Unternehmensgruppe
DR. BANNAS

Skript

Einkommensteuer

Skriptgliederung

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2024

STEUERLEHRGÄNGE DR. BANNAS
AKADEMIE STEUERN und WIRTSCHAFT GmbH Finanzen Recht Bilanzen
iws Institut für Wirtschaft und Steuer GmbH
DR. STITZ GMBH STEUERLEHRGÄNGE

Skriptgliederung

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

Unternehmensgruppe
DR. BANNAS

Skriptprobe

Einkommensteuer

Teil VIII

Veräußerungsgeschäfte nach§ 17 und § 23 EStG

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2024

STEUERLEHRGÄNGE DR. BANNAS
AKADEMIE STEUERN und WIRTSCHAFT GmbH Finanzen Recht Bilanzen
iws Institut für Wirtschaft und Steuer GmbH
DR. STITZ GMBH STEUERLEHRGÄNGE

Inhaltsverzeichnis:

§ 17 EStG

1. Einführung 1
1.1 Tatbestandsmerkmale 1
1.2 Rückblick 1
1.2.1 Zeitliche Anwendungsregeln (Wechsel KSt-System) 1
1.2.2 Gewerbliche Einkünfte 2
1.2.3 Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG 2
1.3 Sinn und Zweck/ Rechtliche Begründung 2
2. Betroffene Anteile 3
2.1 Anteil – Beteiligung 3
2.2 Begriff der Kapitalgesellschaft 3
2.2.1 Aktien 3
2.2.2 Anteile an einer GmbH 3
2.2.3 Genussschein (Genussrecht) 4
2.2.4 Ähnliche Beteiligungen 4
3. Abgrenzung Betriebsvermögen / Privatvermögen 6
3.1 Allgemeines 6
3.2 Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften in ein Betriebsvermögen 6
3.2.1 Grundsätze 6
3.2.2 Bewertung der Einlage 7
4. Unterscheidungen innerhalb des Privatvermögens 8
Vor dem 13.12.2006 erfolgte Sacheinlagen 8
4.1 Einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 UmwStG a.F. 8
4.1.1 Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils 8
4.1.2 Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft 9
4.1.3 Nach dem 12.12.2006 erfolgte Sacheinlagen 9
4.2 Ersatztatbestände des § 17 VI EStG 10
4.3 Vorrang des § 23 a.F. EStG für vor dem 01.01.2009 erworbene Anteile (§ 52 XXXI S. 2 EStG) bei An- und Verkauf innerhalb eines Jahres 10
4.4 Vorrang vor § 20 II S. 1 Nr. 1 EStG nach § 20 VIII EStG 10
5. (Maßgebliche) Beteiligung 10
5.1 Steuerliche Einordnung der Anteile 11
5.2 Berechnung der Beteiligungsquote 11
5.3 Unmittelbare und mittelbare Beteiligung 12
5.4 Der Fünfjahreszeitraum des § 17 I S. 1 EStG 13
5.4.1 Erwerb weiterer Anteile nach Wegfall der maßgeblichen Beteiligung 14

5.4.2 Steuerverhaftung unentgeltlich erworbener Anteile 15

6. Veräußerungsvorgänge 16

6.1 Veräußerung 17

6.1.1 Allgemeines 17

6.1.2 Entgeltlichkeit 17

6.1.3 Verdeckte Einlage 17

6.1.4 Auflösung / Kapitalherabsetzung 18

6.1.5 Ausschüttung bzw. Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto 19

6.1.6 Sitzverlegung der Kapitalgesellschaft § 17 V (s.u. 11.) 19

6.1.7 Wegzug des Gesellschafters § 6 AStG 19

7. Art der Gewinnermittlung / Zeitliche Zuordnung 20

7.1 Stichtagsbezogene Gewinnermittlung 21

7.2 Veräußerungspreis 22

7.2.1 Allgemeines 22

7.2.2 Tausch 22

7.2.3 Verdeckte Einlage 22

7.2.4 Vermögenszuwachsbesteuerung und § 17 EStG 22

7.2.5 Teilentgeltliche Übertragung 23

7.3 Veräußerungskosten 23

7.4 Anschaffungskosten 24

7.4.1 Allgemein 24

7.4.2 Anschaffungskosten bei Gründung bzw. Kapitalerhöhung 24

7.4.3 Anschaffungskosten bei entgeltlichem Erwerb der Anteile 24

7.4.4 Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb 25

7.4.5 Anschaffungsnebenkosten 25

7.4.6 Nachträgliche Anschaffungskosten 25

7.5 Bestimmung der veräußerten Anteile 43

8. Verluste 44

9. Freibetrag nach § 17 III EStG 46

9.1 Beispiele zur Darstellung des Grundfalls 47

10. Fälle des § 17 IV EStG 51

11. Fälle des § 17 V EStG („Wegzug“ der Kapitalgesellschaft) 52

12. Verfassungswidrigkeit der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze 54

§ 23 EStG

1. Allgemeines 60

2. Gegenstand von privaten Veräußerungsgeschäften 61

2.1 Allgemeines 61

2.2 Grundstück und hergestellte Gebäude 61

2.3 Selbst genutztes Wohneigentum 62

2.3.1 Von der Veräußerungsgewinnbesteuerung ausgenommene Gebäude, Gebäudeteile oder Eigentumswohnungen 62

2.3.2 Grund und Boden 63

2.3.3 Nutzung zu eigenen Wohnzwecken 63

2.3.4 Zeitlicher Umfang der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken 65

2.4 andere Wirtschaftsgüter § 23 I Nr. 2 EStG 67

3. Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern 71

3.1 Anschaffung 71

3.1.1 Unentgeltlicher Erwerb 72

3.1.2 Erwerb durch Erbauseinandersetzung und teilentgeltlicher Erwerb 73

3.2 Veräußerung 74

4. Veräußerungsfrist 77

4.1 Allgemeines 77

4.2 Sonderregelungen 78

4.3 Ermittlung des Veräußerungsgewinns (-verlusts) 79

4.3.1 Veräußerungspreis 79

4.3.2 Anschaffungskosten 80

4.3.3 Herstellungskosten 80

4.3.4 Werbungskosten 81

4.3.5 Sonderfälle 82

4.3.6 AfA mindert die AK, erhöht also den Veräußerungsgewinn 84

4.4 Zu- und Abfluss 85

4.4.1 Zufluss des privaten Veräußerungsgewinns 85

4.4.2 Berücksichtigung von Werbungskosten 86

5. Besteuerungsfreigrenze 86

6. Verlustausgleich und Verlustabzug 87

7. Abgeltungsteuer ab 2009 89

§ 17 EStG

Stand September 2023

1. Einführung

Gemäß § 2 I S. 1 Nr. 2 EStG i.V.m § 17 EStG liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

1.1 Tatbestandsmerkmale

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

bis 1998: mehr als 25 %;

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

durch StSenkG Absenkung auf 1 %; anwendbar auf Veräußerungen nach dem 31.12.2001, wenn das WJ der Gesellschaft dem KJ entspricht; bei abweichendem WJ u.U. später. Vgl. hierzu die Ausführungen am Ende (Kap. 12) des Skripts zur Verfassungswidrigkeit der Absenkung der Wesentlichlichkeitsgrenze 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 sog. Anrechnungsverfahren durch das sog. Halbeinkünfteverfahren ersetzt. i.V.m. dieser Systemumstellung wurde die im Rahmen des § 17 EStG maßgebende Beteiligungsgrenze auf 1 % herabgesetzt.

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

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

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

1.2.2 Gewerbliche Einkünfte

Das Ergebnis der Veräußerung (der Gewinn bzw. 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 Gewerbebetriebes i. S. d. § 15 II EStG gem. § 2 GewStG also auch nicht gewerbesteuerpflichtig.

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

40 % des Veräußerungspreises (bzw. der Ersatzwerte 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 bestimmte Gesellschaften des privaten Rechts, die von der Rechtsordnung mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet wurden (vgl. § 1 AktG) bzw. die als solche selbständig Rechte und Pflichten haben (vgl. § 13 I GmbHG). Sie sind als juristische Person rechtsfähig.

GmbH

AG

Kommanditgesellschaft auf Aktien

2.2.1 Aktien

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

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, wo das Stammkapital einer GmbH nur 1 € betragen muss.

2.2.3 Genussschein (Genussrecht)

Genussscheine sind verbriefte Genussrechte (Ausgestaltung als Wertpapier). Nach h.M. fallen auch nicht verbriefte 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 <u>Beteiligung am Liquidationserlös</u> 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“

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 **<u>zwischen</u> notarieller Gründung** einer Kapitalgesellschaft und deren **Eintragung im Handelsregister** existiert (vgl. auch H 1.1 KStH „Beginn der Steuerpflicht"). Erst mit der Eintragung in das Handelsregister erlangt die Kapitalgesellschaft die Rechtsfähigkeit (§ 41 I S. 1 AktG, § 11 I GmbHG).

Anteile an einer Vorgesellschaft sind ähnliche Beteiligung i.S.d. § 17 I S. 3 EStG.

2.2.4.3 Stille Beteiligung

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

2.2.4.4 Kapitalersetzende 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.

Hinweis auf:

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

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

H 4.2 II EStH, Stichwort „Anteile an Kapitalgesellschaften“

Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung; die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft sind notwendiges (Sonder-) Betriebsvermögen. Die Grundsätze der Mitunternehmerschaft; so sind regelmäßig insbesondere die Anteile an der Komplementär-GmbH sowie die Anteile bei einer atypisch stillen Gesellschaft mit der „eigenen“ GmbH notwendiges Betriebsvermögen.

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. Weiterhin ist eine eindeutige Dokumentation der Einlagehandlung in der Buchführung erforderlich. Die Verbuchung muss zeitnah erfolgen. Rückwirkende Einlagen sind ausgeschlossen.

3.2.2 Bewertung der Einlage

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

Die nachfolgenden Ausführungen gelten nur eingeschränkt für eine verdeckte Einlage (vgl. 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 2012 beteiligt. Die Anteile sind (zunächst) Privatvermögen. Die Anschaffungskosten des Karl Käfer belaufen sich auf 30.000 €. Karl Käfer ist weiterhin Einzelunternehmer. In 2019 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 2023 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 2019 wäre ohne die Sonderregelung mit dem Teilwert (100.000 €) vorzunehmen, so dass der in 2023 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 2023 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 2. Tiret

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. 1EStG, 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. folgende Vorschriften anzuwenden:

die Regelungen des UmwStG über die steuerliche Behandlung von einbringungsgeborenen Anteilen (§ 21 UmwStG alte Fassung.) und des Anteilstauschs (§§ 21, 22 UmwStG aktuelle Fassung).

Exkurs Umwandlungsteuergesetz:

Vor dem 13.12.2006 erfolgte Sacheinlagen

4.1 Einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 UmwStG a.F.

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

4.1.1 Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils

Einbringungsgeborene Anteile entstanden (unter anderem), wenn ein Einzelunternehmer seinen Betrieb oder einen Teilbetrieb oder ein Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft einbrachte, der Einbringende hierfür Gesellschaftsanteile erhielt (Sacheinlage, vgl. § 20 I S. 1 UmwStG a.F.) und es bei der Einbringung **nicht** zu einer **vollständigen Aufdeckung** der in der eingebrachten Einheit gespeicherten **stillen Reserven** kam. Es handelte sich hierbei um einen Tausch oder tauschähnlichen Vorgang (Betrieb usw. gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten), der wie bei einer Veräußerung grds. zu einer Aufdeckung der stillen Reserven führte.

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

Maßgebend für die Aufdeckung der stillen Reserven war, ob die aufnehmende Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Teilwert oder (zulässigerweise) mit einem niedrigeren Wert (mindestens

dem Buchwert) ansetzte (vgl. § 20 II UmwStG a.F.). Entsprechend dieser Bewertung ermittelten sich die Anschaffungskosten des Einbringenden für die erlangten Gesellschaftsanteile (§ 20 IV UmwStG a.F.).

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

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

4.1.2 Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Bei der Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gelten nach § 20 I S. 2 UmwStG a.F. die gleichen Grundsätze. Voraussetzung ist, dass die die Anteile übernehmende Kapitalgesellschaft auf Grund ihrer Beteiligung einschließlich der übernommenen Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft hat, deren Anteile eingebracht wurden.

Besondere Regelung der Steuerbefreiung gelten für einbringungsgeborene Anteile nach § 3 Nr. 40 S. 3 und 4 a.F. EStG.

4.1.3 Nach dem 12.12.2006 erfolgte Sacheinlagen

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 zu dem Einbringungsgewinn II; auch dadurch erhöhen sich gem. § 22 II S. 4 UmwStG die Anschaffungskosten der von dem Einbringenden erworbenen Anteile entsprechend.

Vgl. auch Skript Umwandlungssteuerrecht.

4.2 Ersatztatbestände des § 17 VI EStG

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

a) Anteile aus einem Einbringungsvorgang 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 hierzu ausführlich das Skript Umwandlungssteuerrecht).

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

Nach § 23 II S. 2 a.F. EStG ist die Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft vorrangig vor der nach § 17 EStG.

Der Vorrang des § 23 EStG gegenüber § 17 EStG hat folgende Rechtsfolgen:

Erfassung auch von Anteilen, die nicht zu einer § 17 Beteiligung gehören;

Besteuerung in dem Veranlagungszeitraum, in dem der Veräußerungspreis zugeflossen ist;

Freigrenze i.H.v. < 600 € § 23 III S. 5 EStG;

Kein Freibetrag entsprechend § 17 III EStG;

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

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

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

Für das Verhältnis zu § 20 II Nr. 1 (§ 52 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

Eigenständige Definition für Zwecke des § 17 EStG

Nach § 17 I S. 4 EStG i. d. F. des StEntlG 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 StEntlG 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 n.F.). 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 Überschreiten 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 EStH „Mittelbare Beteiligung“).

Beispiel

Karl Käfer ist an der GmbH im PV mit 0,98 % und an der AG im BV mit 2,5 % beteiligt. Die AG ihrerseits ist mit 2 % an der GmbH beteiligt.

Frage

Besitzt Karl Käfer eine 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 2015 mit je 26 % an der KARLLISA-GmbH beteiligt. Beide veräußerten am 30.06. 2018 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. 2023, Lisa ihren in 2024.

Frage

Wie sind die Veräußerungen von Karl (in 2023) und Lisa (in 2024) zu beurteilen?

Lösung

Die Veräußerungen in 2018 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 2023 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. 2018 selbst nicht mehr eine maßgebliche Beteiligung war. Dieser Anteil blieb für fünf Jahre (bis zum Ablauf des 30.06.2023) steuerverhaftet.

