Einheiten einer virtuellen Währung und sonstige Token gegen Einheiten einer anderen virtuellen Währung und sonstige Token getauscht, ist als Veräußerungserlös der hingegebenen Einheiten einer virtuellen Währung und sonstigen Token der Marktkurs der erlangten Einheiten der anderen virtuellen Währung oder sonstigen Token am Tauschtag anzusetzen (vgl. zur Ermittlung des Marktkurses Randnummer 43).

Kann ein Marktkurs der erlangten Einheiten nicht ermittelt werden, wird es nicht beanstandet, wenn stattdessen der Marktkurs der hingegebenen Einheiten angesetzt wird.

Der Marktkurs der hingegebenen Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstigen Token – zuzüglich eventuell gezahlter Anschaffungsnebenkosten – stellt zugleich die Anschaffungskosten der erhaltenen Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstigen Token am Tauschtag dar.

Die im Zusammenhang mit der Veräußerung aufgewendeten Transaktionsgebühren sind als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Werden Einheiten einer virtuellen Währung und sonstige Token im Tausch gegen eine Dienstleistung oder eine Ware hingegeben, ist als Veräußerungserlös der hingegebenen Einheiten einer virtuellen Währung und sonstigen Token das in € vereinbarte Entgelt anzusetzen.

Wurde ein Entgelt nicht ausdrücklich beziffert, ist als Veräußerungserlös der Marktkurs der hingegebenen Einheiten einer virtuellen Währung und sonstigen Token anzusetzen.

bb) Verwendungsreihenfolge

Für die Bestimmung der Verwendungsreihenfolge der veräußerten Einheiten einer virtuellen Währung und sonstigen Token gilt der Grundsatz der Einzelbetrachtung (vgl. Randnummer 51).

Ist eine Einzelbetrachtung nicht möglich, gelten für die Zwecke der Haltefrist die zuerst angeschafften Einheiten einer virtuellen Währung und sonstigen Token als veräußert und ist für die Wertermittlung die Durchschnittsmethode anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 24. November 1993, X R 49/90, BStBl II 1994 S. 591).

Aus Vereinfachungsgründen kann für die Zwecke der Wertermittlung unterstellt werden, dass die zuerst angeschafften Token zuerst veräußert wurden (First in First out, Fifo).

Es gilt eine walletbezogene Betrachtung.

Die gewählte Methode ist bis zur vollständigen Veräußerung der Einheiten einer virtuellen Währung oder einer bestimmten Art sonstiger Token in dieser Wallet beizubehalten.

Nach einer vollständigen Veräußerung der Einheiten einer virtuellen Währung oder einer bestimmten Art sonstiger Token in dieser Wallet und anschließendem Neuerwerb von Einheiten dieser virtuellen Währung oder dieser sonstigen Token kann die Methode gewechselt werden.

Beim Halten von Einheiten mehrerer virtueller Währungen oder mehrerer Arten sonstiger Token besteht für jede virtuelle Währung und jede Art sonstiger Token in einer Wallet ein gesondertes Wahlrecht.

cc) Keine Verlängerung der Veräußerungsfristen auf zehn Jahre

Bei virtuellen Währungen kommt die Verlängerung der Veräußerungsfristen nach § 23 I S. 1 Nr. 2 S. 4 EStG nicht zur Anwendung.

Xetra-Gold oder EUWAX Gold Inhaberschuldverschreibungen

Es handelt es sich hierbei 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 Erfüllbarkeit 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.

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 II S. 1 Nr. 7 EStG bzw. § 20 II S. 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 Golds. Im Ergebnis seien sowohl der Erwerb als auch die Einlösung oder der Verkauf der Inhaberschuldverschreibungen dem unmittelbaren Erwerb oder Verkauf physischen Golds gleichzustellen. Derartige Goldgeschäfte habe der BFH aber stets als private Veräußerungsgeschäfte nach § 22 Nr. 2, § 23 I S. 1 Nr. 2 EStG angesehen, mit der Folge, dass der Gewinn nach Ablauf eines Jahrs zwischen Anschaffung und Veräußerung bzw. Einlösung nicht steuerbar sei.

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 I S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG erfolgen, war umstritten. Das Schleswig-Holsteinische FG Schleswig-Holstein vertrat den 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 I S. 1 Nr. 2 EStG zu sehen sei (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 6.9.2017, 5 K 152/16). Der BFH hat mit Urteil vom 06.02.2018 die Ansicht des FG bestätigt (Az.: 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.

