



**SteuerberaterAkademie
Düsseldorf**

Steuerberaterverband Düsseldorf e.V.

Teilzeit-Lehrgang

zur Vorbereitung auf die
Steuerberaterprüfung 2013/14

– StB-45 –

Einkommensteuer

Fallrepetitorium zu § 17 EStG

Lösungshinweise

Datum: 09. Juni 2012

Referent: StB Dipl.-Fw. SCHUKA

Inhaltsverzeichnis

Fall 1: Subsidiarität.....	4
Fall 2: Beteiligung i.S.d. § 17 EStG.....	6
Fall 3: § 17 EStG und § 6 AStG sowie Auslandssachverhalte (kurzer Überblick).....	8
Fall 4: Beschränkte Steuerpflicht und § 17 EStG (am Beispiel DBA NL).....	9
Fall 5: Entgeltlicher Erwerb – 5 – Jahres - Frist.....	11
Fall 6: Entgeltlicher Erwerb : Veräußerungszeitpunkt.....	11
Fall 7: Unentgeltlicher Erwerb.....	14
Fall 8: Anschaffungskosten und verdeckte Einlage.....	15
Fall 9: Beteiligung / Sacheinlage / Veräußerung.....	17
Fall 10: Sacheinlage / Einbringungsgewinn.....	19
Fall 11: Agio / Bürgschaft / Gesellschafter-Darlehen / Insolvenz.....	23
Fall 12: Erbfall / Übertragung auf GmbH.....	24
Fall 13: Teilentgeltliche Übertragung.....	28
Fall 14: Ratenzahlung.....	30
Fall 15: Eigene Anteile / Finanzierungskosten / Leibrente.....	30
Fall 16: § 17 EStG nach Entnahme aus BV.....	33
Fall 17: Verlustausgleichsbeschränkung gem. § 17 Abs. 2 EStG.....	34
Fall 18: Drittstaaten-Kapitalgesellschaft.....	37
Fall 19: Nachträgliche AK auf die Beteiligung.....	38
Fall 20: Liquidation.....	39

Fall 21: Herabsetzung der Beteiligungsgrenze	40
Fall 22: Zusammenfassender Übungsfall.....	42

Allgemeine Vorbemerkung

Die Übungsfälle geben einen Überblick über die möglichen Sachverhalte, die auch in der Prüfung auf Sie zukommen können. Wie Sie erkennen werden, wurde bei einem Großteil der ausformulierten Lösungen zumindest bei den umfangreicheren Sachverhalten auf eine gewisse strukturierte Einleitung geachtet.

Sie sollten sich schon bei Ihrer Prüfungsvorbereitung daran gewöhnen, mit einer kurzen strukturierten Einleitung zur Problematik die Fallbearbeitung zu eröffnen. Wenn Sie hierbei stets mit den gleichen „Textbausteinen“ arbeiten, in denen Sie bereits auf die erforderlichen Tatbestandsmerkmale eingehen, können Sie nichts wichtiges übersehen und kommen wie von selbst zur richtigen Lösung. Eine gewohnte (schematische) Formulierung vermeidet in der Prüfungssituation zudem lange, zeitraubende Denkpausen. Sie sparen so Zeit, die Sie evtl. an anderer Stelle sinnvoller benötigen.

Ausgehend von den Tatbestandsmerkmalen kann eine Lösung zu § 17 EStG wie folgt aufgebaut werden:

A ist seit dem 25.6.2009 mit 35%, somit innerhalb der letzten 5 Jahre mit mindestens 1% und damit im Sinne des § 17 EStG an der AG (= Kapitalgesellschaft) beteiligt. Die Veräußerung von 10% der Anteile führt somit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, §§ 15, 17 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 17 Abs. 2 durch Abzug der Anschaffungs- und Veräußerungskosten vom Veräußerungspreis. Das Teileinkünfteverfahren ist zu beachten.

<i>Veräußerungspreis</i>		
<i>20.000 € x 60% (§ 3 Nr. 40 c EStG)</i>		<i>12.000€</i>
<i>Anschaffungskosten</i>		
<i>10.000 € x 60% (§ 3c Abs. 2 EStG)</i>		<i>6.000 €</i>
<i>Gewinn</i>		<i>6.000 €</i>

Nach § 17 Abs. 3 EStG ist der Gewinn ggf noch um den Freibetrag zu mindern, der je nach Anteil maximal 9.060 € beträgt, jedoch insoweit zu kürzen ist, wie der Gewinn (anteilig) 36.100 € übersteigt.

<i>Freibetrag maximal 9.060,- € x Anteil 10%</i>		<i>906 €</i>
<i>Erzielter Gewinn</i>	<i>6.000 €</i>	
<i>unschädlich 36.100€ x 10%</i>	<i>3.610 €</i>	
<i>somit schädlich</i>	<i>2.390 €</i>	<i>2.390 €</i>
<i>Freibetrag</i>		<i>0 €</i>
<i>Einkünfte aus § 17 somit</i>		<i>6.000 €</i>

Lösungshinweise zum Fallrepetitorium zu § 17 EStG

Fall 1: Subsidiarität

HH ist unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Nr.1 EStG, da er eine natürliche Person ist und seinen Wohnsitz (§ 8 AO) im inländischen Stuttgart hat. Mit der Veräußerung sämtlicher Beteiligungen zum 01.10.2012 erzielt HH Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten, abhängig von der jeweiligen Beteiligung.

- a) Die im PV gehaltene Beteiligung an der Alpha-GmbH stellt eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 EStG dar, da HH zu 10% und damit zu mehr als 1% an der Gesellschaft beteiligt ist. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist hier noch nicht einschlägig, da die Anteile vor dem 01.01.2009 angeschafft wurden (§ 52a Abs. 10 S. 1 EStG). Darüber hinaus wären die Einkünfte vorrangig den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen, § 20 Abs. 8 EStG. Der Veräußerungsgewinn ist gem. § 17 Abs. 2 EStG zu ermitteln.

Veräußerungspreis	60.000		
x 60 % (§ 3 Nr.40 c) EStG)		36.000	
./. Anschaffungskosten	30.000		
x 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG)		-18.000	
= Veräußerungsgewinn § 17 EStG		18.000	18.000
Freibetrag § 17 Abs. 3 EStG			
9.060 € x 10 %		906	
Ermäßigung	18.000		
./. 36.100 € x 10 %	3.610		
verbleiben	14.390	14.390	
Verbleibender Freibetrag		0	-0
= stpfl. Veräußerungsgewinn § 17 EStG			18.000

- b) Da die Beteiligung an der Beta-GmbH nach dem 31.12.2008 angeschafft wurde, ist § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht mehr einschlägig, obwohl die Veräußerung innerhalb eines Jahres erfolgt, § 52a Abs. 11 S. 4 EStG. Dafür greift im vorliegenden Fall grundsätzlich § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG, jedoch sind die Einkünfte vorrangig als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren, § 20 Abs. 8 EStG. HH ist mit 5% und damit mit mehr als 1% an der Beta-GmbH beteiligt, so dass HH aus der Veräußerung der Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, § 17 EStG. Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 17 Abs. 2 EStG unter Beachtung des Teileinkünfteverfahrens, § 3 Nr. 40c, § 3c Abs. 2 EStG.

Veräußerungspreis	20.000			
x 60 % (§ 3 Nr.40 c) EStG)		12.000		
./. Anschaffungskosten	10.000			
x 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG)		-6.000		
= Veräußerungsgewinn § 17 EStG		6.000	6.000	
Freibetrag § 17 Abs. 3				
9.060 € x 5 %		453		
Ermäßigung	6.000			
./. 36.100 € x 5 %	1.805			
verbleiben	4.195	4.105		
Verbleibender Freibetrag		0	0	
= stpfl. Veräußerungsgewinn § 17 EStG			6.000	

- c) Die Beteiligung an der Gamma-AG befindet sich im BV. Eine Steuerverstrickung ist daher unabhängig von den Tatbestandsmerkmalen des § 17 EStG oder § 20 EStG gegeben. Der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung ist gem. § 15 EStG in der GuV des Einzelhandelsgeschäfts des HH zu erfassen.

Veräußerungspreis	100.000			
x 60 % (§ 3 Nr.40 a) EStG)		60.000		
./. Anschaffungskosten	50.000			
x 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG)		-30.000		
= Veräußerungsgewinn § 15 EStG		30.000		

- d) Der Anteil des HH an der Delta-GmbH & Co. KG stellt keinen Anteil an einer Kapitalgesellschaft dar sondern einen Anteil an einer Personengesellschaft. Es liegt somit kein Fall des § 17 EStG vor. Auch besteht keine Beteiligung des HH an der Komplementär-GmbH. Die Veräußerung des Mitunternehmeranteils (die GmbH & Co. KG stellt eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr.2 EStG dar) ist daher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 16 Abs. 1 Nr.2 EStG zu erfassen. Veräußert wird der gesamte Anteil, welcher nach § 34 EStG begünstigt zu versteuern ist. Ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG kommt wegen des Alters des HH (bzw. mangels Berufsunfähigkeit) nicht in Betracht.

Veräußerungspreis	80.000			
./. Kapitalkonto		-60.000		
= Veräußerungsgewinn § 16 EStG		20.000		

- e) Die Veräußerung der 100 Aktien an der Epsilon-AG ist dagegen nicht steuerpflichtig. Die Beteiligung befindet sich weder in einem BV, noch liegen zwischen

Anschaffungszeitpunkt (vor dem 01.01.2009) und Veräußerung weniger als ein Jahr, so dass ein privates Veräußerungsgeschäft vorliegt. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG, der grds. unabhängig von einer Veräußerungsfrist anzuwenden ist, findet noch keine Anwendung, da die Anschaffung vor dem 01.01.2009 erfolgt, § 52a Abs. 10 S. 1 EStG. Eine Besteuerung nach § 17 EStG scheidet ebenfalls aus, da bei einer Beteiligung von 0,2% des Stammkapitals nicht von einer wesentlichen Beteiligung im Sinne von § 17 EStG ausgegangen wird (< 1%).

Fall 2: Beteiligung i.S.d. § 17 EStG

In diesem Fall ist zu erkennen, dass der Anteil des GG an der Rot-GmbH ein wesentlicher Anteil im Sinne des § 17 EStG ist. Zur Betrachtung dieser Frage ist nicht nur der im PV gehaltene Anteil (0,4 %) zu berücksichtigen, sondern darüber hinaus auch der im BV seinen EZU gehaltenen Anteil (0,1 %) sowie die mittelbaren Beteiligungen an der Rot-GmbH über die Gelb-OHG und die Grün-GmbH (siehe H 17 Abs. 2 „mittelbare Beteiligung“ EStH). Dabei ist es unerheblich ob der Stpfl. an der Kapitalgesellschaft (hier: Grün-GmbH) selbst beherrschend beteiligt ist. Die mittelbare Beteiligung an der Gelb-OHG ist ebenfalls zu berücksichtigen, da GG als Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr.2 EStG anzusehen ist.