Dagegen ist die Veräußerung der Anteile durch Lisa in 2024 nicht nach § 17 steuerbar, da seit dem Wegfall der maßgeblichen Beteiligung der Lisa in 2018 mehr als fünf Jahre vergangen sind und die Steuerverhaftung daher mit Ablauf des 30.06.2023 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 Steuerverhaftung nach § 17 EStG, vgl. auch H 17 II EStH „Kurzfristige Beteiligung“ und „Rückwirkende Schenkung“

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 Steuerverhaftung 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 2015 bis November 2017 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 2019 erwirbt er weitere Anteile an der GmbH im Umfang von 0,4 % (Gesamtbeteiligung 0,9 %). Karl veräußert seine gesamte Beteiligung

a) im Oktober 2022; b) im Januar 2022.

zu a)

Da Karl innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung im Oktober 2022 maßgeblich an der GmbH beteiligt war (hier bis November 2017; Dauer ohne Bedeutung), unterliegt die gesamte Beteiligung grds. der Besteuerung des § 17 EStG. Die in 2019 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 2023 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. 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 vom 27.05.2013 sind die Urteilsgrundsätze auf alle vergleichbaren Fälle im Bereich der Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17 EStG von mehr als 25 % auf mindestens 10 % anzuwenden. Eine analoge Anwendung auf die Absenkung der Beteiligungsgrenze durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (StSenkG) auf 1 % ist aus nachfolgenden Gründen nicht vorzunehmen:

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

5.4.2 Steuerverhaftung unentgeltlich erworbener Anteile

Nach § 17 I S. 4 EStG gilt die Steuerverhaftung auch für unentgeltlich erworbene Anteile, die zwar beim (neuen) Anteilseigner nicht zu einer 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.

Unternehmensgruppe Dr. Bannas ▪ Sachsenring 37-39 ▪ 50677 Köln ▪ www.bannas.com

Beispiel

Karl ist seit 2016 mit 4 % an der GmbH beteiligt. In 2017 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 2021, Lea in 2023.

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 2017) 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 Steuerverhaftung „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 veranlassten 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 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 2020 zu 30 % (Abwandlung 0,9 %) an der C-GmbH beteiligt. Im Juni 2023 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 dem 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 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 S. 4 AStG.

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

Neuregelung des § 6 AStG ab 01.01.2022 gem. § 21 I Nr. 1 AStG:

Der neue § 6 II AStG sieht eine Verkürzung des Zeitraumes der vor dem Wegzug erforderlichen unbeschränkten Steuerpflicht von zehn auf sieben Jahre vor. Steuerpflichtige werden daher künftig betroffen sein, wenn sie innerhalb der letzten zwölf Jahre insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig waren.

Abgestellt wird insoweit nicht wie bisher auf die gesamte Lebenszeit, sondern nur auf die letzten 12 Zeitjahre.

Ein Zuzügler aus dem Ausland wird von der Wegzugsbesteuerung daher künftig grundsätzlich früher betroffen sein als auf Grundlage der heutigen Zehnjahresfrist. Erschwerend kommt hinzu, dass Deutschland schon bislang bei Zuzug keine Aufstockung der AK von bei Zuzug bereits gehaltenen Anteilen gewährt (Ausnahme gem. § 17 II S. 2 EStG: Wegzugsbesteuerung im anderen Staat bei Zuzug). Bei einer Wegzugsbesteuerung wird der fiktive Veräußerungsgewinn daher gegebenenfalls auch bei Zuzüglern auf Basis der historischen Anschaffungskosten berechnet.

Wegfall der zeitlich unbegrenzten Stundungsmöglichkeit gem. § 6 IV AStG neu

Nach bislang geltender Rechtslage gem. § 6 V AStG a.F. war die festgesetzte Wegzugssteuer bis zu einer tatsächlichen Anteilsveräußerung unbefristet, zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden, wenn der Wegzügler ein EU-/EWR-Staatsbürger ist und er nach dem Wegzug in einem anderen EU-/EWR-Staat unbeschränkt steuerpflichtig wurde. In Drittlandsfällen konnte gem. § 6 IV AStG a.F. hingegen nur im Härtefall auf Antrag eine verzinsliche Stundung gegen Sicherheitsleistung erfolgen; die Steuer war dann in fünf Jahresraten fällig. Die Neufassung des § 6 IV AStG sieht demgegenüber eine drastische Verschärfung vor. Die bisherige Unterscheidung der Stundungskonzepte ist aufgegeben werden.

Künftig ist die Wegzugssteuer, gleich ob EU-/EWR- oder Drittlandsfall, stets unmittelbar fällig oder auf Antrag des Steuerpflichtigen in sieben gleichen (unverzinslichen) Jahresraten zu entrichten, im Regelfall nur gegen Sicherheitsleistung. Eine dauerhafte Stundung der Steuer wird nicht mehr möglich sein. Dies bedeutet eine definitiv eintretende Liquiditätsbelastung ohne Liquiditätszufluss.

Erleichterungen bei der „Rückkehrregelung“

Bisher entfiel die aufgrund eines Wegzugs festgesetzte Steuer in Drittlandsfällen rückwirkend gem. § 6 III AStG a.F., wenn der Steuerpflichtige nur vorübergehend abwesend ist und innerhalb von fünf Jahren nach Wegzug erneut unbeschränkt steuerpflichtig in Deutschland wird; dies gilt auch für den Fall des Zuzugs des Rechtsnachfolgers. Sofern berufliche Gründe für die Abwesenheit und das Fortbestehen der Rückkehrabsicht glaubhaft gemacht werden konnten, konnte das Finanzamt den Zeitraum um höchstens fünf weitere Jahre verlängern. Bei Wegzügen von EU-/EWR-Bürgern innerhalb des EU-/EWR-Raums bestand bezüglich der Rückkehrregelung keine Zeitbeschränkung.

Aufgrund der Gesetzesänderung wird der Zeitraum, in dem die Wegzugsbesteuerung durch eine Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland nachträglich entfallen kann, gem. § 6 III AStG neu auf sieben Jahre erweitert. Dies gilt jedoch sowohl für EU-/EWR-Wegzügler als auch in Drittlandsfällen; die bislang unbefristete Rückkehrregelung für EU-/EWR-Wegzügler entfällt entsprechend. Auf Antrag soll in den Fällen vorübergehender Abwesenheit eine zinslose Stundung der Steuer ohne Ratenzahlung erfolgen, in der Regel gegen Sicherheitsleistung.

Nach der Gesetzesbegründung wird eine Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht nicht mehr erforderlich sein. 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; auf das Vorliegen von beruflichen Gründen wird es nicht mehr ankommen. 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, wird die Rückkehrregelung künftig die einzige Möglichkeit sein, 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 2015 für 50.000 € erworben und im Privatvermögen gehalten. Mit notariellem Vertrag vom 25.11.2022 veräußert er seine Beteiligung für 150.000 €. Er tritt die Anteile mit Wirkung zum 01.01. 2023 an den Erwerber ab (zugleich Übergang des wirtschaftlichen Eigentums). Der Erlös wird in zwei Raten à 75.000 €, nämlich am 15.12.2022 und am 15.01.2023 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 01.01.2023 sind das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übergangen. Gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 17 EStG fallen somit nach dem Realisationsgrundsatz in 2023 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 Rentenkapitalwert. 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, vgl. R 17 VII S. 2 i.V.m. R 16 XI EStR und H 16 XI „Ratenzahlungen“ EStH. Der Steuerpflichtige hat in diesen Fällen ein Wahlrecht zwischen Sofortbesteuerung und der Zuflussbesteuerung, vgl. auch BMF § 16/1.

7.2.2 Tausch

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

Nach § 6 VI S. 1 EStG (analog) bemessen sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des 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 ausgeschlossen. Der BFH hat diese Rechtsprechung zwischenzeitlich geändert (Urteil v. 16.3.2010, VIII R 20/08): Schuldzinsen für die Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung i.S. von § 17 EStG, die auf Zeiträume nach Veräußerung der Beteiligung oder Auflösung der Gesellschaft entfallen, können ab dem Veranlagungszeitraum 1999 wie nachträgliche Betriebsausgaben als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden. Denn ebenso wie nachträgliche Schuldzinsen betrieblich veranlasst sind, wenn sie nach der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs weiterhin der Finanzierung der nicht ablösbaren betrieblichen Verbindlichkeiten dienen, sind nachträgliche Schuldzinsen nach der Veräußerung oder Aufgabe einer maßgeblichen Beteiligung i.S. von § 17 EStG in den ab 1999 geltenden Fassungen durch die früheren Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 I Nr. 1 EStG) veranlasst. Durch die Beendigung der Einkünfteerzielung aus Kapitalvermögen ist der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang nicht unterbrochen, weil die nachträglichen Schuldzinsen nach wie vor durch die zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen aufgenommenen Schulden ausgelöst sind, die bei Veräußerung oder Aufgabe der Beteiligung nicht abgelöst werden konnten.

Unternehmensgruppe Dr. Bannas ▪ Sachsenring 37-39 ▪ 50677 Köln ▪ www.bannas.com

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 unterteilt werden in:

Kaufpreis der Beteiligung;

Anschaffungsnebenkosten;

nachträgliche Anschaffungskosten.

Der Begriff der Anschaffungskosten i.S.d. § 17 II EStG wurde bisher von der Rechtsprechung des BFH weit ausgelegt; er unterschied sich insoweit erheblich von dem in § 255 I HGB verwendeten Begriff (vgl. nachfolgend zu den nachträglichen Anschaffungskosten).

7.4.2 Anschaffungskosten bei Gründung bzw. Kapitalerhöhung

Maßgebend ist die Einlageverpflichtung, die sich 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 hingegebenen Wirtschaftsgüter** maßgebend (Besonderheiten sind z.B. bei verschmelzungs- oder spaltungsgeborenen Anteilen – §§ 13 bzw. 15 UmwStG – möglich)

Anschaffungskosten bei Entnahme aus einem Betriebsvermögen:

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

BFH Urteil vom 13.04.2010 der Teilwert oder der gemeine Wert dieser Anteile nur dann an die Stelle der (historischen) Anschaffungskosten, wenn durch die Entnahme die stillen Reserven tatsächlich aufgedeckt und bis zur Höhe des Teilwerts oder gemeinen Werts steuerrechtlich erfasst sind oder noch erfasst werden können, H 17 V "Veräußerung".

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 2016 an einer GmbH beteiligt. Die Anschaffungskosten seiner im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung betragen 60.000 €. Im Februar 2017 schenkt er Anteile im Beteiligungsumfang von 0,8 % an seine Tochter. Die Tochter veräußert die Beteiligung

a) im Januar 2022

b) in 2023

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 (hier 1.600 €). Im Fall b) ist die Veräußerung steuerbar gem. § 20 II S. 1 Nr. 1; IV EStG.

7.4.5 Anschaffungsnebenkosten

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

7.4.6 Nachträgliche Anschaffungskosten

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

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

Zu nachträglichen Anschaffungskosten rechnet der BFH:

Gesellschaftsrechtlich (zivilrechtlich) veranlasste Aufwendungen (z.B. sog. Nachschüsse);

Verdeckte Einlagen;

Sonstige durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Aufwendungen des Anteilseigners, sofern diese nicht den Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen oder den Veräußerungskosten i.S.d. § 17 II S. 1 EStG zuzuordnen sind. Allerdings versteht der BFH unter der Formulierung „sonstige durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Aufwendungen“ nur bestimmte Aufwendungen des Anteilseigners, die insb. im Anwendungsbereich des § 17 EStG den Anschaffungskosten der Anteile zuzurechnen sind. Es handelt sich dabei insb. um Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Verlust bzw. der Wertminderung von sog. eigenkapitalersetzenden Darlehen bzw. Bürgschaften.

7.4.6.1 Gesellschaftsrechtlich (zivilrechtlich) veranlasste Aufwendungen

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

7.4.6.2 Verdeckte Einlagen

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

Eine **Darlehensgewährung** durch einen Anteilseigner ist, da schuldrechtlich und nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst, keine verdeckte Einlage; die überlassenen Beträge bleiben Fremdkapital.

7.4.6.3 Sonstige durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Aufwendungen

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

§ 17 IIa wird ab S. 36 erläutert.

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

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

Voraussetzung war, dass das Darlehen bzw. die Bürgschaft **eigenkapitalersetzend** wurde. Praktisch zur Anwendung kam diese Einordnung meist bei Auflösung und Liquidation der Gesellschaft, insb. im Falle der Insolvenz (vgl. § 17 IV EStG).

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

Zu Aufwand in Form von nachträglichen Anschaffungskosten zählt aber die Wertminderung des Rückzahlungsanspruchs aus dem der Gesellschaft gewährten Darlehen bzw. der Ausfall oder die Wertminderung der Rückgriffsforderung aus der Bürgschaft.

Eine Einlage in das Vermögen der Gesellschaft (z.B. durch einen zivilrechtlich wirksamen Verzicht – z.B. als Erlass nach § 397 BGB – auf Darlehensrückzahlung) ist nicht notwendig.

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

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

Entscheidend für die Veranlassung einer der genannten Finanzierungsmaßnahmen durch das Gesellschaftsverhältnis (<u>mit der Folge der Behandlung evtl. Wertverluste als nachträgliche Anschaffungskosten</u>) war nach der Rechtsprechung des BFH die Frage, ob diese Maßnahmen eigenkapitalersetzenden Charakter i.S.d. Zivilrechts hatten. Der BFH übernahm insoweit konsequent die Rechtsprechung des BGH.

Die Rechtsprechung des BGH beruht auf den §§ 30 - 32b GmbHG a.F. (insb. einer richterlichen Rechtsfortbildung aus § 30 GmbHG) und besagt vereinfacht, dass ein Gesellschafter einer GmbH Beträge, die er seiner Gesellschaft (zumindest wirtschaftlich) als Eigenkapital – egal unter welcher Bezeichnung und in welchem Rechtsverhältnis – zur Verfügung gestellt hat, dann nicht zurückfordern kann, wenn sich die Gesellschaft in der sog. Krise befindet. Ein maßgeblicher Hintergrund ist, dass die Gläubiger der Gesellschaft nicht von Gesellschaftern über die wahre wirtschaftliche Lage der Gesellschaft getäuscht werden dürfen. Dies wäre dann der Fall, wenn die Gesellschaft nur aufgrund der von den Gesellschaftern zugeführten (Fremd-) Mitteln weiterarbeiten könnte, ohne dass sich die wirtschaftliche Situation maßgeblich verändert hätte (kein zusätzliches Eigenkapital, nur Erhöhung der Verbindlichkeiten durch die Finanzierungsmaßnahmen der Gesellschafter).

Die Krise der Gesellschaft ist eingetreten, wenn die Gesellschafter vor der Frage stehen, ob sie als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zuführen oder sich für die Liquidation der Gesellschaft entscheiden wollen (vgl. § 32a I GmbHG a. F.).

