

Stefan Bieroth

Anteilsveräußerung nach § 17 EStG

Haftungsrisiken erkennen – Fehler vermeiden –
Gestaltungsmöglichkeiten nutzen

2. Auflage



Kompaktwissen
für GmbH-Berater

Stefan Bieroth

Anteilsveräußerung nach § 17 EStG

Haftungsrisiken erkennen – Fehler vermeiden –
Gestaltungsmöglichkeiten nutzen

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2021 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Die E-Books können Sie auf allen PCs und mobilen Endgeräten Ihrer Betriebsstätte nutzen, für die Sie diese erworben haben. Eine Weitergabe an Dritte ist nicht zulässig.

Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Stand: Februar 2021

DATEV-Artikelnnummer: 19984

E-Mail: literatur@service.datev.de

Stefan Bieroth

Diplom-Finanzwirt (FH) Stefan Bieroth ist tätig im Festsetzungsbereich der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen.

Er befasst sich schwerpunktmäßig mit der Besteuerung von Personengesellschaften, der Besteuerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie der steuerlichen Behandlung und Besteuerung von Immobilien. In diesem Bereich hält er innerhalb und außerhalb der Finanzverwaltung Vorträge.

Editorial

Im täglichen Berufsalltag stellt die Besteuerung von Anteilsveräußerungen i. S. d. § 17 EStG weder für den steuerlichen Berater noch für den Sachbearbeiter im Finanzamt eine Routine dar. Während die laufenden Einkünfte aus einer Einkunftsquelle jedes Jahr zu ermitteln und erklären sind, beschränken sich die Veräußerungsvorgänge auf ein Jahr. Hinzu kommt, dass kaum ein Sachverhalt dem anderen gleicht. Auch der Gesetzgeber konnte im Gesetzestext nicht sämtlich alle möglichen Gestaltungen abdecken; so gehört der gesamte Bereich des § 17 EStG zu einem der steuerlichen Wirkungsfelder, die immer wieder Gegenstand von Rechtsbehelfs- und finanzgerichtlichen Verfahren werden.

Dieses Kompaktwissen versucht, Ihnen neben den reinen gesetzlichen Grundlagen und Vorgaben auch einen Überblick über die bis dato angelaufenen und maßgeblichen Rechtsprechungen zu geben, um so im Beratungsfall rasch einen Überblick insbesondere über steuerliche Abzugsmöglichkeiten zu haben.

Die beiden größten Streitpunkte mit dem Finanzamt scheinen zum einen die Ermittlung der anzuerkennenden Anschaffungskosten – insbesondere im Falle der Insolvenz der Kapitalgesellschaft – und zum anderen der richtige Besteuerungszeitpunkt zu sein. Auch die Neuregelungen im § 17 Abs. 2a EStG bringen noch keine endgültige Klarheit in alle Fälle. Während die Anschaffungskosten einen rein „sachlichen“ Streit mit der Finanzverwaltung darstellen, ist beim Besteuerungszeitpunkt die Gefahr für den steuerlichen Berater gegeben, dass der Verlust zu spät geltend gemacht wird und dann ggf. nicht mehr abzugsfähig ist.

Anmerkung des Verfassers:

Dieses Werk wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst. Es gibt die persönliche Rechtsauffassung des Autors wieder.

Nürnberg, im Februar 2021

Ihre Redaktion

Der Inhalt im Überblick

1	Überblick über die Vorschrift / Anwendungsbereich	5
1.1	Überblick.....	5
1.2	Persönlicher Anwendungsbereich	6
1.3	Sachlicher Anwendungsbereich.....	7
1.4	Anteile an Kapitalgesellschaften	8
1.5	Bestimmung der Beteiligungsquote	9
2	Formen der Anteilsübertragung	13
2.1	Veräußerungstatbestände.....	13
2.2	Veräußerungsfiktionen und Veräußerungsersatztatbestände .	14
2.2.1	Verdeckte Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft.....	14
2.2.2	Auflösung / Liquidation / Insolvenz.....	15
2.2.3	Herabsetzung / Rückzahlung des Nennkapitals	16
2.2.4	Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto	16
2.2.5	Sitzverlegung der Kapitalgesellschaft.....	17
2.2.6	Wegzug i. S. d. § 6 AStG	17
2.2.7	Einbringung in eine Personengesellschaft	18
3	Ermittlung des Gewinns	19
3.1	Eigene Gewinnermittlungsvorschrift	19
3.2	Veräußerungspreis	20
3.2.1	Grundfall	20