Mittelbarer Anteil via Grün-GmbH: $20 \% \times 2 \% \text{ Anteil des GG} = 0,4 \%$

Mittelbarer Anteil via Gelb-OHG: $19 \% \times 3 \% \text{ Anteil des GG} = 0,57 \%$

Somit beträgt die Gesamtbeteiligung des GG 1,47 % und damit $\geq 1 \%$:

0,40 %

0,10 %

0,40 %

0,57 %

1,47 %

Mit seinem EZU erzielt GG Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr.1 EStG. Der Gewinn von 30.000 € ist noch um die oGA der Rot-GmbH (§ 20 Abs. 8 EStG) und den Gewinn aus der Anteilsveräußerung zu korrigieren. Die oGA ist anteilig in der Gewinnermittlung des EZU zu berücksichtigen, soweit sich der Anteil im BV befindet. Anzusetzen ist der Bruttobetrag der Ausschüttung (§ 12 Nr.3 EStG). Das Teileinkünfteverfahren ist gem. § 3 Nr. 40 d) i.V.m. Satz 2 EStG außerhalb der Bilanz zu beachten, da es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt. Obwohl GG im Zeitpunkt der Ausschüttung nicht mehr Anteilseigner der Rot-GmbH war, ist ihm der Betrag der Ausschüttung nach § 20 Abs. 5 EStG zuzurechnen, da er im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses im Oktober noch Anteilseigner der GmbH war.

Ausschüttung: $50.000 \text{ €} \times 0,1 \% \text{ BV-Anteil} = 50 \text{ €}$

$\times 60 \% \text{ (§ 3 Nr.40 d und S.2 EStG)} = 30 \text{ €}$

Eine Abgeltungswirkung nach § 32c EStG tritt insoweit nicht ein, da die Einkünfte unter § 20 Abs. 8 EStG fallen, vgl. § 32d Abs. 1 S. 1 EStG.

Soweit die Anteilsveräußerung in 11/2012 auf den Anteil entfällt, der im BV gehalten wird, ist der Gewinn auch in der Gewinnermittlung des EZU zu berücksichtigen. Dass der Anteil für die Frage der grds. Anwendung des § 17 EStG – Frage des Vorhandenseins einer wesentlichen Beteiligung – mitzurechnen war, ist insoweit ohne Bedeutung.

Veräußerungspreis (20.000 x 0,1/(0,1 + 0,4))	4.000	
x 60 % (§ 3 Nr.40 a) EStG)		2.400
./.. Anschaffungskosten/ BW	3.000	
x 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG)		-1.800
= Veräußerungsgewinn § 15 EStG		600

⇒ Gewinn § 15 Abs.1 Nr.1 EStG neu: 30.000 € + 30 € + 600 € = 30.630 €

Der steuerlich korrekte Gewinnanteil aus der Gelb-OHG ist für GG für den VZ 2012 mit 24.000 € zu berücksichtigen. Maßgebend ist bei abweichenden Wirtschaftsjahren das Jahr, in dem der Gewinnermittlungszeitraum endet (§ 4a Abs. 2 Nr.2 EStG). Eine Aufteilung findet nicht statt.

Die Veräußerung des Anteils an der Rot-GmbH führt zu gewerblichen Einkünften nach 17 EStG, da wie eingangs dargestellt, die Beteiligung als wesentlich im Sinne des § 17 EStG anzusehen ist. Soweit der Veräußerungsgewinn auf den im PV gehaltenen Anteil (insg. 0,4 %) entfällt, ist er wie folgt zu berechnen:

Veräußerungspreis (20.000 x 0,4/(0,1 + 0,4))	16.000	
x 60 % (§ 3 Nr.40 c) EStG)		9.600
./.. Anschaffungskosten	10.000	
x 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG)		-6.000
= Veräußerungsgewinn § 17 EStG		3.600
Freibetrag § 17 Abs. 3 EStG		
9.060 € x 0,4 %		36
Ermäßigung	3.600	
./.. 36.100 € x 0,4 %	144	
verbleiben	3.456	-3.456
Verbleibender Freibetrag		0
= stpfl. Veräußerungsgewinn § 17 EStG		0
		3.600

Die oGA, soweit sie auf den im PV gehaltenen Anteil entfällt, stellt Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr.1 EStG dar. Anzusetzen ist auch hier der Bruttobetrag der Dividende nach § 12 Nr.3 EStG.

Bei der Ermittlung der Einkünfte ist als Werbungskosten gem. § 20 Abs. 9 EStG der Sparerpauschbetrag i.H.v. 801 € abzuziehen, der Abzug tatsächlicher Werbungskosten

ten ist ausgeschlossen. Das Teileinkünfteverfahren findet im Privatvermögen keine Anwendung mehr (§ 3 Nr. 40 d) i.V.m. Satz 2 EStG).

Sofern nach dem Abzug des Sparerpauschbetrages positive Einkünfte verbleiben unterliegen diese der Abgeltungssteuer von 25% zzgl. 5,5 % SolZ und ggf. 8 bzw. 9 % KiSt gem. § 32d EStG.

$50.000 \text{ €} \times 0,4 \% = 200 \text{ €}$

abzgl. § 20 Abs. 9 EStG: 801 € (max. bis auf 0 €)

= Einkünfte § 20 EStG: 0

Zusammenfassung

§ 15 Abs. 1 Nr.1 EStG	30.630
§ 15 Abs. 1 Nr.2 EStG	24.000
§ 17 EStG	3.600
Summe	58.230

Fall 3: § 17 EStG und § 6 AStG sowie Auslandssachverhalte (kurzer Überblick)

A hat nach § 21 Abs. 2 UmwStG a.F. die Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Anteile und den Anschaffungskosten zu versteuern, da das Besteuerungsrecht für die Anteile Japan zusteht. § 6 AStG greift nicht, da für einbringungsgeborene Anteile (§§ 20, 21 UmwStG a.F.) § 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG a.F. vorrangig zu beachten ist.

Fiktiver VG ist gemäß § 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG a.F: der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt des Verlustes des Besteuerungsrechts abzgl. der AK der Anteile.

Das Umwandlungssteuergesetz in seiner Fassung vom 21.05.2003 (a.F.) ist hierbei gemäß § 27 Abs. 3 Nr. 3 i.V.m. Abs. 2 UmwStG n.F. weiterhin anzuwenden, da die Einbringung bis zum 12.12.2006 erfolgte.

Beachte:

Hinsichtlich der Anwendung des HEV ist § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 EStG a.F. zu beachten.

Abwandlung: Bargründung der GmbH

⇒ Es ist ein fiktiver Gewinn nach § 6 AStG zu versteuern. Das Teileinkünfteverfahren ist insoweit einschlägig; vgl. § 21 Abs. 7 Satz 2 AStG i.V.m. § 3 Nr. 40c EStG.

Fall 4: Beschränkte Steuerpflicht und § 17 EStG (am Beispiel DBA NL)

Fall 4.1

- ⇒ § 17 EStG greift auch bei ausländischen KapGes, sofern unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt
- ⇒ aber: Es gilt den Vorrang des DBA zu prüfen:
- ⇒ Hier: Art 8 Abs. 1 DBA Besteuerungsrecht verbleibt in der BRD
- ⇒ **Hinweis:** Bis zum VZ 2005 waren die historischen AK auch dann maßgeblich, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht erst später begründet wurde; vgl. BFH 19.3.1996, BStBl. II 1996, 312.
- ⇒ Durch das SEStEG wird mit Wirkung ab dem VZ 2006 durch § 17 Abs. 2 S. 3 EStG folgendes geregelt: Wird durch den Stpfl. nachgewiesen, dass ihm die Anteile bereits im Zeitpunkt des Zuzugs nach Deutschland gehörten und dass diese im Wegzugsstaat einer dem § 6 AStG entsprechenden Besteuerung unterlagen, tritt an Stelle der historischen Anschaffungskosten der Wert, der bei der Wegzugsbesteuerung angesetzt wurde.

Fall 4.2

- ⇒ Da B weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in der BRD hat, unterliegt er nicht der unbeschränkten Steuerpflicht. B ist gem. § 1 Abs. 4 EStG beschränkt steuerpflichtig mit seinen inländischen Einkünften.
- ⇒ § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) aa) EStG = grundsätzlich gem. § 17 EStG in BRD steuerpflichtig
- ⇒ **aber:** § 2 AO (Vorrang völkerrechtlicher Verträge) = Art 8 Abs. 1 DBA-NL = Besteuerungsrecht steht NL zu ! Der Gewinn unterliegt nicht der deutschen Besteuerung.

Fall 4.3

- ⇒ Da B weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in der BRD hat, unterliegt er nicht der unbeschränkten Steuerpflicht. B ist gem. § 1 Abs. 4 EStG beschränkt steuerpflichtig mit seinen inländischen Einkünften.
- ⇒ Einzelunternehmen in den NL = § 15 EStG, jedoch keine inländischen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG, da keine inländische Betriebsstätte.
- ⇒ jedoch § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) aa) i.V.m. § 49 Abs. 2 EStG („isolierende Betrachtungsweise“) = § 17 EStG in BRD steuerpflichtig
- ⇒ **aber:** § 2 AO (Vorrang völkerrechtlicher Verträge); Art 8 Abs. 1 DBA-NL = Besteuerungsrecht steht NL zu ! Der Gewinn unterliegt nicht der deutschen Besteuerung.

Fall 4.4

- ⇒ Da B weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in der BRD hat, unterliegt er nicht der unbeschränkten Steuerpflicht. B ist gem. § 1 Abs. 4 EStG beschränkt steuerpflichtig mit seinen inländischen Einkünften.
- ⇒ nunmehr **inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb** nach § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG iVm § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG, da inländische Betriebsstätte
- ⇒ Besteuerungsrecht = BRD vgl. Art 5 DBA-NL

Fall 4.5

1.) Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG:

- ⇒ grds. § 20 Abs. 8 EStG i.V.m. § 15 EStG, jedoch keine inländischen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG, da keine Betriebsstätte im Inland.
- ⇒ isolierende Betrachtungsweise gem. § 49 Abs. 2 EStG: inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 5a EStG (Sitz der GmbH = Inland)
- ⇒ Besteuerungsrecht aber gem. Art 13 Abs. 1 DBA-NL = NL

2.) Steuerabzug:

- ⇒ Recht auf KESt = BRD §§ 43 Abs. 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Nr. 1, § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ungeachtet des DBA.
- ⇒ Aber: Quellensteuerrecht maximal 15% vgl Art. 13 Abs. 2 und 3 DBA-NL
- ⇒ Möglichkeit die zu viel einbehaltene Steuer vom Bundeszentralamt für Steuern erstatten zu lassen § 50d Abs. 1 EStG.