Vereinfacht ist somit zu vergleichen, ob sich der Anteilseigner in der konkreten Situation wie ein „normaler“ Darlehensgeber oder Bürge verhalten hat oder ob er – wirtschaftlich betrachtet – Eigenkapital zugeführt hat. Hätte auch ein gedachter Dritter ein Darlehen gegeben oder wäre er eine Bürgschaft eingegangen, kann i. d. R. nicht von einer „Krise“ der Gesellschaft ausgegangen werden. Die Kapitalzuführung hat dann (grds.) keine Eigenkapitalersatzfunktion.

Nicht jede Finanzierungsmaßnahme eines Gesellschafters hat eigenkapitalersetzenden Charakter. Ein außerhalb einer Krisensituation gewährtes Darlehen kann einer Umqualifizierung unterliegen, wenn es der Gesellschafter bei Anzeichen einer beginnenden Krise (bewusst) stehen lässt und von einer möglichen Rückforderung (z.B. durch Ausübung eines – ggf. außerordentlichen – Kündigungsrechts) absieht. Das Zivilrecht gewährt dem Gesellschafter hier eine Überlegungsfrist von maximal drei Wochen. Da im Falle einer Darlehenskündigung meist Zahlungsunfähigkeit eintreten wird, wird der Gesellschafter somit vor die Wahl gestellt, das von ihm zur Verfügung gestellte Darlehen entweder eigenkapitalersetzend werden zu lassen oder die Liquidation der Gesellschaft einzuleiten.

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

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

Hingabe eines Darlehens in der Krise,

Stehenlassen eines vor der Krise hingegebenen Darlehens bei Eintritt der Krise,

krisenbestimmte Darlehen,

Finanzplandarlehen.

7.4.6.4 Nachträgliche Anschaffungskosten nach Aufhebung des Kapitalersatzrechts

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

Jedoch ist das Eigenkapitalersatzrecht in §§ 32a, 32b GmbHG ab 1.11.2008 durch das Gesetz v. 23.10.2008 aufgehoben und durch eine insolvenzrechtliche Regelung ersetzt worden.

Nach § 135 I Nr. 2 InsO ist die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens anfechtbar, wenn die Rückzahlung im letzten Jahr vor der Stellung des Antrags auf Insolvenzeröffnung oder nach diesem Antrag vorgenommen worden ist. Nach § 135 II InsO ist die Darlehensrückzahlung an einen Dritten während des gleichen Zeitraums anfechtbar, wenn ein Gesellschafter für dieses Darlehen eine Sicherheit bestellt oder eine Bürgschaft übernommen hat.

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

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

Rechtsprechung, wobei die Rechtsprechung des BFH hätte aufrechterhalten werden können. Durch eine Vielzahl von Urteilen war der Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten so konkretisiert worden, dass eine sichere Entscheidung, ob nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen, auch nach Aufhebung des handelsrechtlichen Eigenkapitalersatzrechts möglich gewesen wäre. Das BMF sich hatte wegen der Rechtssicherheit entsprechend verhalten in seinem Schreiben vom 21.10.2010 (Erlasse § 17/1). Dies ist nun grds. nicht mehr anzuwenden.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

***Nachträgliche** Anschaffungskosten*

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

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

***Keine** nachträglichen Anschaffungskosten*

Hingegen führen

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

nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung.

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

Sonderfall Rangrücktritt

Allenfalls wenn eine gewährte Fremdkapitalhilfe aufgrund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist, können nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen. In der Praxis wird dies vor allem ein Gesellschafterdarlehen mit einem vereinbarten Rangrücktritt sein. Solch ein Darlehen hat auch bilanzsteuerrechtlich die Funktion von zusätzlichem Eigenkapital (BFH, Urteil

vom 15.4.2015, I R 44/14, BStBl 2015 II S. 769), so dass hierbei nachträgliche Anschaffungskosten gegeben sein können.

Nichtanwendungsgesetz im JStG 2019 wurde geplant und umgesetzt im neuen § 17 IIa EStG.

Gemäß § 52 XXVa EStG für Veräußerungen nach dem 31.07.2019, auf Antrag auch vorher anzuwenden.

§ 17

(2a) [1]Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile im Sinne des Absatzes 1 zu erwerben.

[2]Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten.

[3]Zu den nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des Satzes 2 gehören insbesondere

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

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

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

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

Erläuterung, auch anhand der Gesetzesbegründung:

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

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

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

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

Nach dem BFH-Urteil vom 20. Juli 2018 (IX R 5/15, BStBl. 2019 II, S. 194) sind auch Gesellschaftereinlagen in letzter Minute zur Ablösung von gesellschafterverbürgten Darlehen nachträgliche Anschaffungskosten. Eine solche Einlage in letzter Minute ist aber nach dem Inkrafttreten des § 17 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 – der Verwaltungsauffassung im oben angegebenen BMF-Schreiben vom 5. April 2019 entsprechend – keine nachträglichen Anschaffungskosten auf den Geschäftsanteil des veräußernden Gesellschafters entstehen.

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

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

Daneben wird in § 17 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, die Hingabe des Darlehens an die Kapitalgesellschaft also nicht zu

fremdüblichen Konditionen erfolgt ist. Dabei ist insbesondere zu prüfen, ob die Gesellschaft unter den bestehenden Verhältnissen von einem Dritten, etwa von einem Kreditinstitut, noch ein Darlehen zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte.

Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt beispielsweise auch dann vor, wenn der Gesellschafter sein Darlehen stehen lässt, obwohl er es hätte abziehen können, und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, dass die Rückzahlung gefährdet sein wird.

Bei der Prüfung, ob eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung vorliegt, sind die früheren Grundsätze der BFH-Rechtsprechung sowie die Verwaltungsauffassung im BMF-Schreiben vom 21.10.2010 maßgebend.

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

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

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

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

Vor diesen Hintergrund ist es zu begrüßen, dass § 17 IIa EStG keine Beschränkung mehr für solche Kleinanleger enthält, so dass diese Gesellschaftergruppe – auf Antrag auch schon rückwirkend vor dem 31.07.2019 – gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehensverluste sowie Verluste aus sonstigen Sicherheiten gewinnmindernd als nachträgliche Anschaffungskosten geltend machen kann.

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

Am 07.06.2022 ist ein neues BMF-Schreiben zu § 17 IIa EStG ergangen:

Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Gesellschafterdarlehen (§ 17 IIa EStG), Bürgschaftsregress- und vergleichbaren Forderungen

BMF, 7.6.2022 = § 17/1

Im Rahmen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl 2019 I S. 2451) wurde § 17 Absatz 2a EStG neu eingeführt, in dem in den Sätzen 1 bis 4 nunmehr normspezifisch die Anschaffungskosten einschließlich der nachträglichen Anschaffungskosten von Anteilen i. S. v. § 17 EStG definiert werden.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung von § 17 Absatz 2a EStG Folgendes:

I. Nachträgliche Anschaffungskosten

1 Zu den nachträglichen Anschaffungskosten gehören insbesondere:

. offene oder verdeckte Einlagen,

. Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war, und

. Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.

2 Die rein gesellschaftsintern wirkende Umgliederung einer freien Gewinnrücklage in eine zweckgebundene Rücklage führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf den Geschäftsanteil des veräußernden Gesellschafters (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2017, IX R 7/17, BStBl II 2019 S. 213).

1. Offene oder verdeckte Einlagen (§ 17 Absatz 2a S. 3 Nr. 1 EStG)

3 Ob eine offene oder eine verdeckte Einlage vorliegt, richtet sich nach handels-, bilanzsteuer- und körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen.

4 Zu den offenen Einlagen zählen insbesondere Nachschüsse (§§ 26ff GmbHG), Barzuschüsse und sonstige Zuzahlungen (§ 272 Absatz 2 Nr. 4 HGB) wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage. Auch Einlagen, die in zeitlicher Nähe zur Veräußerung der Beteiligung geleistet werden (sog. Einlagen in letzter Minute), sind als offene Einlage i. S. v. § 17 Absatz 2a EStG zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 20. Juli 2018, IX R 5/15, BStBl 2018 II 2019 S. 194).

5 Zu den verdeckten Einlagen (vgl. R 8.9 Absatz 1 KStR) gehört insbesondere der Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen in Höhe des werthaltigen Teils. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich im Zeitpunkt des

Verzichtes um ein fremdübliches oder um ein gesellschaftsrechtlich veranlasstes Darlehen handelt. Der Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil des Gesellschafterdarlehens ist ggf. unter den Voraussetzungen des § 20 Absatz 2 S. 1 Nr. 7 i.V.m. S. 2 EStG zu berücksichtigen (vgl. Randnummer 18).

6 Eine verdeckte Einlage kann auch vorliegen, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe aufgrund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist. Dies kann der Fall sein bei einem Gesellschafterdarlehen, dessen Rückzahlung auf Grundlage der von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen, wie beispielsweise der Vereinbarung eines Rangrücktritts i.S.d. § 5 Absatz 2a EStG, im Maßgeblichen denselben Voraussetzungen unterliegt wie die Rückzahlung von Eigenkapital, wenn und soweit der die Ausbuchung auslösende Rangrücktritt nicht betrieblich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war und die entsprechenden Forderungen des Gläubigers noch werthaltig waren (BFH-Urteil vom 15. April 2015, I R 44/14, BStBl 2015 II S. 769).

2. Darlehensverluste (§ 17 Absatz 2a S. 3 Nr. 2 EStG)

7 Verluste aus Gesellschafterdarlehen sind nur dann zu berücksichtigen, wenn die Gewährung oder das Stehenlassen des Darlehens gesellschaftsrechtlich – also durch das Gesellschaftsverhältnis – veranlasst war. Das gilt auch für Verluste von Darlehen, die unter das Kleinanlegerprivileg (§ 39 Absatz 1 S. 1 Nr. 5 i.V.m. Absatz 5 InsO) fallen und von Darlehen, die nach § 39 Absatz 1 Nr. 5 i.V.m. Absatz 4 InsO nicht dem Nachranggebot unterliegen (sog. Sanierungsprivileg).

3. Gesellschaftsrechtliche Veranlassung (§ 17 Absatz 2a S. 4 EStG)

8 Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Darlehensgewährung ist danach zu beurteilen, ob die Gesellschaft unter den bestehenden Verhältnissen von einem Dritten noch ein Darlehen zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte. Allein die Vereinbarung eines Gesellschafterdarlehens zu nicht marktüblichen Bedingungen (z.B. zinsloses Darlehen) führt daher noch nicht zur Annahme einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung i. S. v. § 17 Absatz 2a S. 4 EStG.

9 Ein Darlehen ist dann gesellschaftsrechtlich veranlasst, wenn im Zeitpunkt seiner Gewährung (Krisendarlehen, vgl. Randnummer 11) oder Weitergewährung (sog. stehengelassenes Darlehen, vgl. Randnummern 16 bis 18) die Rückzahlung des Darlehens angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft in dem Maße gefährdet ist, dass ein ordentlicher Kaufmann das Risiko einer Darlehensgewährung zu denselben Bedingungen wie der Gesellschafter nicht mehr eingegangen wäre (sog. Krise). Bei sog. krisenbestimmten Darlehen (vgl. Randnummern 12, 13) und Finanzplandarlehen (vgl. Randnummern 14, 15) ist unabhängig von einer tatsächlichen Krise stets von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung auszugehen.

10 Liegt keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung vor, ist eine steuerliche Berücksichtigung des Darlehensverlustes nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dortigen Voraussetzungen möglich. Randnummern 5 und 6 bleiben unberührt.

4. Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten

11 Im Einzelnen sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden:

a) Hingabe des Darlehens in der Krise (Krisendarlehen)

Im Falle der Hingabe des Darlehens in der Krise ist bei Verlust der Nennwert des Darlehens als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen (§ 17 Absatz 2a S. 3 Nr. 2 EStG). Entsprechendes gilt bei Darlehensverzicht (§ 17 Absatz 2a S. 3 Nr. 1 und 2 EStG). Eine Berücksichtigung des Verlustes eines solchen Darlehens im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist aufgrund der Subsidiarität des § 20 EStG zu § 17 EStG nicht möglich (vgl. § 20 Absatz 8 EStG).

12 **b) Krisenbestimmtes Darlehen**

Ein krisenbestimmte Darlehen ist ein Darlehen, bei dem der Gesellschafter schon vor dem Eintritt der Krise mit bindender Wirkung gegenüber der Gesellschaft oder den Gesellschaftsgläubigern erklärt, dass er das Darlehen auch im Falle einer Krise stehen lassen werde.

13 Im Falle eines krisenbestimmten Darlehens gilt Randnummer 11 entsprechend.

14 **c) Finanzplandarlehen**

Ein Finanzplandarlehen ist ein Darlehen, das von vornherein in die Finanzplanung der Gesellschaft in der Weise einbezogen wird, dass die zur Aufnahme der Geschäfte erforderliche Kapitalausstattung der Gesellschaft krisenunabhängig durch eine Kombination von Eigen- und Fremdfinanzierung erreicht werden soll. Ein solches von den Gesellschaftern gewährten „finanzplanmäßigen" Darlehen zur Finanzierung des Unternehmenszwecks ist den Einlagen gleichgestellt.

15 Der Verlust eines Finanzplandarlehens ist in Höhe seines Nennwerts als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen (§ 17 Absatz 2a S. 3 Nr. 2 EStG). Eine Berücksichtigung des Verlustes eine solchen Darlehens im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist aufgrund der Subsidiarität des § 20 EStG zu § 17 EStG nicht möglich (vgl. § 20 Absatz 8 EStG).

16 **d) Stehen gelassenes Darlehen**

Was im Fall der Hingabe des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gilt, gilt grundsätzlich auch bei einem der Gesellschaft vor der Krise gewährten fremdüblichen Darlehen, wenn der Gesellschafter das Darlehen

stehen lässt, obwohl er es hätte abziehen können und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, dass die Rückzahlung gefährdet sein wird (sog. stehen gelassenes Darlehen).

17 Im Falle eines stehen gelassenen Darlehens führt bei Verlust nur der im Zeitpunkt des Eintritts der Krise werthaltige Teil des stehen gelassenen Darlehens zu nachträglichen Anschaffungskosten (§ 17 Absatz 2a S. 3 Nr. 2 EStG). Der Verlust des im Zeitpunkt des Eintritts der Krise nicht mehr werthaltigen Teils des stehen gelassenen Darlehens ist nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dortigen Voraussetzungen zu berücksichtigen.

Beispiel 1:

A hält einen Geschäftsanteil in Höhe von 100 % des Stammkapitals an der A-GmbH. Im Jahr 01 gewährte A der A-GmbH ein fremdüblich vereinbartes Darlehen in Höhe 100.000 €. Im Jahr 04 gerät die A-GmbH in die Krise. A lässt das Darlehen stehen. Das Darlehen ist bei Kriseneintritt nur noch zu 50 % (50.000 €) werthaltig. Im Jahr 05 wird die A-GmbH insolvenzfrei liquidiert. Eine Rückzahlung des Darlehens erfolgt nicht.