3.2.2	Sonderfälle	20
3.3	Veräußerungskosten.....	21
3.4	Veräußerungsfreibetrag.....	22
3.5	Ausnahmen der Besteuerung.....	23
4	Ermittlung der Anschaffungskosten	25
4.1	Anteilserwerb durch Gründung.....	26
4.1.1	Einlage	26
4.1.2	Kapitalerhöhung	26
4.2	Erwerb bestehender Anteile.....	27
4.3	Nachträgliche Anschaffungskosten.....	29
4.3.1	Anwendung verschiedener Rechtslagen beim Eigenkapitalersatz.....	29
4.3.2	Rechtslage bis 27.09.2017.....	31
4.3.3	Bestimmung des Zeitpunktes der Krise	37
4.3.4	Rechtslage ab 28.09.2017	39
4.3.5	Rechtslage ab 31.07.2019	39
4.3.6	Stehen gelassenes Darlehen als Verlust aus § 20 EStG?.....	41
4.3.7	Handlungsmöglichkeiten in der „Zwischenzeit“	42
5	Zeitpunkt der Besteuerung	47
5.1	Grundfall	47
5.2	Nachgelagerte Besteuerung.....	47
5.3	Insolvenzfälle bzw. Auflösung der Kapitalgesellschaft.....	47
6	Nachträgliche Änderungen	52

1

Überblick über die Vorschrift / Anwendungsbereich

1.1 Überblick

§ 17 EStG erfasst bestimmte Beteiligungen, die der Steuerpflichtige im Privatvermögen hält. Gesetzessystematisch sind Einkünfte im Privatvermögen Überschusseinkünfte; so gehören auch die laufenden Einkünfte (Ausschüttungen) aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG. Veräußerungsgewinne bzw. -verluste, bei denen die Maßgeblichkeitsgrenze des § 17 EStG nicht erreicht ist, werden nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG versteuert. Mit der gesonderten Vorschrift des § 17 EStG durchbricht der Gesetzgeber jedoch diesen Grundsatz und schiebt diese Veräußerungs- und Veräußerungsersatztatbestände in den Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Er liefert darüber hinaus auch gleich eine eigene Gewinnermittlungsvorschrift mit (§ 17 Abs. 2 EStG); die allgemeinen Gewinnermittlungs- und Bewertungsgrundsätze gelten daher an so mancher Stelle nicht.¹

Die Tatsache, dass es sich um Beteiligungen im Privatvermögen handelt, versagt dann auch beispielsweise eine Möglichkeit der Teilwertabschreibung.

Die Finanzverwaltung erlangt Kenntnis über relevante Sachverhalte durch Mitteilung des beurkundenden Notars, der zu dieser nach § 54 EStDV verpflichtet ist, und zwar innerhalb von zwei Wochen nach Beglaubigung, soweit es sich um einen der folgenden Sachverhalte im Zusammenhang mit einer Kapitalgesellschaft handelt:

- Gründung
- Kapitalerhöhung
- Kapitalherabsetzung

¹ Beachte aber handelsrechtliche Grundsätze des AK-Begriffs nach BFH, siehe auch → [Kapitel 5](#)

- Umwandlung
- Auflösung
- Verfügung über Anteile (z.B. Veräußerungen)

1.2 Persönlicher Anwendungsbereich

Mit der Vorschrift des § 17 EStG soll verhindert werden, dass ein Unternehmer die Wertsteigerung seines Unternehmens durch Verlagerung in eine Kapitalgesellschaft nicht versteuert. Hiermit wird der Durchbruch der Gesetzessystematik begründet, dass die Veräußerung eines Wirtschaftsguts, das sich im Privatvermögen befindet, zu Einkünften aus Gewerbebetrieb und damit zu den Gewinneinkünften gehört.

Keine andere Steuerverstrickung

Die Besteuerung im Rahmen dieser Vorschrift setzt jedoch voraus, dass keine andere Steuerverstrickung vorliegt, die bereits gewerbliche Einkünfte begründet. Das ist insbesondere der Fall, wenn die Anteile zu einem Betriebsvermögen gehören. Dann gelangt man bei einer Veräußerung nicht in den Anwendungsbereich des § 17 EStG.

§ 17 EStG erfasst nur Anteile im Privatvermögen, also insbesondere keine

- Anteile im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens
- Anteile im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft
- Anteile im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters
- Anteile des Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung

Unter die Vorschrift fallen auch 100%ige Beteiligungen, die im Privatvermögen gehalten werden; die Teilbetriebsfiktion i. S. d. § 16 EStG gilt ausschließlich für im Betriebsvermögen befindliche Anteile.

Betroffene Steuerpflichtige

Neben natürlichen Personen, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, findet die Vorschrift ebenfalls Anwendung auf vermögensverwaltend tätige Personengesellschaften und Gemeinschaften sowie auf beschränkt Steuerpflichtige, wenn die betreffende Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat.