3.) Einkünfte aus § 17 EStG:

- ⇒ grds. § 15 EStG, jedoch keine inländischen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG, da keine Betriebsstätte im Inland.
- ⇒ isolierende Betrachtungsweise gem. § 49 Abs. 2 EStG: inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) aa) EStG (Sitz der GmbH = Inland)
- ⇒ Besteuerungsrecht aber gem. Art 8 Abs. 1 DBA-NL = NL

Fall 5: Entgeltlicher Erwerb – 5 – Jahres - Frist

Veräußerung am 1.08.2007:

- ⇒ § 23 EStG a.F. (nein) = Veräußerung außerhalb der Jahresfrist; somit kein Fall des § 23 EStG.
- ⇒ § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG = A veräußert aus einer Beteiligung i.S.d. §17 heraus. Die Veräußerung fällt somit unter § 17 EStG, der veräußerte Anteil beträgt 29,2%.

Veräußerung am 11.08.2012:

- ⇒ § 17 Abs. 1 EStG = Die Veräußerung der GmbH-Anteile führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 15 EStG. A war seit dem 1.6.2006 (und bis zum 11.8.2007) - also innerhalb der letzten 5 Jahren - mit 30% und somit zu mindestens 1% beteiligt. Das er am 11.8.2012 nur noch 0,8% hält ist insoweit unmaßgeblich.

Veräußerung am 10.10.2012:

- ⇒ Die Veräußerung der GmbH-Anteile führt nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 15 EStG. A war seit dem 11.8.2007 - also innerhalb der letzten 5 Jahre - mit 0,8% und somit nicht mit mindestens 1% beteiligt. Der Veräußerungsgewinn, aber auch ein evtl. Veräußerungsverlust, bleibt bei der Ermittlung der Einkünfte außer Betracht.
- ⇒ Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG liegen nicht vor, da die Anteile bereits vor dem 01.01.2009 erworben wurden (§ 52a Abs. 10 S. 1 EStG).

Fall 6: Entgeltlicher Erwerb : Veräußerungszeitpunkt

VZ 2011:

B erzielt als Anteilseigner im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses Einkünfte aus Kapitalvermögen in 2011 gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 5 EStG. Die Einkünfte sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 der Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG). Die Einnahmen sind nach § 11 Abs. 1 EStG innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Stpfl. zugeflossen sind. Bei Gewinnausschüttungen ist das der Zeitpunkt, in dem er über die Einnahmen wirtschaftlich verfügen kann, grundsätzlich somit der Zeitpunkt der Fälligkeit.

Als beherrschender Gesellschafter (55%) der GmbH ist dem B jedoch die Gewinnausschüttung nicht erst im Zeitpunkt der Fälligkeit, sondern bereits im Zeitpunkt der

Beschlussfassung über die Gewinnausschüttung als zugeflossen zuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn die Gesellschafterversammlung eine spätere Fälligkeit des Auszahlungsanspruches beschlossen hat (H 20.2 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen“ EStH)

Der Zufluss im Jahr 2011 unterliegt den Grundsätzen der Abgeltungssteuer. Die Ausnahme des § 32d Abs. 2 Nr. 1 b EStG greift nicht, da die Dividenden keine Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 oder 7 darstellen. Der Abzug tatsächlicher Werbungskosten ist ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 S. 1 EStG); das Teileinkünfteverfahren findet keine Anwendung (§ 3 Nr. 40 S. 2 EStG).

Da B jedoch zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt ist, können die Erträge auf Antrag der Abgeltungssteuer entzogen werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 3a EStG).

Dies hat gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG zur Folge, dass insb. § 20 Abs. 9 und § 3 Nr. 40 S. 2 EStG keine Anwendung finden, d.h. die tatsächlichen Werbungskosten wären abzuziehen (kein Ansatz des Sparerpauschbetrages), das Teileinkünfteverfahren wäre anzuwenden.

VZ 2012:

A ist seit 2008 mit 25%, somit innerhalb der letzten 5 Jahre mit mindestens 1% und damit im Sinne des § 17 EStG an der GmbH als eine Form der Kapitalgesellschaft beteiligt. Die Veräußerung der Anteile führt somit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. §§ 15, 17 Abs. 1 Satz 1 EStG.

§ 20 Abs. 2 EStG findet noch keine Anwendung, da die Anteile an der A-GmbH bereits vor dem 01.01.2009 angeschafft wurden (§ 52a Abs. 10 Satz 1 EStG). Darüber hinaus wäre § 20 Abs. 2 EStG nur subsidiär zu § 17 EStG anwendbar, da die Einkünfte gem. § 20 Abs. 8 EStG vorrangig als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind.

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 17 Abs. 2 durch Abzug der Anschaffungs- und Veräußerungskosten vom Veräußerungspreis. Die Ermittlung des Gewinns nach § 17 Abs. 2 ist eine „Gewinnermittlungsvorschrift besonderer Art“; der Gewinn ist ereignisbezogen zu ermitteln. Für den Zeitpunkt der Besteuerung und die Höhe des Gewinns kommt es grds. nicht auf den Zufluss des Veräußerungspreises gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG an, sondern auf das Entstehen der Schuld. Der Gewinn wird somit realisiert mit Erfüllung des zugrunde liegenden Vertrags, i.d.R wenn das wirtschaftliche Eigentum übergeht, hier am 1.1.2012 !

Veräußerungspreis 120.000 € x 60% (§ 3 Nr. 40 c EStG)	72.000 €
Anschaffungskosten 75.000 € x 60% (§ 3c Abs. 2 EStG)	<u>45.000 €</u>
Gewinn	27.000 €

Nach § 17 Abs. 3 EStG ist der Gewinn ggf noch um den Freibetrag zu mindern, der je nach Anteil maximal 9.060 € beträgt, jedoch insoweit zu kürzen ist, wie der Gewinn (anteilig) 36.100 € übersteigt.

Freibetrag maximal 9.060,- € x Anteil 25%		2.265 €
Erzielter Gewinn	27.000 €	
unschädlich 36.100€ x 25%	9.025 €	
somit schädlich	17.975 €	- 2.265 €
Freibetrag		<u>0 €</u>
Einkünfte gem. § 17 EStG		27.000 €

A erzielt ebenfalls als Anteilseigner im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 5 EStG. Die Einkünfte sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 der Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG). Die Einnahmen sind nach § 11 Abs. 1 EStG innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Stpfl. zugeflossen sind. Bei Gewinnausschüttungen ist das der Zeitpunkt, in dem er über die Einnahmen wirtschaftlich verfügen kann, grundsätzlich somit der Zeitpunkt der Fälligkeit. Die Gesellschaft war jedoch zu diesem Zeitpunkt unerwartet nicht leistungsfähig, so dass A darüber unter keinen Umständen verfügen konnte.

A ist auch nicht beherrschender Gesellschafter der GmbH. Ihm kann der Zufluss nicht bereits mit Beschlussfassung als zugeflossen gelten

Somit kann nur der tatsächliche Zufluss in 2012 berücksichtigt werden. (H 20.2 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen“ EStH)

Das ab 2009 geltende Teileinkünfteverfahren für Dividenden ist gem. § 3 Nr. 40 d) i.V.m. § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG nur noch in Verbindung mit § 20 Abs. 8 EStG anzuwenden. D.h. für Dividenden im Privatvermögen entfällt das Teileinkünfteverfahren ab 2009.

Dafür wurde ab dem Veranlagungszeitraum 2009 für die Einkünfte aus Kapitalvermögen die Abgeltungssteuer eingeführt. Demnach beträgt die Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG pauschal 25%.

Auf Antrag können die Einkünfte jedoch gem. § 32d Abs. 6 EStG der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, sofern dies zu einer niedrigeren Steuer führt.

Weiterhin hat auch A die Möglichkeit auf die Anwendung der Abgeltungssteuer zu verzichten (§ 32d Abs. 2 Nr. 3a EStG), da auch er mit mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist, bzw. war. Auf Antrag könnte also auch A die tatsächlichen Werbungskosten geltend machen; das Teileinkünfteverfahren würde Anwendung finden. Die Einkünfte unterlägen dann der regulären Besteuerung nach dem Tarif.

Fall 7: Unentgeltlicher Erwerb

Fall 7.1)

Schenkung am 1.2.2005

§ 17 EStG erfasst die entgeltliche Veräußerung; somit löst die Schenkung des 0,9 %igen Anteils keine Steuerpflicht nach § 17 EStG aus.

Veräußerung 0,9% durch S

Die Veräußerung der 0,9% durch S am 01.04.2012 wird ebenfalls nicht durch § 17 EStG erfasst. S war selbst nicht zu mindestens 1% beteiligt und er hat die veräußerten Anteile auch nicht innerhalb der letzten fünf Jahre unentgeltlich erworben, so dass § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG nicht greift.

Auch unterliegt die Veräußerung im vorliegenden Fall nicht dem § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG, da die GmbH-Beteiligung (durch den Rechtsvorgänger) bereits vor dem 01.01.2009 erworben wurde § 52a Abs. 10 Satz 1 EStG.

Veräußerung 69,1% Anteil durch V

Die Veräußerung des 69,1% - Anteils des V unterliegt der Steuerpflicht nach § 17 EStG, da der veräußerte Anteil selbst mehr als mindestens 1% ist und V somit im Zeitpunkt der Veräußerung zu mindestens 1% beteiligt war.

Fall 7.2)

Die Tochter ist selbst nicht im Sinne von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG beteiligt (nur 0,9%).

§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG erfasst nur die Veräußerung unentgeltlich erworbener Anteile. Deshalb keine Besteuerung der entgeltlich erworbenen 0,4% = weder nach § 17 Abs. 1 Satz 1 noch nach Satz 4 EStG steuerverhaftet.

Die innerhalb der letzten 5 Jahre unentgeltlich erworbenen Anteile (0,5%) unterliegen dagegen nach § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG der Besteuerung, da der Rechtsvorgänger mit mindestens 1% an der Gesellschaft beteiligt war.

Beachte:

§ 17 Abs.1 Satz 4 EStG infiziert nicht alle Anteile, wenn die Beteiligung insgesamt < 1% bleibt (vgl. H 17 Abs. 2 „Unentgeltlicher Hinzuerwerb“ EStH) !

Die Veräußerung des 0,5 % Anteils unterliegt auch nicht dem § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG, da der Anteil bereits vor dem 01.01.2009 erworben wurde § 52a Abs. 10 Satz 1 EStG.

Fall 8: Anschaffungskosten und verdeckte Einlage

§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Der Verzicht auf das Gehalt 2010 in 2011 erfolgt erst nach Entstehung des Anspruchs; d.h. ist steuerlich als verdeckte Einlage zu werten; vgl. nachfolgend zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Im Umkehrschluss hat A die Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit zu versteuern: Zufluss bei Verzicht **in 2011**.

Ermittlung:

Einnahmen § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG	200.000 €
abzgl. AN-PB, § 9a Nr. 1 EStG	<u>./. 1.000 €</u>
Einkünfte § 19 EStG in 2011	199.000 €

Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Der Verzicht auf das GF-Gehalt ist zutreffend als verdeckte Einlage behandelt worden; vgl. „Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen“ R und H 40 KStR.