Mit dem Stehenlassen des Darlehens in der Krise wird das Darlehen gesellschaftsrechtlich veranlasst. Der zum Eintritt der Krise (Stehenlassen des Darlehens) nicht mehr werthaltige Teil der Forderung (50.000 €) kann im Verlustzeitpunkt (Veranlagungszeitraum 05) bei den Einkünften aus Kapitalvermögen unter den dortigen Voraussetzungen berücksichtigt werden. Der zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise noch werthaltige Teil der Forderung (50.000 €) ist im Veranlagungszeitraum der Liquidation (Veranlagungszeitraum 05) als Darlehensverlust als nachträgliche Anschaffungskosten nach § 17 Absatz 2a S. 3 Nr. 2 EStG berücksichtigungsfähig.

18 Im Falle des Verzichtes führt nur der im Zeitpunkt des Eintritts der Krise werthaltige Teil des stehen gelassenen Darlehens zu nachträglichen Anschaffungskosten. Dabei stellt der im **Zeitpunkt des Verzichtes** noch werthaltige Teil eine verdeckte Einlage nach § 17 Absatz 2a S. 3 Nr. 1 EStG und der nicht mehr werthaltige Teil einen Darlehensverlust i. S. v. § 17 Absatz 2a S. 3 Nr. 2 EStG dar. Der Verzicht auf den bereits im Zeitpunkt des **Eintritts der Krise** nicht mehr werthaltigen Teil des stehen gelassenen Darlehens ist nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dortigen Voraussetzungen zu berücksichtigen.

Beispiel 2:

A hält einen Geschäftsanteil in Höhe von 100 % des Stammkapitals an der A-GmbH. Im Jahr 01 gewährte A der A-GmbH ein fremdüblich vereinbartes Darlehen in Höhe von 100.000 €. Im Jahr 04 gerät die A-GmbH in die Krise. A lässt das Darlehen stehen. Das Darlehen ist bei Kriseneintritt nur noch zu 50 % (50.000 €) werthaltig. Im Jahr 05 verzichtet A auf die Darlehensforderung. Zu diesem Zeitpunkt ist die Darlehensforderung nur noch zu 20 % (20.000 €) werthaltig. Im Jahr 07 veräußert A seinen Geschäftsanteil.

Mit dem Stehenlassen des Darlehens in der Krise wird das Darlehen gesellschaftsrechtlich veranlasst. Der zum Eintritt der Krise (Stehenlassen des Darlehens) nicht werthaltige Teil der Forderung (50.000 €) kann im Verzichtszeitpunkt (Veranlagungszeitraum 05) bei den Einkünften aus Kapitalvermögen unter den dortigen Voraussetzungen berücksichtigt werden. Der im Zeitpunkt des Verzichtes noch werthaltige Teil (20.000 €) ist im Zeitpunkt der Veräußerung (Veranlagungszeitraum 07) nach § 17 Absatz 2a S. 3 Nr. 1 EStG als verdeckte Einlage und damit als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Der zum Verzichtszeitpunkt nicht mehr werthaltige Teil der Forderung (30.000 €) ist im Veranlagungszeitraum 07 als Darlehensverlust als nachträgliche Anschaffungskosten nach § 17 Absatz 2a S. 3 Nr. 2 EStG zu berücksichtigen.

19 **e) Veräußerung eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehens**

Ein Verlust aus der Veräußerung eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehens an die Gesellschaft oder einen Dritten führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. v. § 17 Absatz 2a EStG, soweit keine verdeckte Einlage vorliegt. Eine Berücksichtigung des Verlustes ist nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dort genannten Voraussetzungen möglich.

II. Bürgschaftsregressforderung und vergleichbare Forderung

20 Die Ausführungen unter I. gelten sinngemäß für Bürgschaftsregress- und vergleichbare Forderungen.

III. Berücksichtigung von Verlusten aus Gesellschafterdarlehen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

21 Eine Berücksichtigung von Darlehensverlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist nur möglich, soweit der Darlehensverlust nach den vorstehenden Ausführungen nicht nach § 17 EStG zu berücksichtigen ist (§ 20 Absatz 8 EStG).

1. Einkunftserzielungsabsicht

22 Der Ausfall einer Darlehensforderung kann einkommensteuerrechtlich nur als Verlust berücksichtigt werden, wenn das Darlehen in der Absicht gewährt wurde, positive Einkünfte zu erzielen. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist infolge des beschränkten und pauschalierten Werbungskostenabzugsverbots regelmäßig von einer (widerlegbaren) Einkunftserzielungsabsicht auszugehen (BFH-Urteil vom 14. März 2017, VIII R 38/15, BStBl 2017 II S. 1040). Allein die Unverzinslichkeit einer Darlehensforderung eines Gesellschafters führt nicht dazu, dass keine Einkunftserzielungsabsicht vorliegt, da sich die Einkunftserzielungsabsicht hier auch aus anderen Vorteilen (z.B. Wertsteigerung des Anteils an der Gesellschaft, Erzielung Geschäftsführergehalt) ergeben kann. Von einer fehlenden Einkunftserzielungsabsicht

ist nur dann auszugehen, wenn die Erzielung von positiven Einkünften im Zusammenhang mit der Darlehensgewährung insgesamt unmöglich ist.

23 Lag im Zeitpunkt der Darlehensgewährung eine Einkunftserzielungsabsicht vor, dann ist im Zeitpunkt des Kriseneintritts keine erneute Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht vorzunehmen. Dies gilt insbesondere für den bei Eintritt der Krise wertlosen Teil eines ursprünglich fremdüblich gewährten Darlehens, das bei Eintritt der Krise stehen gelassen wird.

2. Eintritt der Uneinbringlichkeit einer Darlehensforderung

24 **a) Ausfall der Darlehensforderung**

Nach § 20 Absatz 2 S. 1 Nr. 7 und S. 2 sowie Absatz 4 EStG führt der endgültige Ausfall einer Darlehensforderung im Sinne des § 20 Absatz 1 Nr. 7 EStG zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust. Steuerliche Auswirkungen hat der Darlehensausfall jedoch nur, wenn die steuerpflichtige Person für den nicht werthaltigen Teil der Forderung Anschaffungskosten getragen hat (BFH-Urteil vom 6. August 2019, VIII R 18/16, BStBl II 2020 S. 833). Von einem endgültigen Forderungsausfall ist auszugehen, wenn feststeht, dass keine Rückzahlung mehr stattfinden wird. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht hierfür in der Regel nicht aus. Etwas anderes gilt, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist oder aus anderen Gründen feststeht, dass keine Rückzahlung mehr stattfinden wird (BFH-Urteil vom 24. Oktober 2017, VIII R 13/15, BStBl II 2020 S. 831). Der Verlust wird in dem Veranlagungszeitraum realisiert, in dem seine Höhe endgültig feststeht (vgl. Randnummer 60 des BMF-Schreibens vom 19. Mai 2022, BStBl 2022 I S. xxx).Von einem endgültigen Ausfall einer privaten Kapitalforderung im Sinne des § 20 Absatz 1 Nr. 7 EStG ist jedenfalls dann auszugehen, wenn über das Vermögen des Schuldners das Insolvenzverfahren eröffnet wurde und der Insolvenzverwalter gegenüber dem Insolvenzgericht die Masseunzulänglichkeit gemäß § 208 Absatz 1 S. 1 InsO angezeigt hat (BFH-Urteil vom 1. Juli 2021, VIII R 28/18, BStBl 2021 II S. 911).

25 **b) Verzicht auf die Darlehensforderung**

Der Verzicht auf eine nicht werthaltige Darlehensforderung steht einem Forderungsausfall gleich und führt nach § 20 Absatz 2 S. 1 Nr. 7 und S. 2 sowie Absatz 4 EStG zu einem steuerlich anzuerkennenden Veräußerungsverlust (BFH-Urteil vom 6. August 2019, VIII R 18/16, BStBl II 2020 S. 833). Steuerliche Auswirkungen hat der Darlehensverzicht jedoch nur, wenn die steuerpflichtige Person für den nicht werthaltigen Teil der Forderung Anschaffungskosten getragen hat (BFH-Urteil vom 6. August 2019, VIII R 18/16, a. a. O.). Der Anerkennung des Verlusts steht die Freiwilligkeit des Verzichts nicht entgegen. Bei einem teilweisen Verzicht ist nur der Teil der nicht werthaltigen Kapitalforderung, auf den verzichtet wurde, als Verlust steuerlich zu berücksichtigen. Der Verlust ist im Fall eines Verzichts in dem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, in dem der Verzicht erklärt wurde (vgl. Randnummer 61 des BMF-Schreibens vom 19. Mai 2022, BStBl 2022 I S. xxx).

c) Begrenzung der Verlustverrechnung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Absatz 6 EStG i.V.m. § 32d Absatz 2 Nr. 1 S. 1 Buchstabe b und S. 2 EStG

aa) Darlehensgewährung vor dem 1. Januar 2009

26 Verluste aus dem Ausfall oder Verzicht von Darlehen, deren rechtliche Grundlage vor dem 1. Januar 2009 (also vor Einführung der Abgeltungsteuer) begründet wurde (Darlehensgewährung oder Erwerb der Darlehensforderung), können nicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden.

bb) Darlehensgewährung nach dem 31. Dezember 2008

27 Bei Verlusten aus Darlehen, deren rechtliche Grundlage nach dem 31. Dezember 2008, aber vor dem 1. Januar 2021 begründet wurde, ist zu unterscheiden, ob der Anteilseigner zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt oder eine einem solchen Anteilseigner nahe stehende Person (vgl. Randnummer 136 des BMF-Schreibens vom 19. Mai 2022, BStBl 2022 I S. xxx) ist oder ob die Beteiligung des Anteilseigners unterhalb dieser Schwelle liegt.

aaa) Beteiligung unter 10 %

28 Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2019 sind Darlehensverluste uneingeschränkt mit übrigen Kapitaleinkünften verrechenbar (§ 20 Absatz 6 S. 1 bis 3 EStG).

29 Darlehensverluste ab Veranlagungszeitraum 2020 sind nur nach Maßgabe des § 20 Absatz 6 S. 6 EStG mit den übrigen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechenbar (vgl. Randnummer 118 des BMF-Schreibens vom 19. Mai 2022, BStBl 2022 I S. xxx).

bbb) Beteiligung des Anteilseigners mindestens 10 % oder Darlehensvergabe durch eine einem solchen Anteilseigner nahe stehende Person bei Darlehensgewährung vor dem 1. Januar 2021

30 In diesen Fällen sind die Verluste aus einem Darlehen bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2023 uneingeschränkt mit anderen positiven Einkünften verrechenbar (§ 32d Absatz 2 Nr. 1 S. 1 Buchstabe b und S. 2 i.V.m. § 52 Absatz 33b EStG). Ab dem Veranlagungszeitraum 2024 ist § 32d Absatz 2 Nr. 1 S. 1 Buchstabe b und S. 2 EStG auf Verluste aus einem Darlehen nicht mehr anzuwenden mit der Folge, dass die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Absatz 6 S. 6 EStG greift (vgl. Randnummer 118 des BMF-Schreibens vom 19. Mai 2022, BStBl 2022 I S. xxx).

ccc) Beteiligung des Anteilseigners mindestens 10 % oder Darlehensvergabe durch eine einem solchen Anteilseigner nahe stehende Person bei Darlehensgewährung nach dem 31. Dezember 2020

31 In diesen Fällen ist § 32d Absatz 2 Nr. 1 S. 1 Buchstabe b und S. 2 EStG auf Verluste eines Darlehens nicht mehr anzuwenden mit der Folge, dass die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Absatz 6 S. 6 EStG greift (vgl. Randnummer 118 des BMF-Schreibens vom 19. Mai 2022, BStBl 2022 I S. xxx).

IV. Anwendungsregelung (Abschnitt I und II)

1. Veräußerung i.S.d. § 17 EStG ab 1. August 2019

32 Abschnitt I und II dieses Schreiben sind in allen offenen Fällen anzuwenden, wenn die Veräußerung (§ 17 Absatz 1 EStG) oder der einem der Veräußerung gleich gestellte Vorgang i. S. v. § 17 Absatz 4 und 5 EStG nach dem 31. Juli 2019 stattgefunden hat (§ 52 Absatz 25a S. 1 EStG). Der Zeitpunkt der Darlehensgewährung oder des Darlehenserwerbs ist unmaßgeblich. Es kommt ausschließlich auf den Zeitpunkt des Übergangs des zivilrechtlichen/wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen an der Kapitalgesellschaft an. Soweit in Veranlagungszeiträumen vor 2019 der Verlust von gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehen im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt wurde, ist dies nicht zu beanstanden. Eine Berücksichtigung des Darlehensverlustes in einem späteren Veranlagungszeitraum im Rahmen der nachträglichen Anschaffungskosten bei § 17 EStG ist in diesen Fällen nicht möglich.

2. Veräußerung i.S.d. § 17 EStG bis 31. Juli 2019

33 Abschnitt I und II dieses Schreiben sind in allen offenen Fällen anzuwenden, wenn die Veräußerung (§ 17 Absatz 1 EStG) oder der einem der Veräußerung gleich gestellte Vorgang i. S. v. § 17 Absatz 4 und 5 EStG bis 31. Juli 2019 stattgefunden hat und die steuerpflichtige Person die Anwendung von § 17 Absatz 2a EStG beantragt (§ 52 Absatz 25a S. 2 EStG). Der Zeitpunkt der Darlehensgewährung oder des Darlehenserwerbs ist unmaßgeblich. Es kommt ausschließlich auf den Zeitpunkt des Übergangs des zivilrechtlichen/wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen an der Kapitalgesellschaft an.

34 Wird ein Antrag nach § 52 Absatz 25a S. 2 EStG gestellt, sind Verluste aus Kapitalvermögen aufgrund eines Verlustes eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehens in Veranlagungszeiträumen vor der Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft nicht zu berücksichtigen. Liegen für diese Veranlagungszeiträume bereits Steuerbescheide vor, sind diese nach § 174 Absatz 2 AO zu ändern, soweit diese Verluste im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt wurden.

Erläuterung des **BMF vom 7.6.2022 = Erlasse § 17/1:**

Die Verluste aus in der Krise gewährten bzw. stehen gelassenen Darlehen sind nach dem BMF-Schreiben erst dann gesellschaftsrechtlich veranlasst, wenn im Zeitpunkt der Gewährung bzw. Weitergewährung eines Krisendarlehens die Darlehensrückzahlung angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft derart gefährdet ist, dass ein ordentlicher Kaufmann das Risiko einer Darlehensgewährung zu denselben Bedingungen wie der Gesellschafter nicht mehr eingegangen wäre. Die Vereinbarung eines Gesellschafterdarlehens nur zu nicht marktüblichen Bedingungen reicht also für die Annahme einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung nicht aus.