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.d. § 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.d. § 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 sind auch

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

Besonderheiten

- Die 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 ebenfalls;
- bei einem bindenden Verkaufsangebot muss bereits mit dem Angebot der Verkauf durch den Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten vollzogen sein;
- Grundstücksübertragungen bei Eheschließungen im Rahmen des Zugewinnausgleichs stellen i. d. R. ein Anschaffungsgeschäft dar.

3.1.1 Unentgeltlicher Erwerb

Der unentgeltliche Erwerb eines Wirtschaftsguts durch

- Erbschaft und im Rahmen der Erbauseinandersetzung durch Realteilung ohne Ausgleichszahlung,
- Vermächtnis,
- Pflichtteil, oder
- Schenkung

ist keine Anschaffung i.S.d. § 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 2013 eine Eigentumswohnung, die sie 2014 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 2014.

Lösung

Die im Zusammenhang mit der in 2014 teilentgeltlichen Vermögensübertragung (vgl. Erlasse § 7/3 Rz. 4 und § 10/5 Rz.3,21) vereinbarten wiederkehrenden nicht begünstigten Versorgungsleistungen führen zu Anschaffungskosten von 800.000 €. Es liegt insoweit eine Veräußerung i. H. v. $800.000/2$ Mio. € = 40 % und keine unentgeltliche Übertragung vor.

Insoweit kann Chiara das Grundstück nicht vor 2025 steuerfrei veräußern.

Soweit Chiara das Grundstück i. H. v. $1,2/2$ Mio. € = 60 % unentgeltlich erworben hat, ist ihr als unentgeltliche Einzelrechtsnachfolgerin die Anschaffung durch Lisa in 2013 zuzurechnen, so dass Chiara das Grundstück insoweit nicht vor 2024 steuerfrei veräußern 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 grds. 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.d. § 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 gehört 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

2023 überträgt Vater Karl seinem Sohn S eine 2012 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 2024 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 2023 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 zwingende 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 01.07.2024 für 500.000 € angeschafftes Mietwohngrundstück mit Ablauf des 31.12.2024 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 €.

Die 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 bürgerli-

chen Rechts gem. § 39 II Nr. 2 AO anteilig den Gesellschaftern oder Gemeinschaftern zuzurechnen 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 2024 beteiligt sich S an der GbR und bringt dazu ein Mietwohngrundstück mit einem Wert von 150.000 €, das er 2015 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 Veräußerungspreises von 150.000 €	100.000 €
abzgl. $\frac{2}{3}$ der Anschaffungskosten von 90.000 €	60.000 €
Veräußerungsgewinn	40.000 €

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.d. § 23 EStG gegeben.

Beispiel

Im obigen Beispielfall veräußert die GbR im Jahr 2026 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 S. 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 Veräußerungspreises von 180.000 €	60.000 €
abzgl. $\frac{1}{3}$ der Anschaffungskosten von 150.000 € im Jahr 2024	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 2015 für 100.000 € ein bebautes Grundstück, das seither von ihm vermietet wurde. Die Ehe wird im Jahr 2024 geschieden. Der geschiedenen Ehefrau steht ein Zugewinnausgleichsanspruch gegen A in Höhe von 150.000 € zu. Zur Abgeltung dieses Anspruchs überträgt in 2024 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 gem. § 364 BGB übertragen, handelt es sich um ein Veräußerungsgeschäft beim Eigentümer bzw. Anschaffungsgeschäft beim Dritten. Da im Beispielsfall 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 S. 1 EStG gegeben.

Der von A zu versteuernde Veräußerungsgewinn beträgt:

Veräußerungspreis 150.000 €

Anschaffungskosten ./ 100.000 €

Gewinn aus § 23 EStG 50.000 €

Eine Spekulationsabsicht ist nicht erforderlich. Selbst Veräußerungen unter behördlichem Zwang, wie die Enteignung eines Grundstücks gegen Entschädigung ohne Ersatzgrundstück, fallen grds. 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.d. § 23 EStG dar. Die Veräußerungsfrist für das ersetzte Grundstück läuft demnach weiter.

Beispiel

A ist Eigentümer eines 2016 erworbenen, unbebauten Grundstücks, an dem er sich ein Eigentümererbbaurecht bestellt. In Ausübung des Erbbaurechts errichtet er 2024 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

Die 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 XXXI 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.