In Höhe des Rückflusses aus dem steuerlichen Einlagekonto (200.000 €) liegen keine steuerpflichtigen Ausschüttungen / Einnahmen vor; vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG. Gesellschaftereinlagen sind sowohl auf Seiten der KapGes, als auch auf Seiten des Gesellschafters steuerneutral zu behandeln.

Ebenso werden keine Einkünfte i.S.d. § 17 Abs. 4 EStG realisiert. Die Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto mindert die Anschaffungskosten der Beteiligung (vgl. H 20.2 „Einlagenrückgewähr“ EStG). Da die Rückzahlung die Anschaffungskosten jedoch nicht übersteigt, wird kein Verlust nach § 17 Abs. 4 EStG realisiert.

Das ab 2009 geltende Teileinkünfteverfahren für Dividenden ist gem. § 3 Nr. 40 d) i.V.m. § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG nur noch in Verbindung mit § 20 Abs. 8 EStG anzuwenden. D.h. für Dividenden im Privatvermögen entfällt das Teileinkünfteverfahren ab 2009.

Dafür wurde ab dem Veranlagungszeitraum 2009 für die Einkünfte aus Kapitalvermögen die Abgeltungssteuer eingeführt. Demnach beträgt die Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG pauschal 25%.

Auf Antrag können die Einkünfte jedoch gem. § 32d Abs. 6 EStG der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, sofern dies zu einer niedrigeren Steuer führt.

Ermittlung:

Einnahmen § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (300' ./ 200')	100.000 €
abzgl. Sparerpauschbetrag § 20 Abs. 4 EStG	<u>./ 801 €</u>
Einkünfte § 20 EStG	99.199 €

Da A jedoch zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt ist, können die Erträge auf Antrag der Abgeltungssteuer entzogen werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 3a EStG).

Dies hat gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG zur Folge, dass insb. § 20 Abs. 9 und § 3 Nr. 40 S. 2 EStG keine Anwendung finden, d.h. die tatsächlichen Werbungskosten wären abzuziehen (kein Ansatz des Sparerpauschbetrages), das Teileinkünfteverfahren wäre anzuwenden.

Ermittlung:

Einnahmen § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG s.o.	100.000 €
davon 40 % steuerfrei § 4 Nr. 40d EStG	./ 40.000 €
abzgl. tatsächliche Werbungskosten	<u>./ 0 €</u>
Einkünfte § 20 EStG nach Tarif	60.000 €

Einkünfte aus § 17 Abs. 1 und 3 EStG:

- ⇒ § 20 Abs. 2 EStG findet noch keine Anwendung, da die Anteile an der A-GmbH bereits vor dem 01.01.2009 angeschafft wurden (§ 52a Abs. 10 Satz 1 EStG). Darüber hinaus wäre § 20 Abs. 2 EStG nur subsidiär zu § 17 EStG anwendbar, da die Einkünfte gem. § 20 Abs. 8 EStG vorrangig als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind.
- ⇒ Die Veräußerung der GmbH-Anteile als Anteilen an Kapitalgesellschaften führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 15 Abs. 1,2 EStG. A war seit dem 2.2.2007 also innerhalb von 5 Jahren als Alleingesellschafter im Sinne des § 17 mit mehr als 1% beteiligt.
- ⇒ Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 17 Abs. 2 EStG durch Abzug der Anschaffungs- und Veräußerungskosten vom Veräußerungspreis :
- ⇒ Anschaffungskosten des A:

Bareinlage	180.000 €
verdeckte Einlage = nachtr. AK in 2011 (vgl. H 17 Abs. 5 „Verdeckte Einlage“ EStH)	+ 200.000 €

abzgl. Minderung aufgr. Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto	<u>./i. 200.000 €</u>
(vgl. H 20.2 „Einlagenrückgewähr“ EStH)	
AK im Zeitpunkt der Veräußerung =	180.000 €

Ermittlung:

VP		100.000 €
abzgl. steuerfrei § 3 Nr. 40c EStG (40%)		./i. 40.000 €
verbleiben		60.000 €
abzgl. AK der Anteile (= 1/2 der AK des A)	90.000 €	
davon 60% nach § 3c Abs. 2 EStG		<u>./i. 54.000 €</u>
 Veräußerungsgewinn § 17 EStG		 6.000 €

Nach § 17 Abs. 3 EStG ist der Gewinn ggf. noch um den Freibetrag zu mindern, der je nach Anteil maximal 9.060 € beträgt, jedoch insoweit zu kürzen ist wie der Gewinn (anteilig) 36.100 € übersteigt.

Berechnungsschema:

Freibetrag maximal 9.060 € x Anteil 50%		4.530 €
Erzielter Gewinn	6.000 €	
unschädlich 36.100€ x 50%	18.050 €	
somit schädlich	0 €	
Freibetrag		<u>4.530 €</u>
Einkünfte aus § 17 EStG		1.470 €

Fall 9: Beteiligung / Sacheinlage / Veräußerung

Verkauf der 40% Beteiligung an der A-GmbH

⇒ Veräußerung einbringungsgeborener Anteile = § 21 UmwStG a.F. i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Ansatz mit dem Buchwert bei Einbringung des EU in 2006) gem. § 27 Abs. 2, 3 Nr. 3 UmwStG n.F. weiterhin anzuwenden für Einbringungen vor dem 13.12.2006.

Ermittlung VG gem § 16 Abs. 2 EStG :

VP		228.000 €
kein HEV § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG a.F.		
Ausnahmetatbestand § 3 Nr. 40 Satz 4 EStG a.F. greift nicht,		

da Veräußerung (20.06.2012) nicht später als 7 Jahre nach dem Zeitpunkt der Einbringung (01.01.2006).

verbleiben		228.000 €
abzgl. AK der Anteile (40% v. 100.000 €)		<u>./.</u> 40.000 €
Gewinn		188.000 €
abzüglich Freibetrag § 16 Abs. 4 EStG	45.000 €	
Gewinn	188.000 €	
unschädlicher Gewinn	<u>136.000 €</u>	
schädlich	52.000 €	<u>./.</u> 45.000 €
verbleibender Freibetrag	0 €	<u>./.</u> 0 €

stpfl. Gewinn § 21 UmwStG, § 16, § 34 Abs. 1 oder auf Antrag Abs. 3 EStG **188.000 €**

Einkünfte nach § 17 EStG: Verkauf der Anteile (0,8%-Beteiligung) an der Z-GmbH

- ⇒ § 20 Abs. 2 EStG findet Anwendung, da die Anteile an der Z-GmbH nach dem 31.12.2008 angeschafft wurden (§ 52a Abs. 10 Satz 1 EStG). Jedoch gilt § 20 Abs. 2 EStG nur subsidiär zu § 17 EStG anwendbar, da die Einkünfte gem. § 20 Abs. 8 EStG vorrangig als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind.
- ⇒ Beteiligung iSd § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG; Berechnung der Beteiligungsverhältnisse iSd § 17 EStG:

gezeichnetes Kapital Z-GmbH (16.000 € x 100/0,8)		2.000.000 €
./.	./.	440.000 €
= „Nennkapital-Bezugsgröße“ für Zwecke des § 17 EStG		1.560.000 €
davon 1 % Mindestbeteiligung		15.600 €
Beteiligung des A (Nennkapital)		16.000 €

- ⇒ Fall des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, da Beteiligung mindestens 1 % (hier: 1,03 %)
- ⇒ Die Veräußerung an die A-GmbH erfolgt zu einem Preis unter dem g.W. und ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (beherrschender Gesellschafter). Somit liegt neben einer Veräußerung eine verdeckte Einlage vor, die mit dem gemeinen Wert zu berücksichtigen ist (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG)

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 17 Abs. 2 EStG durch Abzug der Anschaffungs- und Veräußerungskosten vom Veräußerungspreis und dem gemeinen Wert der v.E.

Berechnung:

geleisteter VP	24.000 €
Wert der verdeckten Einlage gem. § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG	<u>24.000 €</u>
gesamter VP =	48.000 €
steuerfrei § 3 Nr. 40c EStG (40%)	./ 19.200 €
verbleiben	28.800 €
abzgl. AK der 0,8% Beteiligung 16.000 € (Bargründung) x 60% § 3c Abs. 2 EStG	./ 9.600 €
Freibetrag: § 17 Abs. 3 EStG: offensichtlich überschritten	<u>0 €</u>
Einkünfte § 17 Abs. 1 EStG	19.200 €

Fall 10: Sacheinlage / Einbringungsgewinn

Zunächst ist die Behandlung des Übertragungsvorgangs des EZU zum 01.05.20011 zu untersuchen.

Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erfolgte nach dem 13.12.2006. Somit findet das UmwStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 07.12.2006 Anwendung (= nach Einführung des SEStEG – vgl. § 27 Abs. 2 UmwStG).

Exkurs:

In dieser Fassung gilt nach § 20 UmwStG für Fälle in denen ein Betrieb, Teilbetrieb, oder Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird und der Einbringende als Gegenleistung dafür neue Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhält, die nachfolgenden Absätze. Die übernehmende Kapitalgesellschaft hat als Grundsatz das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Ihr steht jedoch unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG das Wahlrecht zu, für das übergegangene Vermögen die Buchwerte fortzuführen oder einen Zwischenwert anzusetzen. Dieser gewählte Wertansatz bedeutete wertverknüpfend für den Einbringenden den Veräußerungspreis seines Vermögens und gleichzeitig seine Anschaffungskosten für die neu erhaltenen Gesellschaftsanteile, wobei die Vergünstigungen nach § 16 Abs. 4 EStG nur gewährt wird, wenn die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Vermögen mit dem gemeinen Wert ansetzt und es somit zur Aufdeckung von stillen Reserven kommt.

Wählt die Kapitalgesellschaft stattdessen einen Wertansatz des übernommenen Vermögens unter dem gemeinen Wert (Buchwert oder Zwischenwert), so ist für die Besteuerung des Anteilseigners § 22 UmwStG zu beachten. Zur Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen ist rückwirkend im Jahr der Einbringung der sog. Einbringungsgewinn I zu versteuern (gemeiner Wert im Zeitpunkt der Einbringung abzgl. tatsächlicher Wertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft), wenn der Einbrin-

gende die erhaltenen Anteile innerhalb von sieben Jahren veräußert. Der Einbringungsgewinn I vermindert sich dabei um je 1/7 pro Jahr, das seit der Einbringung vergangen ist.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um einen Fall des § 20 UmwStG, da PC sein EZU im Ganzen in die Aeroplane-GmbH eingebracht hat und dafür neue Anteile erhalten hat. Die GmbH konnte neben dem Ansatz der gemeinen Werte auch die Buchwerte des eingebrachten Vermögens fortführen, da die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG erfüllt sind. Das eingebrachte Vermögen unterliegt bei der Aeroplane-GmbH der Körperschaftsteuer, die Passivposten übersteigen offensichtlich nicht die Aktivposten und ein Ausschluss bzw. eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens ist nicht ersichtlich.