Bei krisenbestimmten Darlehen (= Darlehen, bei dem der Gesellschafter im Vorfeld erklärt, dieses auch im Fall einer Krise stehenzulassen) und Finanzplandarlehen (= Darlehen, das von vornherein eine Kapitalausstattung der Gesellschaft durch eine Kombination von Eigen- und Fremdfinanzierung vorsieht und den Einlagen gleichgestellt ist) geht das BMF-Schreiben unabhängig von einer tatsächlichen Krise stets von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung aus.

Bei der Bestimmung der betragsmäßigen Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten unterscheidet das BMF verschiedene Fallgruppen:

- Gewährt der Gesellschafter ein Krisendarlehen, ein krisenbestimmtes Darlehen oder ein Finanzplandarlehen, erfolgt im Verlustfall die Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten mit dem Nennwert des Rückzahlungsanspruchs.

  Entsprechendes gilt bei Verzicht auf ein Krisendarlehen bzw. krisenbestimmtes Darlehens.

  Das BMF-Schreiben weist ausdrücklich darauf hin, dass eine Verlustberücksichtigung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen (Subsidiaritätsgrundsatz gem. § 20 VIII EStG) nicht möglich ist.

- Lässt der Gesellschafter ein vor der Krise gewährtes Darlehen in der Krise stehen, ist wie folgt zu differenzieren:

  Nur der im Zeitpunkt des Eintritts der Krise werthaltige Teil führt im Verlustfall zu nachträglichen Anschaffungskosten; der nicht werthaltige Teil kann bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden.

Bei Verzicht eines in der Krise stehen gelassenen Darlehens gilt dies entsprechend.

Dabei stellt der im Zeitpunkt des Verzichts noch werthaltige Teil eine verdeckte Einlage und der nicht mehr werthaltige Teil einen Darlehensverlust dar; in beiden Fällen ist also eine Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten möglich.

Der Verzicht auf den bereits im Zeitpunkt des Eintritts der Krise nicht mehr werthaltigen Teil des stehen gelassenen Darlehens ist bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen.

Im Übrigen, also mitunter auch zur Bewertung, gelten die Ausführungen zu den Krisendarlehen.

Ein Verlust aus der Veräußerung eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehens an die Gesellschaft oder einen Dritten führt, soweit keine verdeckte Einlage vorliegt, nach dem BMF-Schreiben nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten und ist daher bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen.

Die vorgenannten Regelungen sind grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden, bei denen die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften oder der einer Veräußerung gleich gestellte Vorgang wie z.B. die Auflösung einer Kapitalgesellschaft nach dem 31.07.2019 stattgefunden hat.

Der Zeitpunkt der Darlehensgewährung oder des Darlehenserwerbs ist dabei nicht maßgeblich.

Unternehmensgruppe Dr. Bannas ▪ Sachsenring 37-39 ▪ 50677 Köln ▪ www.bannas.com

Auf Antrag des Steuerpflichtigen können die vorgenannten Regelungen aber auch bei entsprechenden Veräußerungen bzw. gleich gestellten Vorgängen vor dem 31.07.2019 (gemeint ist wohl vor dem 01.08.2019) angewendet werden, sofern diese verfahrensrechtlich noch offen sind.

Zusammenfassung:

Der BFH hatte in seinem **Grundsatzurteil vom 11.07.2017** entschieden, dass ein GmbH-Gesellschafter den im Jahr 2011 generierten Verlust aus sog. eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen aufgrund der Änderung des GmbH-Rechts aus dem Jahr 2008 nicht mehr als nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung geltend machen kann.

Danach wären beispielsweise auch Verluste aus der gesellschaftsrechtlich veranlassten Gewährung bzw. Weitergewährung von Krisendarlehen keine nachträglichen Anschaffungskosten auf eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mehr gewesen und mit der Einführung der Abgeltungsteuer zum 01.01.2009 allenfalls bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen.

Dies bewog den Gesetzgeber zur gesetzlichen Regelung der Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften für ertragsteuerliche Zwecke gem. § 17 IIa EStG.

Da hierin allerdings insbesondere keine Angaben zur Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten enthalten sind, wurde das BMF-Schreiben mit Spannung erwartet.

Entscheidend dürfte dabei die diesbezüglich schlichte Formulierung zu den in der Krise stehen gelassenen Gesellschafterdarlehen sein, wonach diese letztlich auch mit dem Nennwert des Rückzahlungsanspruchs zu bewerten sein sollten.

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. Nach dem in H 17 V EStH „Wahlrecht bei teilweiser Veräußerung“ aufgeführten BFH-Urteil ist der vom Steuerpflichtigen getroffenen Wahl zu folgen, wenn der Anteil bestimmbar ist (ansonsten: Durchschnittssatz).

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

Beispiel

Lisa war zunächst Anteilseigner einer GmbH mit einer Beteiligung von 0,75 % (Anschaffungskosten 15.000 €). In 2020 erwarb sie für 150.000 € weitere Anteile, die selbst eine Beteiligung von 0,5 % vermittelten. In 2023 veräußert sie die in 2020 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 2020 erworbenen Anteile veräußert hat, beträgt ihr steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn 1.200 €.

8. Verluste

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

Ab 1996 ein Verlustabzugsverbot eingefügt (§ 17 II S. 6 EStG), das zwischenzeitlich durch das StEntlG ab 1999 verändert wurde:

- grds. besteht Abziehbarkeit

- Unterscheidung in entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerb

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

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

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

Nichtabzug, **<u>soweit</u> unentgeltlich** erworbene Anteile

a) ein nicht maßgeblich Beteiligter schenkt die Beteiligung einem maßgeblich Beteiligtem

Nichtabzug, **<u>soweit</u> entgeltlich** erworbene Anteile

b) Verlustabzug nur zulässig, wenn die maßgebliche Beteiligung **die gesamten letzten** fünf Jahre bestanden hat.

Ausnahmeregelungen:

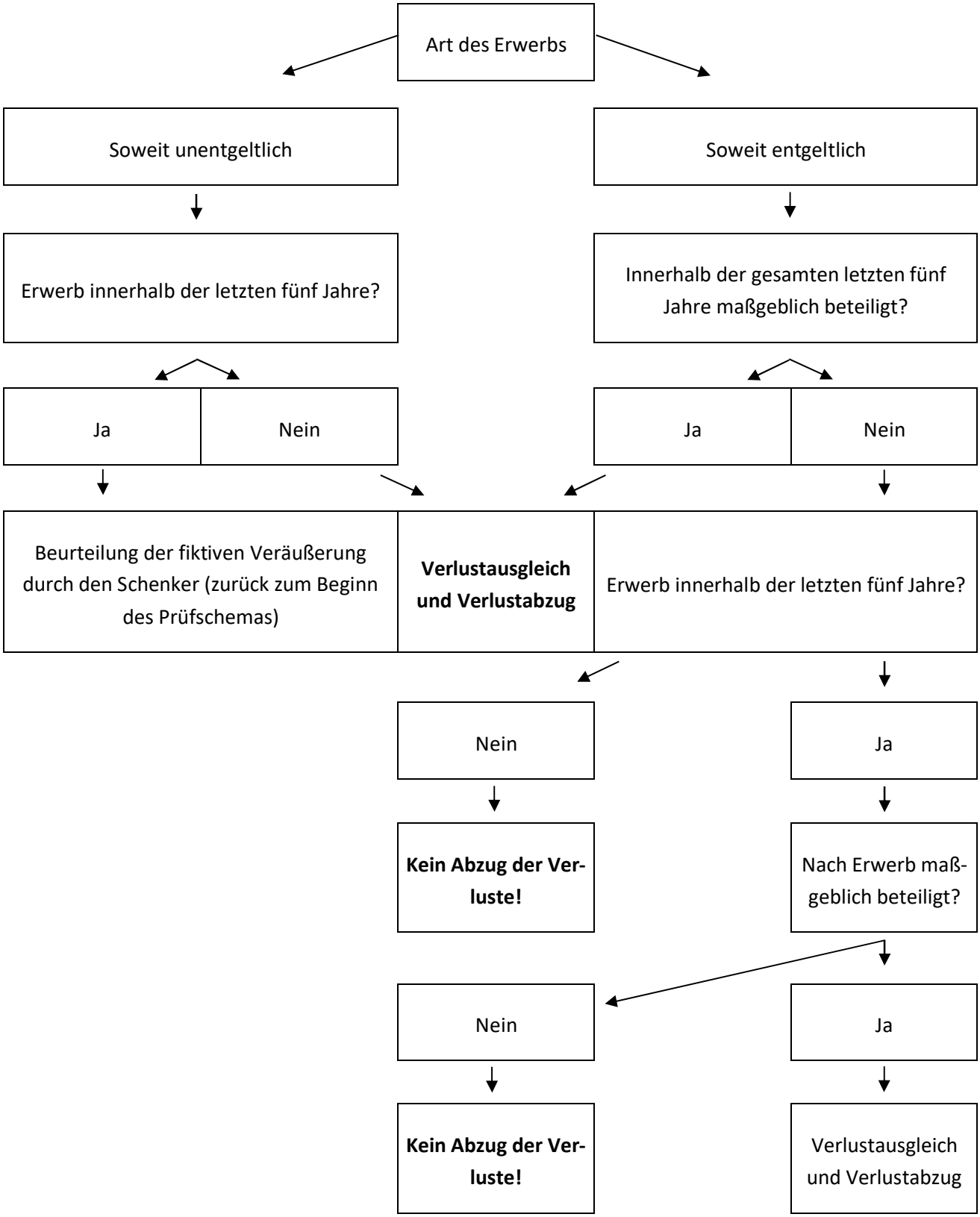
§ 17 II S. 6 a) S. 2 bei **unentgeltlichem Erwerb** ist die Verlustbeschränkung unbeachtlich, **soweit** der Rechtsvorgänger bei Anwendung der Vorschrift den Verlust hätte geltend machen können

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

- Erwerb zu einer maßgeblichen Beteiligung geführt hat oder

- Erwerb nach Begründung einer maßgeblichen Beteiligung durchgeführt worden ist

Aber: Beachte Ausgleichsbeschränkung bei Drittstaatenverlusten gem. § 2a I Nr. 4, II S. 2 EStG!



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

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

Bei der Frage, ob Anschaffungs- und Veräußerungskosten bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen i.S.d. § 17 EStG nur zu 40 % berücksichtigt werden dürfen, kommt es nach Ansicht des BFH darauf an, ob auf der Ertragsebene aus der Beteiligung in der Vergangenheit Einnahmen zugeflossen sind. War dies nicht der Fall, soll die Abzugsbeschränkung nicht gelten. Durch die Aufhebung des Nichtanwendungserlasses wendete die Finanzverwaltung diese Entscheidung nun in allen offenen Fällen auch rückwirkend an. Bisher ruhende Einspruchs- und Klageverfahren wurden wieder aufgegriffen und i.S.d. Steuerpflichtigen entschieden.

Hintergrund für den aufgehobenen Nichtanwendungserlass war die ursprüngliche Planung der Regierung, durch eine klarstellende Gesetzesänderung in § 3c II S. 1 EStG die Auffassung der Verwaltung gesetzlich festzuschreiben und damit die BFH-Rechtsprechung zu unterlaufen. Es wurde nach dem Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 geplant, ab dem Veranlagungszeitraum 2011 die Gesetzeslage dergestalt zu ändern, dass auch in den Fällen, in denen aus der Beteiligung keinerlei Einkünfte vermittelt wurden, bei Veräußerung oder Liquidation der eintretende Gewinn oder Verlust dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Die geplante Regelung sah vor, dass für die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens „die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG oder von Vergütungen i.S.d. § 3 Nr. 40a EStG ausreichend ist“. Im JStG 2010 wurde die geplante Änderung umgesetzt. § 3c II S. 1 EStG ist um einen neuen S. 7 (zunächst S. 2) ergänzt worden, nachdem es für die Anwendung des S. 1 die Absicht ausreicht, Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG oder von Vergütungen i.S.d. § 3 Nr. 40a zu erzielen. Die Gesetzesänderung ist allerdings erst ab 2011 anzuwenden (vgl. § 52 VIIIa S. 3 EStG, aufgehoben).

9. Freibetrag nach § 17 III EStG

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

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 €** ist ein Freibetrag nach § 17 III EStG somit nicht mehr zu berücksichtigen.

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 €. Dieser wird um den Betrag ermäßigt, um den der Veräußerungsgewinn den Betrag von 14.440 € 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 2016 (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 betrugen 210.000 €. In 2023 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	324.000 €	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		486.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 EStG		126.000 €
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		360.000 €

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	90.000 €	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		135.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 EStG		126.000 €
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		9.000 €

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	108.000 €	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		162.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 EStG		126.000 €
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		36.000 €

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	112.000 €	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		168.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 EStG		126.000 €
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		42.000 €

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	60.000 €	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		90.000 €
Anschaffungskosten	210.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 EStG		126.000 €
Veräußerungsverlust nach § 17 EStG		36.000 €

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	200.000 €	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		300.000 €
Anschaffungskosten	126.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 EStG		75.600 €
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		224.400 €

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	54.000 €	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		81.000 €
Anschaffungskosten	126.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 EStG		75.600 €
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		5.400 €

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	64.800 €	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		97.200 €
Anschaffungskosten	126.000 €	
Berücksichtigung zu 60 % nach § 3c II S. 1 EStG		75.600 €
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		21.600 €

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	68.000 €	
steuerpflichtiger Teil des Veräußerungspreises		102.000 €
Anschaffungskosten	126.000 €	
Berücksichtigung nur der Hälfte nach § 3c II S. 1 EStG		75.600 €
Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG		26.400 €

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.

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

Voraussetzung der Anwendung des § 17 V S. 1 ist, das eine Kapitalgesellschaft Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in einen anderen Staat verlegt. Es genügt die Verlegung von Sitz oder Ort der Geschäftsleitung; es braucht nicht beides verlegt zu werden.

Andererseits ist gegenwärtig, jedenfalls nach deutschem Recht, die Verlegung des Sitzes nicht möglich, sodass die Regelung lediglich die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung erfasst.

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

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

Als weiteres Tatbestandsmerkmal muss hinzukommen, dass dadurch durch das deutsche Besteuerungsrecht an den Anteilen ausgeschlossen oder beschränkt wird. Dieser Ausschluss oder die Beschränkung muss gerade durch die Sitzverlegung der Kapitalgesellschaft erfolgen, also (nur) dadurch, dass die Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung verlegt. Beruht der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts auf anderen Gründen (z.B. den Neuabschluss eines DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft), greift § 17 V EStG nicht ein. Dieser Fall führt daher nicht zu einer Besteuerung. Die Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts durch § 17 V EStG ist daher, anders als bei § 4 I S. 3 EStG, nicht umfassend, sondern erfasst nur den Fall der Sitz- oder Geschäftsleitungsortverlegung.