Die Fristen beziehen sich auf den Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung. Gemäß § 108 I 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 24.05.2014 angeschafft, endet die Besteuerungsfrist mit Ablauf des 24.05.2024. Also steuerfrei bei Veräußerung ab 25.05.2024.

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.

4.2 Sonderregelungen

Veräußerungsfiktionen nur für Grundstücke (S. 5 bezieht sich nur auf § 23 I Nr. 1 EStG)

Wenn der Steuerpflichtige sein Grundstück oder grundstücksgleiches Recht in das Betriebsvermögen einlegt und dieses innerhalb von zehn Jahren nach seiner Anschaffung aus dem Betriebsvermögen veräußert (§ 23 I S. 5 Nr. 1 EStG) oder verdeckt in eine Kapitalgesellschaft einlegt (§ 23 I S. 5 Nr. 2 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 (§ 23 I S. 5 Nr. 1 EStG) oder der gemeine Wert (§ 23 I S. 5 Nr. 2 EStG) anzusetzen.

Anschaffungsfiktion

Wenn der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut 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 § 6 I Nr. 4, 16 III S. 7 EStG tatsächlich angesetzte Wert gegenüberzustellen (§ 23 III S. 3 EStG).

4.3 Ermittlung des Veräußerungsgewinns (-verlusts)

4.3.1 Veräußerungspreis

Die Ermittlung der Einkünfte ist grds. 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.

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 ist grds. abzuzinsen 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:
 - ✓ Der Ertragsanteil der Leibrente gehört zu den wiederkehrenden Bezügen und ist nach § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a) bb) EStG zu versteuern.
 - ✓ Der 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.

Ein Veräußerungsgewinn fällt erstmalig in dem Veranlagungszeitraum an, in dem die Summe der Kapitalanteile die Anschaffungskosten und die Werbungskosten, abzüglich AfA, 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.

4.3.2 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 Inseratkosten, 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.d. R 21.5 III EStR sind, müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um diese Zuschüsse gekürzt werden.

4.3.3 Herstellungskosten

Herstellungskosten i.S.d. § 23 III S. 1 EStG sind die vom Steuerpflichtigen getragenen Aufwendungen i.S.d. § 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.

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 Substanzmehrerung (Beachte Erlass § 21/8).

Beispiel

A hat 2017 ein bebauts Grundstück zum Kaufpreis von 140.000 € erworben und für das aufstehende Gebäude Umbaukosten in Höhe von 60.000 € aufgewendet. Durch Kaufvertrag vom 15.02.2024 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.

4.3.4 Werbungskosten

Werbungskosten sind grds. 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 Zeitungsinserte
- 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.

Voraussetzung ist, dass von Anfang an Veräußerungsabsicht bestand.

Finanzierungskosten, im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Wohnhauses, bilden grds. 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 Veräußerungspreis nicht ausreicht, das Darlehen zu tilgen. Vorfälligkeitsentschädigung dagegen bei § 23 EStG. Beachte hierzu auch BMF vom 27.07.2015 (§ 21/16)

4.3.5 Sonderfälle

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

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

Beispiel

S erwirbt in 2016 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge von seinem Vater ein unbebautes Grundstück mit einem Verkehrswert von 50.000 € für eine Gegenleistung von 25.000 €. V hatte das Grundstück im Jahr 2009 erworben. Im Jahr 2018 bebaut S das Grundstück mit einem Zweifamilienhaus. Die Herstellungskosten betragen 200.000 €. Im Jahr 2024 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 2024 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 Veräußerungspreis und der auf das Gebäude entfallende Teil des Veräußerungspreises gehen damit zur Hälfte in die Berechnung des Veräußerungsgewinns ein.

$\frac{1}{2}$ des Veräußerungspreises Grundstück	62.500	
abzüglich AK Grundstück	<u>./ 25.000</u>	37.500
$\frac{1}{2}$ des Veräußerungspreises 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 2015 ein unbebautes Grundstück für umgerechnet 50.000 € angeschafft, auf dem er im Jahr 2016 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 2024 veräußert A das Grundstück für 500.000 €. Von dem Veräußerungspreis 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

4.3.6 AfA mindert die AK, erhöht also den Veräußerungsgewinn

Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn erhöht sich bei bebauten Grundstücken 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.

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 XXXI S. 4 EStG).

Beispiel

A erwirbt im Januar 2017 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 2017 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 2024 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

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.

4.4 Zu- und Abfluss

4.4.1 Zufluss des privaten Veräußerungsgewinns

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 Veräußerungspreises gilt der Tag, an dem der Steuerpflichtige über den Veräußerungspreis verfügen kann.