Für PC ist der Vorgang in 2011 als Betriebsveräußerung im Ganzen zu bewerten nach § 16 Abs. 1 Nr.1 EStG. Gegenleistung sind die neuen Anteile. Der Veräußerungspreis des EZU bestimmt sich gem. § 20 Abs. 3 UmwStG nach dem Wertansatz des übernommenen Vermögens.

Variante a) – Ansatz der gemeinen Werte

Für PC ist ein Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr.1 EStG zu ermitteln. Da die Kapitalgesellschaft die gemeinen Werte ansetzt, ist der Vorgang gem. § 20 Abs. 4 UmwStG begünstigt nach § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG. PC hat das 55. Lebensjahr zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bereits vollendet. Der gemeine Wert des EZU beträgt 750.000 € (600.000 € Kapitalkonto zzgl. 150.000 € stille Reserven).

Veräußerungspreis	750.000	
./. Buchwerte	<u>600.000</u>	
= stb. VG	150.000	150.000

§ 16 Abs. 4 EStG:	150.000
abzgl. Grenzbetrag	<u>136.000</u>
schädlich	14.000

Freibetrag	45.000
abzgl. Schädlicher Teil	<u>14.000</u>
verbleiben	31.000
= stpfl. VG	<u>-31.000</u>
	<u>119.000</u>

Der Gewinn ist von PC in 2011 zu versteuern.

Unabhängig von dem Wertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft stellen die Anteile „normale“ steuerverhaftete Anteile des PV des PC dar.

Mit der Veräußerung dieser Anteile zum 01.06.2012 erzielt PC gewerbliche Einkünfte nach § 17 EStG. Da das obligatorische Rechtsgeschäft des Erwerbs nach dem 31.12.2008 liegt, unterliegt der Veräußerungsvorgang grds. der Besteuerung nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG, § 52a Abs. 10 S. 1 EStG. Die Einkünfte stellen jedoch nach § 20 Abs. 8 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG dar, da PC mit 50 % i.S.d. § 17 EStG an der Gesellschaft beteiligt war. Als Anschaffungskosten der Anteile gilt nach § 20 Abs. 3 UmwStG der gewählte seinerzeitige Wertansatz (gemeiner Wert des übernommenen Vermögens = 750.000 €).

Veräußerungspreis	1.000.000		
x 60 % (§ 3 Nr.40 c) EStG)		600.000	
./.. Anschaffungskosten	750.000		
./.. Veräußerungskosten	10.000		
x 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG)		456.000	
= Veräußerungsgewinn § 17 EStG		144.000	144.000
Freibetrag § 17 Abs. 3 EStG			
9.060 € x 50 %		4.530	
Ermäßigung	144.000		
./.. 36.100 € x 50 %	18.050		
verbleiben	125.950	-125.950	
Verbleibender Freibetrag		0	0
= stpfl. VG § 17 EStG in 2012			144.000

Durch die Veräußerung der im Rahmen der Einbringung erworbenen Anteile an der Aeroplane-GmbH im Jahr 2012 wird keine rückwirkende Versteuerung des Einbringungsgewinns I ausgelöst, da die Sacheinlage im Jahr 2011 nicht unter dem gemeinen Wert erfolgte.

Variante b) – Buchwertansatz

Für PC ist ebenfalls ein Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr.1 EStG zu ermitteln. Allerdings scheidet ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG wegen § 20 Abs. 4 UmwStG aus, da der Buchwertansatz gewählt wurde. Als Veräußerungspreis ist nach § 20 Abs. 3 UmwStG der entspr. Wertansatz bei der GmbH zu berücksichtigen (Buchwerte). Ein Veräußerungsgewinn entsteht daher im Jahr 2011 zunächst nicht.

Veräußerungspreis	600.000	
./.. Buchwerte	600.000	
= stb. und stpfl. VG		0

Da die Sacheinlage aber nunmehr unter dem gemeinen Wert erfolgte (Buchwertfortführung) und die durch Sacheinlage erworbenen Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung veräußert wurden, ist gem. § 22 Abs. 1 UmwStG rückwirkend im Jahr der Einbringung (2011) der Einbringungsgewinn I zu versteuern. Auf den Einbringungsgewinn I ist § 16 Abs. 4 und § 34 EStG nicht anzuwenden.

gemeiner Wert des eingebrachten BV	750.000 €
abzgl. Wertansatz bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft (Buchwerte)	600.000 €
abzgl. Kosten des Vermögensübergangs	---
Zwischensumme	150.000 €
Minderung um je 1/7 für jedes, seit der Einbringung vergangenes Zeitjahr:	
Einbringung zum 01.05.2011	
Veräußerung zum 01.06.2012	
= 1 volles Jahr = Minderung um 1/7	<u>./ 21.429 €</u>
Einbringungsgewinn I	
zu versteuern nach § 16 EStG	128.571 €

Die Veranlagung des Jahres 2011 ist nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern; die Veräußerung der Anteile im Jahr 2012 gilt insoweit als rückwirkendes Ereignis.

Da die durch Sacheinlage erworbenen Anteile an der Aeroplane-GmbH unabhängig von dem Wertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft „normale“ steuerverhaftete Anteile des PV des PC darstellen, ist die Veräußerung dieser Anteile im Jahr 2012 nach den allgemeinen Grundsätzen zu versteuern.

Mit der Veräußerung dieser Anteile zum 01.06.2012 erzielt PC daher gewerbliche Einkünfte nach § 17 EStG. Da das obligatorische Rechtsgeschäft des Erwerbs nach dem 31.12.2008 liegt, unterliegt der Veräußerungsvorgang grds. der Besteuerung nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG, § 52a Abs. 10 S. 1 EStG. Die Einkünfte stellen jedoch nach § 20 Abs. 8 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG dar, da PC mit 50 % i.S.d. § 17 EStG an der Gesellschaft beteiligt war. Als Anschaffungskosten der Anteile gilt nach § 20 Abs. 3 UmwStG der gewählte seinerzeitige Wertansatz (Buchwert des übernommenen Vermögens = 600.000 €). Der rückwirkend im Jahr 2011 versteuerte Einbringungsgewinn I i.H.v. 128.571 € gilt gem. § 22 Abs. 1 S. 4 UmwStG als nachträgliche Anschaffungskosten.

Veräußerungspreis	1.000.000		
x 60 % (§ 3 Nr.40 c) EStG)		600.000	
./.. Anschaffungskosten	600.000		
./.. nachträgliche Anschaffungskosten	128.571		
./.. Veräußerungskosten	10.000		
x 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG)		443.143	
= Veräußerungsgewinn § 17 EStG		156.857	156.857
Freibetrag § 17 Abs. 3 EStG			
9.060 € x 50 %		4.530	
Ermäßigung	156.857		
./.. 36.100 € x 50 %	18.050		
verbleiben	138.807	-138.807	
Verbleibender Freibetrag		0	0
= stpfl. VG § 17 EStG in 2012			156.857

Fall 11: Agio / Bürgschaft / Gesellschafter-Darlehen / Insolvenz

Verlustfall § 17 Abs. 4 EStG (Insolvenz): VZ 2012

Durch die Insolvenz der GmbH wird diese aufgelöst und nach § 17 Abs. 4 ein solcher Fall einer Veräußerung gleichgesetzt. Da A seit 2001 mit 25% beteiligt war und somit in den letzten 5 Jahren zu mindestens 1% im Sinne des § 17 EStG, führt dies zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m § 15 EStG. Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 17 Abs. 2 EStG durch Abzug der Anschaffungs- und Veräußerungskosten vom Veräußerungspreis. Mangels Veräußerungspreises ist hier nach § 17 Abs. 4 Satz 2 EStG der gemeine Wert des zugeteilten / zurückgezahlten Vermögens anzusetzen.

Ermittlung des Veräußerungsgewinns:

gemeiner Wert des zugeteilten Vermögens
 gemäß §17 Abs. 4 Satz 2 EStG =
 0 € x 60% § 3 Nr. 40c EStG, Teileinkünfteverfahren 0 €

abzüglich AK:
 ⇒ Bargründung (Nennkapital + Agio) 30.000 €

⇒ Bürgschaft (H 17 Abs. 5 „Bürgschaft“ EStH)	100.000 €	
→ Bürgschaft wurde erst in der Krise gegeben, als kein fremder Dritter diese mehr übernommen hätte (= gesellschaftsrechtlich veranlasst)		
→ A wird in Anspruch genommen (100.000 €)		
→ Rückgriffsanspruch gegenüber der Gesellschaft ist wertlos		
⇒ Darlehen (H 17 Abs. 5 „Kapitalersetzende Darlehen“ EStH)	40.000 €	
Verlust der Darlehensforderung = nachträgliche AK, da gesellschaftsrechtlich veranlasst; kein Dritter hätte der Gesellschaft noch ein Darlehen hingegeben		
= AK gesamt	170.000 €	
x 60% § 3c Abs. 2 EStG		<u>./. 102.000 €</u>
= steuerlicher Verlust § 17 Abs. 4 EStG		./. 102.000 €

Beachte:

Gem. § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 findet das Teilabzugsverbot ab Veranlagungszeitraum 2011 (§ 52 Abs. 8a S. 3 EStG) auch Anwendung, wenn keinerlei durch die Beteiligung vermittelten Einnahmen angefallen sind.
Der Verlust kann im Saldo somit nur zu 60 % abgezogen werden.

§ 17 Abs. 2 Satz 6b EStG greift nicht: A war während der letzten Jahre stets i.S.d. § 17 EStG beteiligt.

Fall 12: Erbfall / Übertragung auf GmbH

= unentgeltliche Übertragung der Anteile auf die SportRheinland-GmbH = verdeckte Einlage § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG („fiktiver Veräußerungsvorgang“)

Der Tatbestand des § 21 UmwStG n.F. ist nicht erfüllt, da die Einbringung der GmbH-Anteile nicht gegen Gewährung neuer Anteile erfolgt.

⇒ statt VP = Bewertung der Anteile im Zeitpunkt der Einlage zum gem. Wert § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG

Beachte: § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG findet insoweit (teleologische Reduktion) keine Anwendung; vgl. auch R 40 Abs. 4 Satz 2 KStR, H 40 „Einlage von Beteiligungen i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG“ KStH.