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

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

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

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

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

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

Unternehmensgruppe Dr. Bannas ▪ Sachsenring 37-39 ▪ 50677 Köln ▪ www.bannas.com

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

§ 17 V EStG erfasst daher folgende Fälle:

- Ein **unbeschränkt** Stpfl. hält Anteile an einer **inländischen** Kapitalgesellschaft, die ihren Sitz bzw. den Ort ihrer Geschäftsleitung in einen Staat verlegt, mit dem kein DBA besteht. Zwar bleibt das deutsche Besteuerungsrecht dem Grunde nach bestehen, es ist aber die im Ausland bei einer Besteuerung entstehende Steuer nach § 34c I EStG anzurechnen, das deutsche Besteuerungsrecht wird also beschränkt.

- Ein **unbeschränkt** Stpfl. hält Anteile an einer **inländischen** Kapitalgesellschaft, die ihren Sitz bzw. den Ort ihrer Geschäftsleitung in einen Staat verlegt, mit dem ein DBA besteht, wenn nach dem DBA das Besteuerungsrecht an den Anteilen dem Sitzstaat der Kapitalgesellschaft zusteht, z.B. Tschechien, Slowakei und Zypern. In diesem Fall wird das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen.

- Ein **unbeschränkt** Stpfl. hält Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die in einem **ausländischen** Staat ansässig ist. Mit diesem Staat besteht entweder kein DBA oder nach dem DBA steht das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu. Diese Kapitalgesellschaft verlegt ihren Sitz bzw. den Ort ihrer Geschäftsleitung in einen Staat, nach dessen DBA mit Deutschland das Besteuerungsrecht aus den Anteilen dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zusteht. In diesen Fällen verliert Deutschland sein Besteuerungsrecht.

- Ein **beschränkt** Stpfl. hält Anteile an einer **inländischen** Kapitalgesellschaft, wobei mit dem Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers kein DBA besteht oder ein DBA, wonach das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile dem Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft zusteht. Verlegt die Kapitalgesellschaft jetzt ihren Sitz bzw. den Ort ihrer Geschäftsleitung in einen ausländischen Staat (unabhängig davon, ob mit diesem Staat ein DBA besteht oder nicht), verliert Deutschland das Besteuerungsrecht aus der beschränkten Steuerpflicht, da Einkünfte eines beschränkt Stpfl. aus Anteilen an einer im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

12. Verfassungswidrigkeit der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze

Das BVerfG hat in mehreren am 19.08.2010 veröffentlichten Beschlüssen den Vertrauensschutz gegen die rückwirkende Verschärfung von Steuergesetzen gestärkt. Das betrifft die verlängerte Spekulationsfrist bei der Veräußerung von Grundstücken, die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze bei GmbH-Anteilen sowie die Tarifermäßigung von Abfindungen.

Mit dem am 31.03.1999 verkündeten Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurden drei Verschärfungen ab dem Veranlagungszeitraum 1999 eingeführt. Das BVerfG ist der Auffassung, dass die Anwendung der neuen Regelungen auf vor Gesetzesverkündung abgeschlossene Vorgänge gegen den Vertrauensschutz verstößt und insoweit verfassungswidrig ist.

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

2. Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze bei der Beteiligungsquote in § 17 EStG von 25 % auf 10 %

3. Umstellung der Besteuerung von außerordentlichen Einkünften nach § 34 EStG mit einem ermäßigten Tarif von der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes auf die sog. Fünftel-Regelung.

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

Durch das Abstellen der Neuregelung auf den Verkaufszeitpunkt sollte die geminderte Beteiligungshöhe auch rückwirkend für Beteiligungsverhältnisse gelten, die bereits vor Gesetzesverkündung begründet worden waren. Diese Auslegung wurde dann aber durch den BFH mit Urteil vom 11.12.2012 mit der sog. veranlagungszeitraumbezogenen Betrachtungsweise kassiert, vgl. auch BMF 27.05.2013 (Erlasse § 17/4).

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

1. Die ab dem VZ 1999 geminderte Wesentlichkeitsgrenze ist wegen eines Verstoßes gegen den Vertrauensschutz verfassungswidrig, soweit ein im Zeitpunkt der Gesetzesverkündung am 31.03.1999 bereits eingetretener Wertzuwachs der Besteuerung unterworfen wird, der nach altem Recht steuerfrei hätte realisiert werden können. Insoweit war bereits eine konkrete Vermögensposition entstanden, die durch die rückwirkende Fristverlängerung nachträglich entwertet wird. Das führt zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung zu GmbH-Gesellschaftern, die ihre Anteile noch bis Ende 1998 verkauft hatten. Sie konnten den Gewinn noch steuerfrei vereinnahmen, was unter dem Gesichtspunkt der Lastengleichheit nicht zulässig ist.

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

Der BMF hat sich inzwischen in seinem Schreiben vom 20.12.2010 dazu geäußert:

BMF, 20.12.2010 = § 17/2

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

der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können. Das BVerfG begründet seine Entscheidung damit, dass insoweit bereits eine konkrete Vermögensposition entstanden sei, die durch die rückwirkende Absenkung der Beteiligungsgrenze nachträglich entwertet werde. Das führe zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung im Vergleich zu Anteilseignern, die ihre Anteile noch bis Ende 1998 verkauft hatten, da diese den Gewinn noch steuerfrei vereinnahmen konnten. Dies sei unter dem Gesichtspunkt der Lastengleichheit nicht zulässig.

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

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

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

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

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

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

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

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

I. Veräußerung bis 31.3.1999

Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile ist nicht steuerbar.

II. Veräußerung ab dem 1.4.1999

1. Veräußerungsgewinne

Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile ist nur insoweit nicht steuerbar, als er auf den Wertzuwachs bis zum 31.3.1999 entfällt. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns tritt abweichend von § 17 II EStG der gemeine Wert der veräußerten Anteile zum 31.3.1999 an die Stelle der ursprünglichen Anschaffungskosten. Soweit es sich um börsennotierte Anteile an Kapitalgesellschaften handelt, ist dies der Börsenkurs vom 31.3.1999. Liegt für den 31.3.1999 keine Notierung vor, ist der letzte innerhalb von 30 Tagen im regulierten Markt notierte Kurs anzusetzen. Soweit es sich nicht um börsennotierte Anteile handelt, vgl. Aussagen unter a) - c). Einer anteiligen Zuordnung der Veräußerungskosten i.S. von § 17 II EStG bedarf es nicht. Diese sind unter Beachtung von § 3c II S. 1 EStG in vollem Umfang vom steuerbaren Veräußerungspreis abzuziehen.

Beispiel

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

a) Vereinfachungsregelung zur Ermittlung des steuerbaren Veräußerungsgewinns

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

Beispiel

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

b) Abweichende Aufteilung zugunsten des Steuerpflichtigen

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

c) Abweichende Aufteilung zuungunsten des Steuerpflichtigen

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

2. Veräußerungsverluste

Auf Veräußerungsverluste (bezogen auf die gesamte Besitzzeit) i.S. von § 17 EStG findet der Beschluss des BVerfG vom 7.7.2010 (a.a.O.) keine Anwendung. Bei der Ermittlung des Veräußerungsverlustes sind daher die ursprünglichen Anschaffungskosten zu berücksichtigen (§ 17 II EStG). Dies gilt auch, wenn bis zum 31.3.1999 eine Werterhöhung eingetreten ist (vgl. auch Aussagen unter II.3). Der Verlust ist ohne zeitanteilig lineare Aufteilung unter Beachtung des § 3c II S. 1 EStG bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens anzusetzen.

Beispiel

A war seit 1990 zu 10 % an der C-GmbH (AK umgerechnet 100.000 €) 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.

3. Berücksichtigung von zwischenzeitlichen Wertminderungen

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

a) Wertminderungen bis zum 31.3.1999

Wertminderungen, die bis zum 31.3.1999 eingetreten sind, jedoch nach diesem Zeitpunkt wieder aufgeholt wurden, bleiben ohne steuerliche Auswirkung. Der Beschluss des BVerfG vom 7.7.2010 (a.a.O.) ist nicht dahingehend zu interpretieren, dass bis zum 31.3.1999 eingetretene Wertminderungen den späteren Veräußerungsgewinn erhöhen. Der Beschluss betrifft ausdrücklich nur die bis zum 31.3.1999 eingetretene Wertsteige-

rung als verfassungsrechtlich geschützte Vermögensposition. In diesen Fällen sind nach Maßgabe der Regelungen unter II.1.c) bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 II EStG die ursprünglichen Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

Beispiel

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

b) Wertminderungen nach dem 31.3.1999

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

Beispiel

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

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

Beispiel

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

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

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

E. Anwendungsregelung

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

§ 23 EStG

1. Allgemeines

Zu den sonstigen Einkünften 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 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: Fremdwährungsbeträge FiFo

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 2015 erworbenen Grund und Boden im Jahr 2018 ein Einfamilienhaus, das er zu Wohnzwecken vermietet. Im Jahr 2021 beginnt er mit dem Ausbau des bisher nicht nutzbaren Dachgeschosses zu einer 2., zur Vermietung bestimmten Wohnung. Im März 2023 veräußert er das Grundstück mit dem teilfertigen 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 teilfertigen 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 eigenen Wohnzwecken genutztem **Gebäude** gehörende Grund und Boden fällt aus § 23 EStG heraus
- als für die entsprechende Gebäudenutzung **erforderliche und übliche Fläche** gelten
  - ✓ auch Gartenflächen in ortsüblichem Umfang
  - ✓ ortsüblich: Gartenfläche von 1.000 m^2 (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 2016 ein unbebautes Grundstück erworben, das er zunächst verpachtet. Nach Kündigung des Pachtvertrags zum 31.12.2017 errichtet er im Jahr 2018 auf dem Grundstück ein Einfamilienhaus, das er bis zu seiner Veräußerung im Jahr 2023 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.**

Das BMF vertritt bisher (noch) vertritt folgende Ansicht bez. des häuslichen Arbeitszimmers

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

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

Der BFH hat nun mit Urteil vom 01.03.2021, IX R 27/19 das FG Köln bestätigt: Das häusliche Arbeitszimmer wird von der Begünstigung nach § 23 I S. 3 EStG nicht ausgenommen:

“ Das Tatbestandsmerkmal "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" umschreibt --nach seinem Grundverständnis-- einen durch eine auf Dauer angelegte Häuslichkeit, die Eigengestaltung der Haushaltsführung und des häuslichen Wirkungskreises gekennzeichneten Lebenssachverhalt. Diese Eigenschaften sind in gewisser Weise auch mit der Betätigung in einem häuslichen Arbeitszimmer verknüpft und sprechen deshalb dafür, dass dieses --zumindest zeitweise-- zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Eine private Mitbenutzung des Arbeitszimmers ist nicht überprüfbar und daher nicht vollständig auszuschließen. Entsprechend versteht die Rechtsprechung den Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers dahin, dass ein solches bereits dann vorliegt, wenn der jeweilige Raum *nahezu* ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird. Für ein in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebundenes Arbeitszimmer verbleibt somit schon nach dem Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers regelmäßig eine jedenfalls geringfügige Nutzung zu eigenen Wohnzwecken. Auch bei einer nahezu ausschließlichen Nutzung des in die häusliche Sphäre eingebundenen Arbeitszimmers für betriebliche/berufliche Tätigkeiten kann daher unterstellt werden, dass es im Übrigen --also zu weniger als 10 %-- zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Der Umfang der Nutzung des Arbeitszimmers zu eigenen Wohnzwecken ist in diesem Zusammenhang nicht erheblich; denn § 23 I S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG enthält in Bezug auf dieses Merkmal keine Bagatellgrenze. Dem entsprechend genügt bereits eine geringe Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, um (typisierend) davon auszugehen, dass ein häusliches Arbeitszimmer stets auch zu eigenen Wohnzwecken im Sinne der Norm genutzt wird.

Aus dem in § 23 I S. 1 Nr. 1 S. 3 1. Alt. EStG normierten Kriterium der Ausschließlichkeit folgt nichts anderes; denn dieses Merkmal bezieht sich nur auf die zeitliche, nicht auf die räumliche Nutzung des Wirtschaftsguts --hier Wohnung einschließlich Arbeitszimmer. Aus dem systematischen Vergleich von § 23 I S. 1 Nr. 1 S. 3 1. Alt. EStG mit der 2. Alt. des S. 3, die eine Ausschließlichkeit gerade nicht vorsieht, folgt, dass die Ausschließlichkeit einen Gesamtnutzungszeitraum abdecken soll, der kürzer oder länger als in der 2. Alt. sein kann. In der 2. Alt. ist der Zeitraum hingegen genau bestimmt, so dass das Wort "ausschließlich" entbehrlich war.

In der Gesetzesbegründung wird lediglich auf die Selbstnutzung und deren Aufgabe (z.B. wegen Arbeitsplatzwechsels) Bezug genommen (BTDrucks. 14/23, S. 180 und 14/265, S. 181). Den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 14/23, S. 180 und 14/265, S. 181: "soweit") lässt sich zudem entnehmen, dass sich --etwa im Falle der Fremdvermietung eines Zimmers in der Wohnung-- die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken für die Gewährung der anteiligen Steuerbefreiung nicht auf das gesamte Objekt erstrecken muss. Wenn der Gesetzgeber ein häusliches Arbeitszimmer unter diesen Prämissen von der Begünstigung des § 23 I S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG hätte ausnehmen wollen, hätte es nahegelegen, dies ausdrücklich zu regeln.

Bestätigung findet diese Auslegung im bereits angeführten Gesetzeszweck des § 23 I S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG. Wenn der Gesetzgeber die Besteuerung im Fall einer Aufgabe des Wohnsitzes (z.B. wegen eines Arbeitsplatzwechsels) für nicht gerechtfertigt hält (BTDrucks. 14/23, S. 180), trifft diese Erwägung auf das häusliche Arbeitszimmer als Teil des im Zuge des Wohnsitzwechsels veräußerten Wohneigentums gleichermaßen zu. Auch insofern liegen eigene Wohnzwecke vor, die allein von fremden Wohnzwecken (wie der Fremdvermietung eines Zimmers in der Wohnung) abzugrenzen sind.“

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

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

Gilt für

- Erbfall

- 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 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."

- FG Baden-Württemberg, Urteil v. 07.12.2018, 13 K 289/17.

