



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Einkommensteuer Aufbauwissen

§ 17 EStG und § 6 AStG

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Überblick	1
2	Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	2
2.1	Fünfjahresfrist	2
2.2	Mindestbeteiligungsquote von 1 %	3
2.3	Abgrenzung zum gewerblichen Wertpapierhandel	6
2.4	Abgrenzung zu § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG	7
2.5	Fiktive Veräußerungstatbestände	8
3	Einkünfteermittlung	9
3.1	Berechnung des Veräußerungsgewinns gem. § 17 Abs. 2 EStG	9
3.1.1	Veräußerungspreis	10
3.1.2	Veräußerungskosten.....	11
3.1.3	Anschaffungskosten	11
3.2	Veräußerungsverlust.....	15
3.3	Unentgeltlicher Erwerb und Rechtsnachfolge.....	16
3.4	Teileinkünfteverfahren	17
3.5	Freibetrag	18
3.6	Veräußerungsfiktionen	19
4	Wegzugsbesteuerung i.S.d. § 6 AStG.....	21
4.1	Überblick.....	21
4.2	Grundtatbestand	22
4.3	Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung	24
4.4	Vorübergehende Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland	28
4.5	Stundung der Einkommensteuer aus der Wegzugsbesteuerung	29
4.6	EU-Rechtskonformität der Wegzugsbesteuerung:	30
4.7	Beispiel	32
4.8	Reform des § 6 AStG	33
4.8.1	Grundtatbestand § 6 AStG n. F.	33
4.8.2	Unbeschränkte Steuerpflicht.....	34
4.8.3	Rechtsfolgen der reformierten Wegzugsbesteuerung	35
4.8.4	Vorübergehende Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland.....	35
4.8.5	Stundung der Einkommensteuer aus der Wegzugsbesteuerung.....	37

5	Anteile an Kapitalgesellschaften im UStG	38
6	Abschlussfall	39

1 Überblick

- 1 Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG gehören ebenso Gewinne aus der Veräußerung von im **Privatvermögen** des Steuerpflichtigen gehaltenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (insbesondere AG, GmbH). Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige innerhalb der vergangenen 5 Jahre zu mindestens 1 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt war (§ 17 Abs. 1 S. 1 EStG). Diese Vorschrift sticht dadurch heraus, dass ein privater Veräußerungserlös in diesem Fall nicht im Rahmen von § 20 Abs. 2 EStG steuerbar ist, sondern in gewerbliche Einkünfte nach § 15 EStG umqualifiziert wird. Somit stellt § 17 EStG eine Erweiterung des Einkünftebestands von § 15 EStG und daraus folgend **keine eigenständige Einkunftsart** dar.



- 2 Bei der Einführung des Gesetzes rechtfertigte der Gesetzgeber die Vorschrift damit, dass eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ab 25 % (sog. „wesentliche Beteiligung“) einer unternehmerischen Beteiligung an einem Einzelunternehmen oder einer Mitunternehmerschaft gleichgestellt werden sollte. Nach der Absenkung der Mindestbeteiligungsquote auf zunächst 10 %¹ und anschließend 1 %² erscheint diese Argumentation heute zwar fragwürdig, wurde jedoch durch den BFH mit Hinweis auf den ab 2001 im Gesetzestext nicht mehr enthaltenen Begriff der „Wesentlichkeit“ anerkannt.³

¹ StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

² StSenkG v 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

³ BFH, Urteil v. 11.12.2012, IX R 7/12, NZG 2013, 520.

2 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:
3 Übungen

- 3 § 17 EStG bezieht sich ausschließlich auf Beteiligungen von mindestens 1 %, die im Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehalten werden. Streng abzugrenzen sind hierbei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften unter 1 %, die ihrerseits durch § 20 EStG umfasst werden und unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen fallen.

Mindestbeteiligungsquote

2.1 Fünfjahresfrist

- 4 Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG gehört gem. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG auch der Gewinn aus der **Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft**, wenn der Veräußerer **innerhalb der letzten fünf Jahre** am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu **mindestens 1 Prozent** beteiligt war.

Fünfjahresfrist

Beispiel: A lebt in Berlin und arbeitet als Angestellte in einer Bäckerei. Am 1.6. entschließt sie sich ihre vor drei Jahren aus privaten Anlagezwecken erworbene 5 %-Beteiligung an der B-GmbH zu veräußern.



Lösung: Die Beteiligung an der B-GmbH ist der privaten Sphäre von A zuzuordnen. Da es sich um eine Beteiligung i.H.v. 5 % an einer GmbH (Kapitalgesellschaft) handelt, ist § 17 EStG einschlägig. Der Veräußerungsgewinn ist damit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG steuerbar.