- ⇒ Beteiligung des A an der KölnSport-GmbH von mindestens 1% i.S.d. § 17 EStG ? Nennkapital bei Bargründung 30.000 €, davon bereits vom Rechtsvorgänger 15.000 € veräußert; zzgl. Kapitalerhöhung (noch beim Rechtsvorgänger) i.H.v. 7.500 €, somit geerbtes Nennkapital i.H.v. 22.500 € im Verhältnis zum Stammkapital der Gesellschaft von 4.500.000 € = 0,5 %.
Zzgl. eigene erworbene Anteile von 0,25 % = insgesamt beteiligt i.H.v. 0,75 % und damit nicht im Sinne von § 17 EStG.
- ⇒ Rechtsvorgänger „Franz Jupp“ war jedoch zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten 5 Jahre i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG beteiligt: Beteiligung mit 1% in der Zeit von der Bargründung in 2005 bis zur Veräußerung der 50%-Anteile am 1.3.2009 (30.000 € zu Stammkapital 3.000.000 = 1%); § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG
- ⇒ In die Berechnung des § 17 EStG sind alle geerbten Anteile – auch die im Rahmen der Kapitalerhöhung erworbenen Anteile – einzubeziehen; vgl. § 17 Abs. 1 und Abs. 2 EStG.
- ⇒ Nicht einzubeziehen sind jedoch die selbst erworbenen Anteile: A hält insgesamt lediglich eine Beteiligung von 0,75% an der KölnSport-GmbH (0,5% geerbte Anteile und 0,25% selbst erworbene Anteile). Mithin ist § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht erfüllt. § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG greift hingegen nur für die Anteile des Rechtsvorgängers; die eigenen Anteile werden insoweit nicht „infiziert“, vgl. H 17 Abs. 2 „Unentgeltlicher Hinzuerwerb“ EStH.
- ⇒ Auf einen Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG ist das Teileinkünfteverfahren § 3 Nr. 40c, § 3c Abs. 2 EStG anwendbar.
- ⇒ Auf die selbst erworbenen Anteile findet § 23 EStG keine Anwendung mehr, da die Anteile erst nach dem 31.12.2008 erworben wurden, § 52a Abs. 11 Satz 4 EStG. Darüber hinaus war § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG nur bei Grundstücken bzw. ähnlichen Rechten i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG, nicht aber bei sonstigen WG i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG anwendbar.
- ⇒ Da die selbst erworbenen Anteile jedoch nach dem 31.12.2008 erworben wurden (§ 52a Abs. 10 Satz 1 EStG), ist der Gewinn aus einer Veräußerung dieser Anteile (unabhängig von einer Veräußerungsfrist) als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu qualifizieren, § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Dabei steht die verdeckte Einlage gem.

§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 52a Abs. 10 Satz 9 EStG einer Veräußerung gleich. § 20 Abs. 8 EStG ist im vorliegende Fall nicht anwendbar, da wie bereits oben dargestellt insoweit keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.

- ⇒ Das Teileinkünfteverfahren für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 3 Nr. 40d EStG ist gem. § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG ab 2009 nur noch in Verbindung mit § 20 Abs. 8 EStG anwendbar, d.h. nur noch, wenn die Einkünfte als Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb oder freiberuflicher Tätigkeit zu qualifizieren sind. Da A die Anteile an der KölnSport-GmbH im Privatvermögen gehalten hat, unterliegt der Veräußerungsgewinn insoweit in voller Höhe der Abgeltungssteuer.
- ⇒ Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 wurde für die Einkünfte aus Kapitalvermögen die Abgeltungssteuer eingeführt. Demnach beträgt die Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG pauschal 25%. Auf Antrag können die Einkünfte jedoch gem. § 32d Abs. 6 EStG der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, sofern dies zu einer niedrigeren Steuer führt.

Ermittlung:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

gemeiner Wert des zugeteilten Vermögens	90.000 €	
gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG		
davon geerbte Anteile =2/3	60.000 €	
x 60% § 3 Nr. 40c EStG, Teileinkünfteverfahren		36.000 €
abzüglich AK des Rechtsvorgängers		
⇒ Bargründung: verbliebene Anteile (Nennkapital) = 30.000 x 1/2	15.000 €	
⇒ KapErhöhung; Anschaffung der Anteile 2009	11.250 €	
unbeachtlich: Erwerb der „eigenen“ Anteile sowie entsprechende Erwerbs-NK, da kein Fall des § 17 EStG.	0 €	
= AK gesamt	26.250 €	
x 60% § 3c Abs. 2 EStG		<u>./ 15.750 €</u>
= Einkünfte § 17 Abs. 1 EStG		20.250 €

Hinweis:

FB nach § 17 Abs. 3 EStG greift offensichtlich nicht.

Einkünfte aus Kapitalvermögen

gemeiner Wert des zugeteilten Vermögens	90.000 €	
davon entfallen auf den entgeltlich in 2012 erworbenen Anteil 1/3		30.000 €
abzüglich AK des entgeltlich erworbenen Anteils inkl. Anschaffungsnebenkosten		./.. 23.500 €
abzüglich Sparerpauschbetrag § 20 Abs. 9 EStG		./.. 801 €
= Einkünfte § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG, zu versteuern nach § 32d EStG		5.699 €

Lösung zur Abwandlung:

Tatbestand § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt: A hält mindestens 1% der Anteile:

- ⇒ 0,5% geerbte Anteile
- ⇒ 0,88% selbst erworbene Anteile
- ⇒ 1,38% eigene Anteile

In diesem Fall findet § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG gem. § 20 Abs. 8 EStG keine Anwendung, da die Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind.

gemeiner Wert des zugeteilten Vermögens	150.000 €	
x 60% § 3 Nr. 40c EStG, Teileinkünfteverfahren		90.000 €
<u>abzüglich AK des RV</u>		
⇒ Bargründung (Nennkapital); vgl. Grundfall	15.000 €	
⇒ KapErhöhung; Anschaffung der Anteile 2009	11.250 €	
<u>abzüglich: Erwerbskosten der selbst erworbenen Anteile</u>	71.000 €	
<u>70.000 € zzgl. Erwerbs-NK (1.000 €) vgl. Sachverhalt Grundfall)</u>		
= AK gesamt	97.250 €	
x 60% § 3c Abs. 2 EStG		./.. 58.350 €
= Einkünfte § 17 Abs. 1 EStG		31.650 €

Hinweis:

FB nach § 17 Abs. 3 EStG greift offensichtlich nicht.

Fall 13: Teilentgeltliche Übertragung

FF veräußert eine zum Privatvermögen gehörende wesentliche (über 1% der Nominalanteile) Beteiligung. § 17 EStG ist entsprechend § 20 Abs. 8 EStG vorrangig anzuwenden.

Es liegt ein teilentgeltliches Geschäft vor, da der Verkehrswert der Beteiligung (15.000 €) die Gegenleistung (Übernahme der Verbindlichkeit i.H.v. 6.000 €) übersteigt. Der Vorgang ist in eine voll entgeltliche und eine voll unentgeltliche Anteilsübertragung nach dem Verhältnis der tatsächlichen Gegenleistung zum Verkehrswert der übertragenen Anteile aufzuteilen (H 17 Abs. 4 „Teilentgeltliche Übertragung“ EStH).

Entgeltlichkeitsquote: $6.000 \text{ €} / 15.000 \text{ €} \Rightarrow 40\%$

Somit sind 40 % der übertragenen Anteile veräußert worden und 60 % der Anteile unentgeltlich übertragen worden.

Der Gewinn aus der Veräußerung gehört gem. § 17 Abs. 1 S.1 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Dieser berechnet sich gem. § 17 Abs. 2 EStG und unter Berücksichtigung der §§ 3 Nr. 40 c, 3c Abs. 2 EStG (Teileinkünfteverfahren).

Der Veräußerungspreis ist die Gegenleistung in Form der übernommenen Verbindlichkeit.

Die Veräußerungskosten hat der Erwerber getragen, so dass diese den Veräußerungsgewinn nicht mindern.

Die Anschaffungskosten setzen sich zusammen aus dem damaligen Kaufpreis (20.000 €) und den Anschaffungsnebenkosten (Notargebühr: 357 €; Fahrtkosten: $90 \text{ km} \times 2 \times 0,30 \text{ €} = 54 \text{ €}$). Da nur die Hälfte der Anteile (30% der Nominalanteile der GmbH) übertragen werden betragen die Anschaffungskosten dieser Anteile $20.411 \text{ €} \times \frac{1}{2} = 10.206 \text{ €}$. Mithin sind als Anschaffungskosten der entgeltlich veräußerten Anteile ($40\% \times 10.206 \text{ €}$) 4.082 € anzusetzen.

Es wurden 12 % der gesamten GmbH entgeltlich veräußert (30% Anteile x 40% Entgeltlichkeitsquote):

Veräußerungspreis	6.000		
x 60 % (§ 3 Nr.40 c) EStG)		3.600	
./.. Anschaffungskosten	4.082		
x 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG)		2.449	
= Veräußerungsgewinn § 17 EStG		1.151	1.151
Freibetrag § 17 Abs. 3 EStG			
9.060 € x 12 %		1.087	
Ermäßigung	1.151		
./.. 36.100 € x 12 %	4.332		
verbleiben	-3.181		0

Verbleibender Freibetrag	1.087	-1.087
= stpfl. Veräußerungsgewinn § 17 EStG		64

Für die unentgeltlich erworbenen Anteile tritt HF in die Rechtstellung des FF ein. Er übernimmt dessen Anschaffungskosten (60% von 10.206 € = 6.124 €) (§ 17 Abs. 2 S. 5 EStG).

Zusatz:

Mit der Veräußerung erzielt HF Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 17 Abs. 1 S.1 EStG, da er eine wesentliche Beteiligung (30 % Anteile an der Fahnen GmbH) veräußert. Soweit die Anteile (entgeltlich) nach dem 31.12.2008 angeschafft wurden, gilt § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG nur subsidiär, § 20 Abs. 8 EStG.

Der Veräußerungsgewinn berechnet sich gem. § 17 Abs. 2 EStG unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens (§§ 3 Nr. 40 c, § 3c Abs. 2 EStG).

Der Veräußerungspreis beträgt 30.000 €. Die Veräußerungskosten sind mit 1.000 € anzusetzen.

Die Anschaffungskosten sind aufzuteilen in den

- 1) unentgeltlich erworbenen Anteil, für den HF die Anschaffungskosten des FF ansetzen kann (§ 17 Abs. 2 S.5 EStG): 6.124 €.
- 2) Die Anschaffungskosten des entgeltlich erworbenen Teils betragen 6.000 € zzgl. den Anschaffungsnebenkosten i.H.v. 238 €. Diese werden den entgeltlich erworbenen Anteilen zugerechnet, auch wenn sie seinerzeit auf die gesamte Übertragung entfiel (vgl. Tz 13 des BMF-Schreibens vom 13.01.1993; BStBl I 1993, 80 - *Beck'sche Textausgaben* Steuererlasse * 1 §7/ 3).

Veräußerungspreis	30.000	
x 60 % (§ 3 Nr.40 c) EStG)		18.000
./. Kosten	1.000	
./. Anschaffungskosten I	6.124	
./. Anschaffungskosten II	6.238	
Summe	13.362	
x 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG)		8.017
= Veräußerungsgewinn § 17 EStG		9.983 9.983
Freibetrag § 17 Abs. 3 EStG		
9.060 € x 30 %		2.718
Ermäßigung	9.983	
./. 36.100 € x 30 %	10.830	
verbleiben	-847	0
Verbleibender Freibetrag		2.718 2.718
= stpfl. Veräußerungsgewinn § 17 EStG		7.265

Fall 14: Ratenzahlung

Die Veräußerung der GmbH-Anteile also Anteilen an Kapitalgesellschaften führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 15 Abs. 1, 2 EStG. A war seit 8 Jahren also innerhalb von 5 Jahren mit 20% somit i.S.d. §17 mit mindestens 1% beteiligt.