  Nach Auffassung des Finanzgerichts erfordert § 23 I S. 1 Nr. 1 S. 3 2. Alternative EStG nach seinem klaren Wortlaut – anders als die 1. Alternative – keine Ausschließlichkeit der Eigennutzung. Es genüge eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren. Diese müsse – mit Ausnahme des mittleren Kalenderjahres – nicht während des gesamten Kalenderjahres vorgelegen haben. Es genüge unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH ein zusammenhängender Zeitraum der Eigennutzung, der sich über drei Kalenderjahre erstrecke. Für diese Auslegung spreche auch die Gesetzesbegründung. Der Gesetzgeber habe eine "ungerechtfertigte Besteuerung von Veräußerungsvorgängen bei Aufgabe des Wohnsitzes (z.B. wegen Arbeitsplatzwechsels) vermeiden" wollen. Diesem Zweck widerspreche es, den Veräußerungsgewinn bei einer kurzzeitigen Zwischenvermietung bis zur Veräußerung zu besteuern. Sei im Übrigen die (längerfristige) Vermietung vor Beginn des Dreijahreszeitraums unschädlich, sei nicht nachvollziehbar, warum eine kurzzeitige Vermietung bis zur Veräußerung am Ende einer langjährigen Eigennutzung zur Steuerpflicht führen sollte. Eine kurzzeitige Vermietung am Ende des Dreijahreszeitraumes müsse "erst recht" dazu führen, dass die Veräußerung nicht steuerbar sei. Entgegen der Ansicht des beklagten

Finanzamts sei nicht zwischen einem steuerunschädlichen Leerstand und einer steuerschädlichen Vermietung zu differenzieren.

- Das Finanzamt legte Nichtzulassungsbeschwerde ein.
- Der BFH hat sich zwischenzeitlich mit Urteil vom 03.09.2019 dem FG B-W angeschlossen.

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

„Von der Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 23 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.

Dabei muss die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken über einen zusammenhängenden Zeitraum vorliegen, der sich über drei Kalenderjahre erstreckt.

Es genügt hierbei, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut

im Jahr der Veräußerung zumindest am 1. Januar,

im Vorjahr der Veräußerung durchgehend

sowie im zweiten Jahr vor der Veräußerung mindestens am 31. Dezember zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat.

Es ist mithin unschädlich, wenn das Wirtschaftsgut im Anschluss an die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nach den vorgenannten zeitlichen Kriterien im Jahr der Veräußerung vermietet wird.

Wird das Wirtschaftsgut hingegen im Vorjahr der Veräußerung kurzfristig zu anderen Zwecken genutzt (z.B. vorübergehende Vermietung) oder kommt es im Vorjahr der Veräußerung zu einem vorübergehenden Leerstand, ist der Veräußerungsgewinn zu versteuern“.

2.4 andere Wirtschaftsgüter § 23 I Nr. 2 EStG

sind andere Wirtschaftsgüter, ohne 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:

Aus den Materialien zum JStG 2010 folgt, dass die Regelung darauf abzielt, Verlustgeschäfte von meist vorrangig zur Nutzung angeschafften Gebrauchsgegenständen, die, wie z.B. Gebrauchtfahrzeuge, dem Wertverlust unterliegen, steuerrechtlich nicht wirksam werden zu lassen (vgl. BTDrucks 17/2249, S. 54).

Bei den Gegenständen des täglichen Gebrauchs i.S. des § 23 I S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG muss 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 ist.

Der Gesetzgeber reagierte mit dieser Regelung auf das Senatsurteil vom 22.04.2008. In diesem Urteil hatte der Senat entschieden, dass § 23 I S. 1 Nr. 2 EStG a.F. nicht teleologisch insoweit zu reduzieren ist, als Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs mangels objektiven Wertsteigerungspotentials aus seinem Anwendungsbereich herauszunehmen sind.

Nach der Begründung des Entwurfs zum JStG 2010 sollte mit der Einfügung des § 23 I S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG gesetzlich klargestellt werden, dass die Veräußerung von Gebrauchsgegenständen, die regelmäßig mit dem Ziel der Nutzung und nicht mit dem Ziel der zeitnahen gewinnbringenden Veräußerung angeschafft werden, nicht steuerbar ist.

Die damalige Auffassung der Finanzverwaltung ist damit im Ergebnis wieder hergestellt worden.

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 aber auf bewegliche Wirtschaftsgüter (wie 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 am **10.05.2022 der BMF** 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 Veräußerungsfrist auf zehn Jahre

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

Bei **Xetra-Gold oder EUWAX Gold Inhaberschuldverschreibungen**

handelt es sich um börsenfähige Wertpapiere. Sie bieten die Möglichkeit, an der Wertentwicklung von Gold zu partizipieren. Sie bilden den Goldpreis – stets aktuell – nahezu eins zu eins ab. Zur Besicherung und 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.

Keine Einkünfte aus Kapitalvermögen

Der BFH hat sich in mehreren Entscheidungen auf den Standpunkt gestellt, dass Gewinne aus Veräußerung oder Einlösung von Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen nicht zu steuerbaren Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 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 verbriefe 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 ist.

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

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

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

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

Besonderheiten

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

3.1.1 Unentgeltlicher Erwerb

Der unentgeltliche Erwerb eines Wirtschaftsguts durch

-Erbschaft und im Rahmen der Erbauseinandersetzung durch Realteilung ohne Ausgleichszahlung

-Vermächtnis

-Pflichtteil

-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 2012 eine **Eigentumswohnung**, die sie 2013 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 2013.

Lösung

Die im Zusammenhang mit der in 2013 **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 2024 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 2012 zuzurechnen, so dass Chiara das Grundstück insoweit nicht vor 2023 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 $^1/_3$. 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 $^3/_5$, nämlich in Höhe ihres Erbanteils von 300.000 € ($^1/_3$ 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 $^{2}/_{5}$ 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 $^{2}/_{5}$ entgeltlich veräußert (Verkehrswert: 500.000 € abzüglich der Anschaffungskosten des Erblassers: 400.000 € = 100.000 € x $^{2}/_{5}$ entgeltlich = 40.000 €).

Beispiel

2022 überträgt Vater Karl seinem Sohn S eine 2011 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 2023 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 2022 zu laufen. Im Beispielsfall bleibt danach die auf den unentgeltlich erworbenen Teil entfallende Hälfte des Veräußerungsgewinns steuerfrei. Die andere, auf den entgeltlich erworbenen Teil entfallende Hälfte des Veräußerungsgewinns muss S versteuern.

3.2 Veräußerung

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

Beispiel

Karl überträgt im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ein von ihm am 01.07.2023 für 500.000 € angeschafftes Mietwohngrundstück mit Ablauf des 31.12.2023 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 $^{1}/_{2}$ entgeltlich übertragen worden. Der Veräußerungsgewinn des Karl beträgt mithin 300.000 € (Veräußerungspreis) abzüglich $^{1}/_{2}$ von 500.000 € (Anschaffungskosten) = 50.000 €.

Übertragung eines Grundstücks gegen Entgelt oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft oder Personengemeinschaft ist **insoweit nicht als Veräußerung** anzusehen, als der bisherige Eigentümer am Vermögen der Gesellschaft oder Gemeinschaft beteiligt ist oder wird. Wirtschaftsgüter einer Gesamthandgemeinschaft sind abweichend von den Vorschriften des bürgerlichen Rechts 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 $^1/_2$ beteiligt. Im Jahr 2023 beteiligt sich S an der GbR und bringt dazu ein Mietwohngrundstück mit einem Wert von 150.000 €, das er 2014 für 90.000 € erworben hatte, in die GbR ein. Danach sind Karl, Lisa und S zu je $^1/_3$ an der GbR beteiligt.

Lösung

Die Übertragung des Grundstücks auf die GbR ist zu $^2/_3$ als Veräußerung anzusehen, weil es S nach Einbringung in diesem Umfang nicht mehr zuzurechnen ist.

Berechnung des Veräußerungsgewinns:

$^2/_3$ des Veräußerungspreises von 150.000 €	100.000 €
abzgl. $^2/_3$ der Anschaffungskosten von 90.000 €	60.000 €
Veräußerungsgewinn	40.000 €

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

Beispiel

Im obigen Beispielsfall veräußert die GbR im Jahr 2025 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:

$^1/_3$ des Veräußerungspreises von 180.000 €	60.000 €
abzgl. $^1/_3$ der Anschaffungskosten von 150.000 € im Jahr 2023	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 Zugewinngemeinschaft. Ehemann A erwarb 2014 für 100.000 € ein bebautes Grundstück, das seither von ihm vermietet wurde. Die Ehe wird im Jahr 2023 geschieden. Der geschiedenen Ehefrau steht ein Zugewinnausgleichsanspruch gegen A in Höhe von 150.000 € zu. Zur Abgeltung dieses Anspruchs überträgt in 2023 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 Erfüllungs 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 2015 erworbenen, unbebauten Grundstücks, an dem er sich ein Eigentümererbbaurecht bestellt. In Ausübung des **Erbbaurechts** errichtet er 2023 ein Gebäude. Anschließend veräußert er das Erbbaurecht an B. Da A das Erbbaurecht nicht angeschafft hat, liegt kein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft vor. Sollte A noch innerhalb der 10-Jahresfrist seit Anschaffung den Grund und

Boden an B verkaufen, müsste er lediglich den darauf entfallenden Veräußerungsgewinn versteuern. Hätte er stattdessen das bebaute Grundstück an B veräußert, wäre in die Besteuerung auch das errichtete Gebäude einzubeziehen gewesen.

4. Veräußerungsfrist

4.1 Allgemeines

Veräußerungsfrist beträgt für

- Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte **10 Jahre**
- andere Wirtschaftsgüter **1 Jahr**
- Für bewegliche Wirtschaftsgüter, die **nach dem 31.12.2008** angeschafft werden, beträgt die Frist 10 Jahre, wenn aus deren Nutzung zumindest in einem Jahr Einkünfte - z.B. aus der Vermietung - erzielt werden (§ 23 I S. 1 Nr. 2 S. 4 EStG, § 52 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 24.05.2013 angeschafft, endet die Besteuerungsfrist mit Ablauf des 24.05.2023. Also steuerfrei bei Veräußerung ab 25.05.2023.

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**).

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

Der BFH sah dies in seinem Urteil vom 22.04.2008 (IX R 29/06, BFH/NV 2008, 1244) anders und gab dem Kläger Recht. Die Veräußerung eines Gebrauchtwagens innerhalb eines Jahres nach Anschaffung ist nach § 23 I S. 1 Nr. 2 EStG steuerbar. Im Streitfall erwarb der Kläger ein gebrauchtes BMW-Cabrio und verkaufte es binnen Jahresfrist. Den Veräußerungsverlust macht er vergeblich in seiner ESt-Erklärung geltend. Auch vor dem FG hatte der Kläger keinen Erfolg. Nach Auffassung des FG fallen unter den Begriff »anderes Wirtschaftsgut« in § 23 I S. 1 Nr. 2 EStG keine Gegenstände des täglichen Gebrauchs, bei denen Wertsteigerungen von vornherein ausgeschlossen seien.

Das Gesetz erfasst, anders als frühere Fassungen des EStG, alle WG im Privatvermögen. Der Gebrauchtwagen ist als körperlicher Gegenstand eine Sache und damit ein WG. Der BFH hielt sich nicht für berechtigt, WG des täglichen Verbrauchs mangels objektiven Wertsteigerungspotenzials aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift herauszunehmen. Eine entsprechende Einschränkung aufgrund eines Gesetzesentwurfs der Bundesregierung im Zusammenhang mit der Einführung einer allgemeinen Wertzuwachsbesteuerung ist nicht Gesetz

geworden. Der Kläger hatte den aus der Veräußerung erwirtschafteten Verlust auch »erzielt«. Das Gesetz objektiviert durch die verhältnismäßig kurzen Veräußerungsfristen in typisierender Weise die Einkünfteerzielungsabsicht.

Der Gesetzgeber geht zwischenzeitlich davon aus, dass Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs zur privaten Nutzung, nicht zur gewinnbringenden kurzfristigen Veräußerung angeschafft werden. Durch das Gesetz vom 8.12.2010 sind daher die Gegenstände des täglichen Gebrauchs aus dem Anwendungsbereich des § 23 EStG ausdrücklich herausgenommen worden. Das betrifft Gebrauchsgüter, die auf Grund eines nach dem 13.12.2010 rechtskräftig abgeschlossenen Vertrags erworben werden, § 52 XXXI S. 1 2.HS.

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 abgezinste Betrag zu erfassen.
- Bei Veräußerung eines Wirtschaftsguts gegen **Zahlung einer Leibrente** kann ein Veräußerungspreis nur entstehen, wenn es sich um einen entgeltlichen Vorgang handelt.
- Dies ist der Fall, wenn die Parteien Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen haben (Veräußerungsleibrente) oder keine Versorgungsleistung, also Übertragung nach dem 31.12.2007, vorliegt

- ✓ Ertragsanteil der Leibrente gehört zu den wiederkehrenden Bezügen und ist nach **§ 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a) bb) EStG** zu versteuern.
- ✓ Unterschiedsbetrag (Veräußerungspreis) zwischen Ertragsanteil und Rentenzahlung, d.h. der Kapitalanteil (Rentenbarwert), ist der maßgebende Betrag zur Berechnung des Veräußerungsgewinns.
- ✓ Zeitrenten sind wie Kaufpreisraten 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 Inseratskosten, Maklerhonorare, Notargebühren, Gerichtskosten, Grunderwerbsteuer, und
- die **nachträglichen Anschaffungskosten**. Von nachträglichen Anschaffungskosten spricht man, wenn sich nach Erlangung der tatsächlichen Sachherrschaft über das Wirtschaftsgut die durch seine Anschaffung veranlassten Aufwendungen erhöhen, also z.B. bei einer nachträglichen Kaufpreiserhöhung wegen eines Rechtsstreits oder einer Nachzahlung von Grundsteuer.

Wichtig

Erhält der Steuerpflichtige öffentliche oder private Zuschüsse zu den **Anschaffungskosten**, die keine Mieterzuschüsse i.S.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 Substanzmehrung (Beachte Erlass § 21/8).

Beispiel

A hat 2016 ein bebautes Grundstück zum Kaufpreis von 140.000 € erworben und für das aufstehende Gebäude Umbaukosten in Höhe von 60.000 €aufgewendet. Durch Kaufvertrag vom 15.02.2023 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 Zeitungsinserate
- Makler und Notar
- Grundbucheintragungen
- Planungsaufwendungen zur Baureifmachung eines unbebauten Grundstücks (Baugenehmigungsgebühren, Architektenhonorare)
- auch Erhaltungsaufwendungen, soweit sie allein oder ganz überwiegend durch die Veräußerung des Mietobjekts veranlasst sind

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 **Erbauseinandersetzung 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 Erbauseinandersetzung gegen Abfindungszahlung** erworbene Grundstück innerhalb von 10 Jahren seit Anschaffung, ist der auf das Gebäude entfallende Veräußerungspreis nur insoweit in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns einzubeziehen, als das Grundstück entgeltlich erworben ist.