1.3 Sachlicher Anwendungsbereich

Um in eine Besteuerung des § 17 EStG zu gelangen, muss die Beteiligung die **Wesentlichkeitsgrenze** erreichen. In diesem Fall handelt es sich um eine wesentliche Beteiligung mit entsprechender Steuer-
verstrickung. Seit dem 01.01.2001 ist diese erreicht, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. Dem Steuerpflichtigen wird es außerdem zugerechnet, wenn zwar nicht er selbst, jedoch sein oder einer seiner Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre diese Grenzen erreicht hat.²

Beispiel: A erwirbt im Jahr 01 Anteile im Wert von 8 % an der X-GmbH. Er veräußert

im Jahr 02	6 %
im Jahr 03	1,4 %
im Jahr 04	0,2 %
im Jahr 10	0,4 %

Bei den Veräußerungen in den Jahren 02 und 03 ist der Steuerpflichtige bis zum Zeitpunkt der Veräußerung noch zu mindestens 1 % beteiligt. Es handelt sich unstrittig um eine wesentliche Beteiligung. Ab diesem Zeitpunkt hält er jedoch nur noch 0,6 %. Bei der Veräußerung im Jahr 04 ist er zwar nicht mehr zu mindestens 1 % beteiligt, jedoch war er dies rückblickend auf die letzten fünf Jahre zu einem beliebigen Zeitpunkt. § 17 Abs. 1 S.1 EStG ist daher erfüllt. Bei der Veräußerung im Jahr 10 ist er jedoch zu keinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt gewesen, sodass eine Besteuerung nach § 17 EStG hier nicht erfolgen kann.³

² Vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e) EStG

³ Auf die Besteuerungsmöglichkeit nach § 20 Abs. 2 EStG wird jedoch verwiesen.

Die Grenzen, um zu einer wesentlichen Beteiligung zu gelangen, wurden im Laufe der Jahre immer weiter heruntergesetzt:

- Bis einschließlich 1998 galt eine Grenze von 25 %.
- Zwischen 1999 und 2001 galt eine Grenze von 10 %.

Ob es sich für den Steuerpflichtigen im Laufe der Jahre um steuergünstige oder benachteiligende Gesetzesänderungen handelte, hängt davon ab, ob ein Veräußerungsgewinn oder -verlust erzielt wird. Auch wenn der Verlust nicht ausdrücklich im Gesetz genannt ist, so umfasst die gesetzliche Vorschrift auch diesen. Spätestens bei Verlustabzugsverboten formuliert er diesen selbst, sodass klar ist, dass § 17 EStG auch auf Verluste Anwendung findet.

1.4 Anteile an Kapitalgesellschaften

Der Gesetzestext regelt, dass als Anteil an einer Kapitalgesellschaft

- Aktien,
- Anteile an einer GmbH,
- Genussscheine,
- ähnliche Beteiligungen sowie
- Anwartschaften auf solche

gelten. Außerdem ist

- die verdeckte Einlage von Anteilen in eine Kapitalgesellschaft der Veräußerung eines Anteils gleichgestellt.

Die Besteuerung erfolgt unabhängig davon, ob es sich um eine Kapitalgesellschaft handelt, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Ob eine **ausländische Gesellschaft** als Personengesellschaft oder als Körperschaft zu behandeln ist, bestimmt sich für Zwecke der deutschen Besteuerung ausschließlich nach deutschem Steuerrecht. Es gelten die allgemeinen Grundsätze des Rechtstypenvergleichs.⁴

⁴ BMF vom 26.09.2014, BStBl I 2014, S. 125, LEXinform 5235230

Als **ähnliche Gesellschaft** kann als Praxisbeispiel eine Vorgesellschaft angesehen werden, also eine Gesellschaft im Zeitraum zwischen Abschluss des Gesellschaftsvertrages und der Eintragung ins Handelsregister. Eine stille Beteiligung an einer GmbH kann keine ähnliche Beteiligung darstellen, da es sich hierbei um eine eigenständige Personengesellschaft handelt.

1.5 Bestimmung der Beteiligungsquote

Maßgebend für die Bestimmung der Beteiligungsquote ist die nominelle Beteiligung am Kapital der Gesellschaft. Regelmäßig ist dies die quotale Beteiligung am

- Stammkapital der GmbH bzw.
- am Grundkapital der AG.

Dabei spielt es keine Rolle, ob das Kapital (oder Teile hiervon) bereits eingezahlt wurde.⁵ Abweichende Stimmrechts- oder Gewinnverteilungsabreden sind für die Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenze jedoch unbeachtlich.⁶

Hält die Gesellschaft noch eigene Anteile, so gilt bei der Entscheidung darüber, ob der seine Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußernde Steuerpflichtige wesentlich beteiligt war, dass von einem um eigene Anteile der Kapitalgesellschaft verminderten Nennkapital auszugehen ist.⁷

Bei Genussscheinen ist schon von der Systematik der Besteuerung eines **Veräußerungsgewinns** erforderlich, dass neben etwaigen Gewinnbeteiligungen auch eine Beteiligung am Liquidationserlös eingeräumt wird.

⁵ Ggf. ergeben sich jedoch Auswirkungen auf die Höhe der Anschaffungskosten.

⁶ BFH vom 25.11.1997, VIII R 29/94, LEXinform 0145451

⁷ BFH vom 24.09.1970, IV R 138/69, LEXinform 0001401