- 5 Die Umqualifizierung bezieht sich ausschließlich auf Anteile des Privatvermögens an Kapitalgesellschaften. Dazu zählen ebenfalls **ausländische Kapitalgesellschaften**, sofern sie einer inländischen AG oder GmbH vergleichbar sind.⁴ Zu den Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG zählen:

Beteiligungsarten


- ▶ Aktien
- ▶ GmbH-Beteiligungen
- ▶ Kommanditbeteiligungen auf Aktien (KGaA)
- ▶ Anteile an europäischen Aktiengesellschaften (SE)
- ▶ Beteiligungen an vergleichbaren ausländischen Körperschaften

- 6 Die in § 17 Abs. 1 S. 3 EStG beschriebene „ähnlichen Beteiligungen“ betreffen insbesondere Genussscheine und -rechte, sofern diese einen eigenkapitalähnlichen Charakter haben und somit eine Beteiligung am eventuellen Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbriefen. „Ähnliche Beteiligungen“ mit Fremdkapitalcharakter werden entsprechend nicht durch § 17 EStG erfasst.

Ähnliche Beteiligungen

⁴ BFH, Urteil v. 21.10.1999, I R 43 und 44/98, BStBl. II 2000, 424, Rn. 25.

- 7 Eine Veräußerung liegt vor, wenn es sich um eine (entgeltliche) Übertragung des **wirtschaftlichen Eigentums**⁵ (Übergang von Nutzen und Lasten) auf eine andere Person handelt. Hierbei ist ausschließlich das dingliche Verfügungsgeschäft des Übergangs von Nutzen und Lasten maßgeblich, sodass das obligatorische Rechtsgeschäft, d.h. der Kaufvertrag, für den Veräußerungstatbestand irrelevant ist. **Veräußerung**

Beispiel: Privatier P erwirbt am 5.1. eines Jahres 5 % der Anteile an der A-GmbH. Er veräußert diese mit Vertrag vom 30.4. desselben Jahres an den Investor I. Die Übertragung (Übergang Nutzen und Lasten) erfolgt jedoch erst am 5.5. 


Lösung: Da für die Realisierung des Tatbestands i.S.d. § 17 EStG nicht der Zeitpunkt des Vertragsschlusses, sondern der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich ist, erfolgt die Veräußerung erst mit dem Übergang der tatsächlichen Verfügungsgewalt auf I, sprich am 5.5.

- 8 Die Entrichtung einer Gegenleistung (bspw. Entgelt oder Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter) ist erforderlich, da eine reine Schenkung nicht unter § 17 EStG fällt.

Nach § 17 Abs. 1 S. 2 EStG wird durch die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft eine Veräußerung fingiert.⁶

2.2 Mindestbeteiligungsquote von 1 %

- 9 § 17 EStG setzt voraus, dass der Veräußerer der Beteiligung mit mindestens 1 % an der zu veräußernden Kapitalgesellschaft zu einem beliebigen Zeitpunkt **in den vergangenen fünf Jahren** unmittelbar oder mittelbar beteiligt war. Hierbei ist zur Berechnung der Beteiligungshöhe der Anteil am Nennkapital⁷ der Kapitalgesellschaft maßgeblich. Nach § 17 Abs. 1 S. 3 EStG ist ebenso die Beteiligung an einer optierenden Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1a KStG erfasst, soweit die 1%-Grenze überschritten wird.⁸ Die nominelle Beteiligung richtet sich demnach nach allen Geschäftsanteilen der Gesellschaft, wobei eigene Anteile der Kapitalgesellschaft unberücksichtigt bleiben. **Mindestbeteiligungsquote**

Beispiel: Die A-GmbH hat ein Nennkapital i.H.v. 50.000 €, das in 100 gleiche Geschäftsanteile aufgeteilt ist. Die A-GmbH hat selbst im Jahr 01 fünf eigene Anteile. Der Gesellschafter A hält vier Anteile. Für die Berechnung seiner Beteiligungsquote sind alle Geschäftsanteile abzüglich der eigenen Anteile zugrunde zu legen. Demnach hält A mit seinen vier Anteilen in 01 insgesamt (100 % / 95 Anteile x 4 Anteile =) 4,21 %. Im Jahr 02 werden die fünf eigenen Anteile der A-GmbH an B verkauft, sodass nunmehr wieder alle Anteile ausgegeben sind. Die Beteiligungsquote von A i.S.d. § 17 EStG beträgt in 02 somit 4 %. 

- 10 Eine kurzfristige Überschreitung der Mindestbeteiligungsquote (bspw. für einen Tag) innerhalb der letzten fünf Jahre reicht aus, um den Besteuerungstatbestand zu erfüllen. Jedes kurzfristige Halten von mindestens einem Prozent innerhalb dieses Zeitraums genügt, um **Haltdauer**

⁵ Das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut wird in § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO definiert: „Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. [...]“.

⁶ Auf die fiktiven Veräußerungstatbestände wird in Kapitel 2.5 gesondert eingegangen.

⁷ Beim Nennkapital handelt es sich um das gezeichnete Kapital einer Kapitalgesellschaft, d.h. um das Stammkapital einer GmbH oder das Grundkapital einer AG. Das Nennkapital haftet für Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft gegenüber den Gläubigern und kann nur durch Kapitalerhöhung oder Kapitalherabsetzung verändert werden.

⁸ Siehe auch BMF, Schreiben vom 10. November 2021, IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl. I 2021, 2212, Rn. 62.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.