Beispiel

S erwirbt in 2015 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge von seinem Vater ein unbebautes Grundstück mit einem Verkehrswert von umgerechnet 50.000 €für eine Gegenleistung von 25.000 €. V hatte das Grundstück im Jahr 2008 erworben. Im Jahr 2017 bebaut S das Grundstück mit einem Zweifamilienhaus. Die Herstellungskosten betragen 200.000 €. Im Jahr 2023 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 2023 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.

$^1/_2$ des Veräußerungspreises Grundstück	62.500	
abzüglich AK Grundstück	./. 25.000	37.500
$^1/_2$ des Veräußerungspreises Gebäude	137.500	
abzüglich $^1/_2$ des HK Gebäude	./. 100.000	37.500
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn		**75.000**

Beispiel

A hat im Jahr 2014 ein unbebautes Grundstück für umgerechnet 50.000 € angeschafft, auf dem er im Jahr 2015 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 2023 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	300.000	
Veräußerungsgewinn	100.000	
davon entfallen auf den vermieteten		
Gebäudeteil 50 % =		50.000

Grund und Boden:

Veräußerungspreis	100.000	
Anschaffungskosten	50.000	
davon entfallen auf den zum vermieteten		
Gebäudeteil gehörenden Grund und Boden 50 % =	50.000	25.000
Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn		**75.000**

4.3.6 AfA mindert die AK, erhöht also den Veräußerungsgewinn

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

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

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

Beispiel

A erwirbt im Januar 2016 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 2016 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 2023 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 €)	- 312.000	
	238.000	- 238.000
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. **Kaufpreisraten** ausgezahlt, ist die jeweilige Ratenzahlung im **Zuflusszeitpunkt** zu erfassen.
- Ein Veräußerungsgewinn fällt erstmals in dem Kalenderjahr an, in dem die Kaufpreisraten (Kapitalanteil, d.h. soweit sie nicht nach § 20 I Nr. 7 EStG zu versteuern sind) die gesamten Anschaffungskosten, ggf. abzüglich AfA, einschließlich der Werbungskosten übersteigen.
- Sämtliche 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 01.01.2017 ein Grundstück für 14.040 € erworben, welches er am 01.07.2019 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 € x 22 %) zu versteuern (1.320 € jährlich). Der Kapitalanteil von monatlich 390 € (500 €./. 110 €) unterliegt erst ab dem 01.07.2022 der Besteuerung nach § 23 EStG, da erst von diesem Zeitpunkt

an die Anschaffungskosten überschritten werden. Im Jahr 2022 sind demnach 2.340 € als Veräußerungsgewinn zu erfassen. Ab dem Jahr 2023 bis zum Lebensende beträgt der jährliche Veräußerungsgewinn 4.680 €, jedoch begrenzt auf den Rentenbarwert von 77.148 € (§ 14 I BewG iVm 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 Zufluss 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 **nicht im Entstehungsjahr ausgeglichene Verluste** mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums und der folgenden Veranlagungszeiträume nach Maßgabe des **§ 10d EStG** verrechnen. Möglich ist nach **§ 23 III S. 8 EStG** ein Verlustrücktrag ins Vorjahr und anschließend ein unbegrenzter Verlustvortrag innerhalb der Einkunftsart.

Der Steuerpflichtige kann den Verlustrücktrag betragsgemäß begrenzen (**§ 10d I S. 5 und 6 EStG**), nicht aber den Verlustvortrag. Wird der im Verlustabzugsjahr erzielte Gesamtgewinn durch Verlustrücktrag oder Verlustvortrag unter die Freigrenze von 600 € "gedrückt", bleiben die um den Verlustabzug geminderten Einkünfte steuerpflichtig (siehe auch BFH 11.01.2005, BStBl 2005 II 433).

Beispiel

A hat im VZ 2022 einen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 1.000 € erzielt. Im VZ 2023 ergibt sich ein Verlust in Höhe von 1.500 €. A könnte zwar den Verlustrücktrag auf Antrag betragsmäßig auf 401 € begrenzen. Der danach verbleibende Gewinn des VZ 2022 in Höhe von 599 € bliebe aber steuerpflichtig.

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

Beispiel

S veräußerte zum 01.12.2022 ein unbebautes Grundstück für insgesamt 250.000 € (Anschaffungskosten: 300.000 €). Nach einer vorherigen Anzahlung durch den Käufer von 100.000 € im Jahr 2022 war der Restbetrag erst in 2023 fällig.

In 2021 hatte S bereits einen Gewinn aus einem Grundstücksverkauf von 15.000 € erzielt.

Lösung

Es handelt sich um ein privates Veräußerungsgeschäft. S entsteht insgesamt ein Verlust von 50.000 € (Veräußerungspreis 250.000 € ./. Anschaffungskosten 300.000 €). Nach Auffassung des BFH ist der Verlust anteilig mit 20.000 € (1. Rate 2022 100.000 € zu 250.000 € = 40 % von 50.000 €) dem Jahr 2022 zuzurechnen; die verbleibenden 30.000 € sind 2023 zu berücksichtigen.

Von dem im Jahr 2022 entstandenen Verlust mindern 15.000 € den Gewinn im vorangegangenen Jahr 2021. Wäre der Veräußerungsverlust insgesamt erst in 2023 (so das Urteil der Vorinstanz FG Berlin-Brandenburg vom 28.04.2016) berücksichtigt worden, könnte der Verlust nur in den folgenden Jahren verrechnet werden.

Vgl. auch Fundstelle in H 23.

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

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

zu unterscheiden.

Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften von Kapitalanlagen, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden, können nur mit Gewinnen aus der **Veräußerung** von Kapitalanlagen i.S.d. § 20 II EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 verrechnet werden. Sie können nicht mit Einkünften aus der **Nutzung** des Kapitalvermögens i.S.d. § 20 I EStG (z.B. Zins- und Dividendeneinkünften) verrechnet werden. Werden diese Verluste nicht bis zum Ende des VZ 2013 ausgeglichen (§ 23 III S. 9 und 10 a.F. i.V.m. § 52a I 1 S. 11 EStG i. d. F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008), können diese gem. § 23 III S. 8 EStG nur mit Gewinne aus § 23 ausgeglichen werden.

Beispiel

A hat aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Aktien im Jahr 2007 Verluste i. H. v. 10.000 € erzielt, die er in seiner Steuererklärung für dieses Jahr angegeben hatte und vom Finanzamt entsprechend berücksichtigt wurden. Er erzielt im Jahr 2011 Zinseinkünfte i. H. v. 5.000 € und Gewinne aus Aktienverkäufen i. H. v. 5.000 €. Im Jahr 2013 erzielt er Dividendeneinkünfte i. H. v. 5.000 € und Einkünfte durch die Einlösung festverzinslicher Wertpapiere, die A nach dem 1. Januar 2009 angeschafft hatte, i. H. v. 1.000 €. Im Jahr 2017 erzielt er wiederum Veräußerungsgewinne aus Aktien i. H. v. 4.000 €.

Für den VZ 2011 kann A die Veräußerungsgewinne aus Aktiengeschäften i. H. v. 5.000 € mit Altverlusten in gleicher Höhe verrechnen. Zinseinkünfte i.S.d. § 20 I Nr. 7 EStG sind nicht mit Altverlusten verrechenbar. Die nach der Verrechnung verbleibenden Verluste i. H. v. 5.000 € kann A weiterhin in die Zukunft vortragen. Sie können im Jahr 2013 mit den Gewinnen aus der Einlösung der festverzinslichen Wertpapiere (Einkünfte i.S.d. § 20 II Nr. 7 EStG) i. H. v. 1.000 € verrechnet werden. Dividendeneinkünfte als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 I Nr. 1 EStG sind nicht mit Altverlusten verrechenbar. Die Altverluste aus Aktien am Ende des VZ 2013 können § 23 III S. 8 EStG nur mit den Veräußerungsgewinnen aus § 23 EStG ausgeglichen werden.

7. Abgeltungsteuer ab 2009

Mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 hat der Gesetzgeber eine **Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge** eingeführt. Ab 2009 unterliegen private **Kapitalerträge** nicht mehr dem progressiven Einkommensteuertarif nach § 32a EStG, sondern gem. § 43a I S. 1 Nr. 1, § 32d I EStG dem besonderen **Steuersatz von 25 %**.

Die **Veräußerung oder Einlösung von Kapitalanlagen ist unabhängig von der Haltedauer steuerpflichtig**, also auch die Veräußerung von Aktien gem. §§ 20 II S. 1 Nr. 1, 43 I Nr. 9, 43 I S. 1 Nr. 1 EStG, wenn nicht § 17 EStG einschlägig ist (§ 20 VIII EStG). Allerdings sind die bis Ende 2008 erworbenen Aktien gem. § 52 XVIII S.11 EStG von der neuen Rechtslage ausgenommen.

Die Steuer soll soweit möglich bereits an der Quelle durch den Schuldner der Erträge oder die inländische auszahlende Stelle (i. d. R. ein Kreditinstitut) **einbehalten und anonym abgeführt** werden, wodurch die Steuerschuld des Anlegers grds. gem. § 43 V S. 1 EStG **abgegolten** ist.

Die der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne werde in § 20 I u. II EStG zusammengefasst, wobei in I die Besteuerung der laufenden Erträge und in II die Veräußerung geregelt ist.

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

- der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, wie z.B. Aktiengesellschaften oder GmbH, die von einem Steuerpflichtigen in seinem Privatvermögen gehalten werden (§ 20 II Nr. 1 S. 1 EStG). Die einjährige Spekulationsfrist bei der Veräußerung von Wertpapieren im privaten Bereich wurde aufgehoben, so dass die Erfassung der Veräußerung unabhängig von der Haltedauer der Anteile erfolgt. Von der Regelung werden auch der Austritt aus einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft sowie die Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften, die gesellschaftsrechtlich ausländischem Recht unterliegen,

erfasst. Weiterhin erfasst werden nach § 20 II S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG die Veräußerung von Genussrechten oder ähnlichen Beteiligungen i.S.d. Satzes 1 oder auch Anwartschaften auf Beteiligungen i.S.d. Satzes 1.

- der Gewinn aus Termingeschäften gem. § 20 II S. 1 Nr. 3 a) EStG). Diese sind künftig unabhängig von dem Zeitpunkt der Beendigung des Rechts steuerbar. Auch die Veräußerung eines als Termingeschäft ausgestalteten Finanzinstruments (z.B. eine Verkaufs- oder Kaufoption) im Privatvermögen des Steuerpflichtigen ist künftig gem. § 20 II S. 1 Nr. 3 b) EStG außerhalb der bisher geltenden Haltensfrist von einem Jahr steuerbar.

- Gewinne, die aufgrund der Abtretung von Forderungen aus einem partiarischen Darlehen oder bei Beendigung der Laufzeit des Darlehens fließen gem. § 20 II S. 1 Nr. 4 EStG. Dies gilt auch für die Veräußerung einer stillen Beteiligung an Gesellschaftsfremde sowie das Auseinandersetzungsguthaben, welches einem stillen Gesellschafter bei der Auflösung der Gesellschaft zufließt.

- der Gewinn aus der Veräußerung von Ansprüchen auf eine Versicherungsleistung i.S.d. § 20 I Nr. 6 EStG. Von dieser Vorschrift werden insbesondere Verträge erfasst, in denen die Ansprüche des Versicherungsnehmers insbesondere aus kapitalbildenden Lebensversicherungen abgetreten werden, sowie Verträge, durch die ein Dritter selbst die Ansprüche durch Eintritt in den Versicherungsvertrag als Versicherungsnehmer übernimmt. Um eine Besteuerung der Veräußerungsvorgänge zu gewährleisten, hat das Versicherungsunternehmen gem. § 20 II S. 1 Nr. 6 S. 2 EStG nach Kenntniserlangung von einer Veräußerung unverzüglich Mitteilung an das für den Steuerpflichtigen zuständige Finanzamt zu machen und auf Verlangen des Steuerpflichtigen eine Bescheinigung über die Höhe der entrichteten Beiträge im Zeitpunkt der Veräußerung zu erteilen.

- Der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art i.S.d. § 20 I Nr. 7 EStG; hiervon werden insbesondere Zertifikate erfasst.

- Der Gewinn aus der Übertragung oder Aufgabe einer die Einnahmen i.S.d. § 20 I Nr. 9 EStG vermittelnden Rechtsposition; hierunter fallen Vermögensmehrungen oder -minderungen, die einem Steuerpflichtigen durch sein Ausscheiden als Mitglied oder Gesellschafter einer Körperschaft i.S.d. § 1 I Nr. 3 bis 5 KStG oder durch Übertragung seiner Mitglied- oder Gesellschafterstellung auf Dritte zufließen.

Nach § 20 II S. 2 EStG gilt als Veräußerung auch die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft. Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt gem. § 20 II S. 3 EStG als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter.

Die Vorschrift des § 20 IV EStG enthält die Regelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Veräußerungsgeschäfte i.S.d. § 20 II EStG. Danach ist der Gewinn grds. der Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung nach Abzug der Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen, und den Anschaffungskosten. Für bestimmte Sonderfälle, u. a. bei Termingeschäften, in den Fällen der verdeckten Einlage, bei Entnahmen sowie bei der Veräußerung von Lebensversicherungsverträgen, sind Sonderregelungen vorgesehen.

Verlustverrechnung

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

Nach § 20 VI S. 1 EStG dürfen Verluste aus Kapitalvermögen künftig nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen und auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Die Verluste mindern jedoch die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt.

Eine Sonderregelung für die Verlustverrechnung innerhalb der Einkunftsart enthält § 20 VI S. 4 EStG. Danach dürfen Verluste aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 II S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, nur mit Gewinnen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 II S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, ausgeglichen werden.

Zwischenzeitlich wurde in § 20 VI S. 6 u. S. 7 weitere Verlustausgleichsbeschränkungen für Termingeschäfte und Forderungsverluste von jeweils 20.000 € geregelt.

Verbleiben nach der Verrechnung innerhalb des Verlustverrechnungstopfes am Ende des Kalenderjahres noch positive Einkünfte, sah § 20 VI S. 1 a.F. EStG eine vorrangige Verrechnung mit Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften nach Maßgabe des § 23 III S. 9 a.F. und S. 1 EStG vor. Hiervon erfasst wurden die Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, die vor der Neuregelung der Besteuerung bis einschließlich des Jahres 2008 entstanden waren (sog. „Altverluste”). Eine Verrechnung war allerdings gem. § 52a XI S. 11 (aufgehoben) nur bis zum VZ 2013 möglich, s.o..

Die Abgeltungsteuer wird umfassend im Skript Einkünfte aus Kapitalvermögen dargestellt.