- Wird der Veräußerungspreis ratenweise in mehreren Kalenderjahren in sog. Kaufpreistraten ausgezahlt, ist die jeweilige Ratenzahlung im Zuflusszeitpunkt zu erfassen.
- Ein Veräußerungsgewinn fällt erstmals in dem Kalenderjahr an, in dem die Kaufpreistraten (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 Werbungskosten, soweit sie sicher voraussehbar sind, werden bereits im ersten Zuflussjahr mit dem erhaltenen Teilerlös verrechnet.
- Bei Leibrenten sind die einzelnen Zahlungen in einen Kapital- und in einen Ertragsanteil zu zerlegen.
- Der nach der Ertragsanteilstabelle des § 22 Nr. 1 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 I Nr. 7 EStG besteuert.
- Der Kapitalanteil führt in dem Kalenderjahr zu einem Veräußerungsgewinn, in dem er die Anschaffungskosten, ggf. abzüglich AfA, einschließlich der Werbungskosten übersteigt.

Beispiel

A hat zum 01.01.2018 ein Grundstück für 14.040 € erworben, welches er am 01.07.2020 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 a) bb) EStG mit monatlich 110 € ($500 \text{ €} \times 22 \%$) zu versteuern (1.320 € jährlich). Der Kapitalanteil von monatlich 390 € ($500 \text{ €} \cdot 110 \text{ €}$) unterliegt erst ab dem 01.07.2023 der Besteuerung nach § 23 EStG, da erst von diesem Zeitpunkt an die Anschaffungskosten überschritten werden. Im Jahr 2023 sind demnach 2.340 € als Veräußerungsgewinn zu erfassen. Ab dem Jahr 2024 bis zum Lebensende beträgt der jährliche Veräußerungsgewinn 4.680 €, jedoch begrenzt auf den Rentenbarwert von 77.148 € (§ 14 I BewG i.V.m. BMF 26.10.2012, Vervielfältiger 12,858 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.

4.4.2 Berücksichtigung von Werbungskosten

Durch ein privates Veräußerungsgeschäft veranlasste Werbungskosten sind - abweichend vom Abflussprinzip des § 11 II S. 1 EStG - in dem Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem der Veräußerungspreis gem. § 11 I S. 1 EStG zufließt, vgl. § 23 III S. 1 EStG.

- Fließt der Veräußerungspreis 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, sind ebenfalls im Jahr des Zuflusses des Veräußerungspreises abziehbar.
- Fallen nicht sicher feststehende Werbungskosten 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.

5. Besteuerungsfreigrenze

Der Gesamtgewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften ist nach § 23 III S. 5 EStG nicht steuerpflichtig, wenn er weniger als 600 € beträgt. Bei der Vorschrift handelt es sich 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 599,99 € übersteigende Betrag.

Für die Anwendung der Freigrenze sind die Einkünfte aus allen Veräußerungsgeschäften im Kalenderjahr zusammenzurechnen „insgesamt“. 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.

6. Verlustausgleich und Verlustabzug

Veräußerungsverluste können nur mit Veräußerungsgewinnen im selben 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.d. § 23 EStG ist aber möglich.

Der nach § 23 erzielte Veräußerungsverlust ist also nur horizontal 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 im Entstehungsjahr nicht 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 BFH hat in seinem Urteil von 06.12.2016 (zitiert in H 23 „Veräußerungsverlust bei Ratenzahlung“ EStH) 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 01.12.2023 ein unbebautes Grundstück für insgesamt 250.000 € (Anschaffungskosten: 300.000 €). Nach einer vorherigen Anzahlung durch den Käufer von 100.000 € im Jahr 2023 war der Restbetrag erst in 2024 fällig.

In 2022 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 € minus Anschaffungskosten 300.000 €). Nach Auffassung des BFH ist der Verlust anteilig mit 20.000 € (1. Rate 2023 100.000 € zu 250.000 € = 40 % von 50.000 €) dem Jahr 2023 zuzurechnen; die verbleibenden 30.000 € sind 2024 zu berücksichtigen.

Von dem im Jahr 2023 entstandenen Verlust mindern 15.000 € den Gewinn im vorangegangenen Jahr 2022. Wäre der Veräußerungsverlust insgesamt erst in 2024 berücksichtigt worden, könnte der Verlust nur in den folgenden Jahren verrechnet werden.