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 17 Abs. 2 EStG durch Abzug der Anschaffungs- und Veräußerungskosten vom Veräußerungspreis.

§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG findet noch keine Anwendung, da die Anteile vor dem 01.01.2009 angeschafft wurden.

Gewinnermittlung § 17 Abs. 2 EStG:

VP: Barzahlung	50.000 €	
Raten (§ 11 EStG greift nicht ! vgl. H 17 Abs. 7 „Stichtagsbewertung“ EStH)	50.000 €	
Wahlrecht nach R 17 Abs. 7 S. 2 i.V.m. R 16 Abs. 11 EStR greift nicht, da Ratenzahlung nicht mehr als 10 Jahre (vgl. H 16 Abs. 11 „Ratenzahlung“ EStH.		
Keine Abzinsung der Raten, da verzinslich !		
Ergebnis	100.000 €	
x 60% § 3 Nr. 40c EStG, Teileinkünfteverfahren		60.000 €
abzgl. Anschaffungskosten	60.000 €	
und Veräußerungskosten (soweit getragen 1/2)	600 €	
x 60% § 3c Abs. 2 EStG	60.600 €	<u>./i. 36.360 €</u>
= VG § 17 EStG;		23.640 €

FB § 17 Abs. 3 EStG greift offensichtlich nicht!

Die Zinsen stellen jeweils bei Zufluss Einkünfte aus KapV gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar und unterliegen nach Abzug des Sparerpauschbetrages (§ 20 Abs. 9 EStG) der Abgeltungssteuer nach § 32d EStG.

Fall 15: Eigene Anteile / Finanzierungskosten / Leibrente

Zunächst ist zu klären, ob die Beteiligung der Maria Müller an der L-GmbH eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 EStG darstellt.

Der Nominalwert von 240.000 € entspricht 0,96 % des gesamten Grundkapitals (240.000 € von 25.000.000 €) und damit an sich weniger als 1 %. Es ist jedoch zu beachten, dass für die Frage der Anwendung des § 17 EStG von der Kapitalgesellschaft gehaltene eigene Anteile nicht in die Berechnung der Beteiligungsquote mit einbezogen werden. Sie werden vielmehr vom Gesamtkapital abgezogen (siehe H 17 Abs. 2 „eigene Anteile“ EStH).

Die Berechnung ergibt demnach Folgendes:

Bereinigtes Gesamtkapital: 25.000.000 € abzgl. eigene Anteile 2.760.000 € = 22.240.000 €.

240.000 € von 22.240.000 € ergibt einen Anteil i.H.v. 1,08 % und damit ≥ 1 %. Damit stellt die Beteiligung der Maria Müller eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 EStG dar.

Aus der offenen Ausschüttung der L-GmbH erzielt Maria Müller in 2011 Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr.1 EStG die im Rahmen der Abgeltungssteuer zu berücksichtigen sind. Das Teileinkünfteverfahren findet im Privatvermögen keine Anwendung mehr. Anzusetzen ist die Bruttodividende weil die Steuerabzugsbeträge nach § 12 Nr.3 EStG nicht abgezogen werden dürfen.

Die Bruttodividende beträgt, soweit sie auf Maria Müller entfällt:

$100.000 \text{ €} \times 0,96 \% = 960 \text{ €}$

Bei der Berechnung der Dividende sind die eigenen Anteile der Kapitalgesellschaft nicht außer Acht zu lassen. Ein Abzug von tatsächlichen Werbungskosten ist nach § 20 Abs. 9 S. 1, 2. HS ausdrücklich ausgeschlossen.

Die Schuldzinsen für Darlehen, die zum Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften entrichtet werden stellen dem Grunde nach stets Werbungskosten bei § 20 EStG dar (§ 9 Abs. 1 Nr.1 EStG). Die Finanzierungskosten sind daher den Einkünften nach § 20 EStG zuzurechnen. Sie sind nicht im Rahmen des § 17 EStG zu berücksichtigen. Gleiches gilt für die Vorfälligkeitsentschädigung.

Einnahmen § 20 Abs. 1 Nr.1 EStG:	960 €
Sparer-Pauschbetrag § 20 Abs. 9 EStG	./. 801 €
Einkünfte § 20 EStG:	159 €

Der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten kann auch nicht durch die Anwendung des § 32d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG erreicht werden, da Maria Müller nicht zu mindestens 25 % an der L-GmbH beteiligt ist und auch nicht für diese beruflich tätig ist.

Die Rückzahlung der Ausschüttung durch Überweisung des Auszahlungsbetrags von Maria Müller zurück an die L-GmbH stellt keine Rückabwicklung der Ausschüttung dar. Vielmehr handelt es sich um einen gesondert zu beurteilenden Vorgang und damit um eine verdeckte Einlage in die Gesellschaft, welche zu einer Erhöhung der AK der Maria Müller auf die Beteiligung an der L-GmbH führt in Höhe der Einlage. Die Einlage ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und stellt weder Werbungskosten noch Veräußerungskosten dar (vgl. H 17 Abs. 5 „verdeckte Einlage“ EStH). Zu beachten ist, dass nur die Netto-Dividende zurückgezahlt wird. Der Bruttobetrag ist daher noch um die einbehaltene KEST i.H.v. 25 % (§ 43a Abs. 1 Nr.1 EStG) und den SolZ i.H.v. 5,5 % der KEST (§ 4 SolZG) zu mindern:

$960 \times 25 \% = 240 \text{ € KEST}$. $240 \text{ €} \times 5,5 \% = 13,20 \text{ € SolZ}$

Nettobetrag: 960 € ./ 240 € ./ 13,20 € = 706,80 €; gerundet: 707 € = Betrag der nachtr. AK auf die Beteiligung der Maria Müller

Die Veräußerung der Beteiligung zum 31.12.2011 führt zu gewerblichen Einkünften der Maria Müller im VZ 2011 mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Die Veräußerung erfolgte später als ein Jahr nach Anschaffung (§ 23 Abs. 1 Nr.2 EStG a.F.). Zu beachten ist, dass es sich um eine Veräußerung gegen Zahlung einer Leibrente handelt. Gem. R 17 Abs. 7 S.2 EStR gilt R 16 Abs. 11 EStR entsprechend mit der Maßgabe, dass der Ertrags- oder Zinsanteil nach § 22 Nr.1 S.3 a) bb) oder § 20 Abs. 1 Nr.7 EStG zu erfassen ist.

Maria Müller steht daher ein Wahlrecht zu. Sie kann zwischen der Sofortversteuerung und der nachtr. Versteuerung wählen. In Klausuren sind stets beide Alternativen zu berechnen, zwecks Feststellung der zumeist in den Aufgabenstellungen geforderten günstigsten Alternative für den Stpfl. alleine unter Betrachtung des jeweiligen Zeitraums.

a) Sofortversteuerung:

Im Zeitpunkt der Veräußerung (31.12.2011) hat Maria Müller das 64. LJ vollendet. Der Barwert der mtl. Leibrente von 2.500 € beträgt gem. § 14 Abs. 1 BewG i.V.m. Schreiben des Bundesministerium der Finanzen vom 08.11.2010 betreffend der Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung; Vervielfältiger ab 01.01.2011: 2.500 € x 12 Monate x 12,732 = 381.960 €

Der Veräußerungsgewinn ist im VZ 2010 zu berücksichtigen und nach § 17 Abs. 2 EStG zu berechnen.

Veräußerungspreis	381.960	
davon 40 % steuerfrei (§ 3 Nr.40 c) EStG)		229.176
./ Anschaffungskosten	240.000	
./ Nachtr. Anschaffungskosten	707	
= Summe Kosten	240.707	
x 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG)		-144.424
= Veräußerungsgewinn § 17 EStG		84.752
Freibetrag § 17 Abs. 3 EStG		
9.060 € x 0,96 %		87
Ermäßigung	84.752	
./ 36.100 € x 0,96 %	347	
verbleiben	84.405	-84.405
Verbleibender Freibetrag		0
= stpfl. Veräußerungsgewinn § 17 EStG		84.752

Gleichzeitig ist der in den Rentenzahlungen enthaltene Ertragsanteil nach § 22 Nr.1 S.3 a) bb) EStG bei Zahlung zu berücksichtigen. Im Falle der Sofortversteuerung daher erst im VZ 2012 mit erstmaligem Zufluss:

$12 \times 2.500 \text{ €} = 30.000 \text{ €} \times 19 \% = 5.700 \text{ €}$ Ertragsanteil

abzgl. WK-PB nach § 9a S.1 Nr.3 EStG: 102 € - verbleiben sonstige Einkünfte: 5.598 €

b) nachträgliche Versteuerung

Bei der nachträglichen Versteuerung entsteht ein Gewinn nach § 17 EStG i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG erst, wenn die Kapitalanteile der wiederkehrenden Leistung (hier: Leibrente) die Anschaffungskosten der Anteile an der L-GmbH übersteigen, wobei das Teileinkünfteverfahren zu berücksichtigen ist. In den VZ 2011 und 2012 sind daher keine Einkünfte § 17 EStG zu verzeichnen.

Der in den Rentenzahlungen enthaltene Ertragsanteil ist nach § 22 Nr.1 S.3 a) bb) EStG bei Zahlung zu berücksichtigen. Einkünfte im VZ 2012 daher:

$12 \times 2.500 \text{ €} = 30.000 \text{ €} \times 19 \% = 5.700 \text{ €}$ Ertragsanteil

abzgl. WK-PB nach § 9a S.1 Nr.3 EStG: 102 € - verbleiben sonstige Einkünfte: 5.598 €

Zusammenfassung:

a) Sofortversteuerung

2011	2012
§ 17 EStG: 84.752 €	§ 22 EStG: 5.598 €
§ 20 EStG: 159 € (Abgeltungssteuer)	

b) Nachträgliche Versteuerung

2011	2012
§ 17 EStG: ./.	§ 22 EStG: 5.598 €
§ 20 EStG: 159 € (Abgeltungssteuer)	

Fall 16: § 17 EStG nach Entnahme aus BV

Entnahmegewinn = § 15 EStG

Der Entnahmegewinn am 31.12.2010:

80.000 € x 60 % gem. § 3 Nr. 40a EStG	48.000 €
abzgl. BW = AK 50.000 € x 60 % vgl. § 3c Abs. 2 EStG	<u>./. 30.000 €</u>

laufender gewerblicher Gewinn = 18.000 €

§ 17 EStG:

§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist wegen der Anschaffung nach dem 31.12.2008 grds. anwendbar, ist jedoch gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb nur subsidiär anzuwenden, § 20 Abs. 8 EStG.

Der Gewinn ist daher gem. § 17 EStG zu versteuern. Als Anschaffungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 EStG ist der Entnahmewert anzusetzen.

VP 100.000 € x 60% § 3 Nr. 40c EStG	60.000 €
abzgl. AK = Entnahmewert = 80.000 € x 60% ; vgl. § 3c Abs. 2 EStG	<u>./ 48.000 €</u>
Gewinn =	12.000 €

Fall 17: Verlustausgleichsbeschränkung gem. § 17 Abs. 2 EStG

Fall 17.1)

- ⇒ § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist nicht anwendbar (Anschaffung durch den Rechtsvorgänger vor dem 01.01.2009)
- ⇒ Beteiligung i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG
- ⇒ § 17 Abs. 2 Sätze 1 und 5 EStG = - 50.000 (Verlust vor Anwendung des Teileinkünfteverfahrens)

Beachte aber:

Verlust und unentgeltlicher Erwerb = § 17 Abs. 2 Satz 6 Buchstabe a EStG ist zu prüfen:

- ⇒ Erwerb erfolgte innerhalb der letzten 5 Jahre
- ⇒ Fragestellung:

Hätte Rechtsvorgänger den Verlust geltend machen können? (§ 17 Abs. 2 Satz 6 Buchstabe b EStG) ?

Danach kann der Verlust berücksichtigt werden, wenn die Anteile innerhalb der gesamten letzten 5 Jahre zu einer Beteiligung im Sinne von § 17 Abs. 1 S. 1 EStG gehört haben. Eine Beteiligung in diesem Sinne ist gegeben, da die Anteile mindestens 1% betragen. Die Verluste des S sind berücksichtigungsfähig.

Fall 17.2)

Die Veräußerung der GmbH-Anteile also Anteilen an Kapitalgesellschaften führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 15 Abs. 1, 2 EStG. A war seit 1.10.2011 mit 1% und seit dem 1.11.2011 mit 2% also vom Zeitpunkt der Veräußerung aus betrachtet innerhalb von 5 Jahren i.S.d. §17 mit mindestens 1%

beteiligt. Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 17 Abs. 2 durch Abzug der Anschaffungs- und Veräußerungskosten vom Veräußerungspreis.

Auch soweit die am 1.11.2011 angeschafften Anteile innerhalb eines Jahres veräußert werden, ist § 23 EStG nicht mehr einschlägig (Erwerb nach dem 31.12.2008).

Auch ist § 20 EStG gem. § 20 Abs. 8 EStG nur subsidiär anzuwenden.

§ 17 EStG

Veräußerungspreis	
75.000 € x 60% § 3 Nr. 40 c EStG	45.000 €
Anschaffungskosten	
Erwerb in 2008	20.000 €
Erwerb am 1.10.2011:	22.500 €
Erwerb am 1.11.2011:	50.000 €
	=92.500 € x 60% § 3c Abs. 2 EStG
	<u>./. 55.500 €</u>
Gewinn	<u>./. 10.500 €</u>

Da A nicht während der gesamten letzten 5 Jahre vor der Veräußerung i.S.d. §17 an der GmbH beteiligt war, ist der Verlust nur insoweit ausgleichsfähig, als der Hinzuerwerb in den letzten 5 Jahren zu einer solchen Beteiligung i.S.d. §17 (= Erwerb vom 1.10.2011) geführt hat § 17 Abs. 2 Satz 6 b EStG. Soweit der Hinzuerwerb vom 1.11.2011 die Beteiligung i.S.d. § 17 EStG erhöht hat, ist der hieraus resultierende Verlust ebenfalls nach § 17 Abs. 2 Satz 6 b EStG ausgleichs- und abzugsfähig.

Berechnung des ausgleichsfähigen Verlustes:

Veräußerungspreis	
75.000 € x 1,5/2 = 56.250 € x 60% § 3 Nr. 40 c EStG	33.750 €
Anschaffungskosten	
Erwerb am 1.10.2011: 22.500 € (Begründung Beteiligung nach § 17 EStG) sowie Erwerb am 1.11.2011: 50.000 € (Erhöhung der bereits 1%igen Beteiligung)	
x 60% § 3c Abs. 2 EStG	<u>./. 43.500 €</u>
ausgleichsfähiger Verlust § 17 EStG	<u>./. 9.750 €</u>

Abwandlung zu Fall 17.2)

vgl. zunächst Lösung zum Ausgangsfall;

§ 17 EStG

Veräußerungspreis	
75.000 € x 60% § 3 Nr. 40 c EStG	45.000 €

Anschaffungskosten

Erwerb in 2008	1.000 €	
Erwerb am 1.10.2011:	22.500 €	
Erwerb am 1.11.2011:	50.000 €	
	=73.500 € x 60% § 3c Abs. 2 EStG	<u>./. 44.100 €</u>
Gewinn		900 €

Da insoweit aus der Veräußerung nach § 17 EStG nunmehr insgesamt ein Gewinn realisiert wird, ist § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG nicht einschlägig.

Aus der Veräußerung des in 2008 erworbenen Anteils von 0,5% wird nunmehr ein Gewinn erzielt; der in 2011 erworbene Anteil führt zur Begründung einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG und unterliegt somit auch im Verlustfalle nicht der Ausgleichsbeschränkung gem. § 17 Abs. 2 Satz 6b Satz 2 EStG.

Zu prüfen ist noch der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG:

FB 9.060 € x Anteil an der GmbH x 2%		181 €
Gewinn	900 €	
unschädlich 36.100 € x 2%	722 €	
schädlich	178 €	
somit Kürzung des FB (maximal)		<u>./. 178 €</u>
verbleibender Gewinn		897 €

Fall 17.3)

Es liegt eine Beteiligung i.S.d. §17 von mindestens 1% vor, dessen Veräußerung unter § 17 EStG fällt. Da der Erwerb unentgeltlich erfolgte, ist zur Ermittlung des Gewinns der Unterschiedsbetrag des Veräußerungspreises zu den Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers zu ermitteln (§ 17 Abs. 2 S. 1 und 5 EStG).

Bei dem o.g. Fall führt die Ermittlung zu einem Verlust, somit ist zu prüfen, ob der Verlust nach § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG (im Umkehrschluss) abzugsfähig ist.

A hat den Anteil **unentgeltlich** erworben, so dass

⇒ **§ 17 Abs. 2 Satz 6 Buchstabe a EStG** zu prüfen ist:

Der Erwerb erfolgte innerhalb der letzten 5 Jahre, so dass es darauf ankommt, ob der Rechtsvorgänger den Verlust hätte geltend machen können.

⇒ Diese Prüfung richtet sich nach **§ 17 Abs. 2 Satz 6 Buchstabe b EStG**:

Danach kann der Verlust berücksichtigt werden, wenn die Anteile innerhalb der gesamten letzten 5 Jahre zu einer Beteiligung im Sinne von § 17 Abs. 1 S. 1 EStG gehört haben. Eine Beteiligung in diesem Sinne ist gegeben, da die Anteile mindestens 1% betragen und somit wären die Verluste bei A berücksichtigungsfähig.

Fall 18: Drittstaaten-Kapitalgesellschaft

MB ist unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da er eine natürliche Person ist und seinen Wohnsitz (§ 8 AO) in Verden = Inland hat - § 1 Abs. 1 S.1 EStG. Er unterliegt daher grds. mit seinem gesamten Einkommen der inl. Steuerpflicht „Welteinkommensprinzip“.

Da mit Paraguay derzeit kein DBA besteht (Indiz: Beck'sche Textausgaben * Steuererlasse * 800 § 12/1 * Betriebsstättenenerlass * dort ist Paraguay nicht aufgeführt) ist die Einkunftsbestimmung ohne Beachtung etwaiger Einschränkungen durch ein DBA vorzunehmen.

Die oGA der KapG führt bei MB bei Zufluss (§ 11 EStG) zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr.1 EStG. Die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für Dividendenerträge im Privatvermögen ist gem. § 3 Nr. 40 d) i.V.m. Satz 2 EStG ausgeschlossen. Anzusetzen ist die Bruttodividende (§ 12 Nr.3 EStG) soweit die auf MB entfällt:

$$30.000 \text{ €} \times 20 \% = 6.000 \text{ €}$$

$$\text{abzgl. Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG)} \quad 801 \text{ €} = 5.199 \text{ €}$$

Da die paraguayische Kapitalgesellschaft nach § 44 EStG nicht zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer verpflichtet ist, muss MB die Dividende im Rahmen der Einkommensteuererklärung erklären. Nach § 32d EStG beträgt die Einkommensteuer hierauf pauschal 25 %. Auf Antrag können die Einkünfte aus Kapitalvermögen jedoch gem. § 32d Abs. 6 EStG der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, sofern dies zu einer geringeren Steuerschuld führt.

Die Veräußerung der Beteiligung an der KapG führt zu gewerblichen Einkünften nach § 17 EStG da die 20%-ige Beteiligung eine wesentliche Beteiligung darstellt.

Veräußerungspreis	5.000	
x 60 % (§ 3 Nr.40 c) EStG)		3.000
./ Veräußerungskosten	1.000	
./ Anschaffungskosten	<u>20.000</u>	
= Summe Kosten	21.000	
x 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG)		<u>-12.600</u>
= Veräußerungsgewinn § 17 EStG		-9.600

§ 17 Abs. 2 S. 6 EStG steht dem Verlustausgleich nicht entgegen. Zu beachten ist jedoch, dass es sich um einen Verlust aus der Veräußerung einer Drittstaaten-Kapitalgesellschaft handelt und daher die Vorschrift des § 2a EStG zu beachten ist. Nach § 2a Abs. 1 Nr.4 EStG dürfen solche Verluste nur mit positiven Einkünften derselben Art und aus demselben Staat verrechnet werden. Dieses Verlustausgleichsverbot ist jedoch nach § 2a Abs. 2 S.2 EStG nicht anzuwenden wenn der Stpfl.

nachweist, dass die ausl. KapG seit ihrer Gründung oder während der letzten fünf Jahre und in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Einkünfte bezogen wurden, eine aktive Tätigkeit im Sinne des § 2a Abs. 2 S.1 EStG ausgeführt hat.

Im vorliegenden Fall betreibt die KapG eine Ferienanlage. Diese Art der Betätigung ist in § 2a Abs. 2 S.1 EStG explizit genannt als eine sog. nicht produktive/ passive Tätigkeit. In diesem Fall bleibt es daher beim Ausgleichsverbot des Verlustes von 9.600 € aus der Veräußerung der Beteiligung. Der Verlust darf weder horizontal noch vertikal mit anderen positiven Einkünften im VZ ausgeglichen werden. Da ein Ausgleich mit anderen positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat im VZ nicht möglich ist, mindert der Verlust die positiven Einkünfte derselben Art und aus demselben Staat die der Stpfl. in den folgenden VZ erzielt gem. § 2a Abs. 1 S.3 EStG. Der Verlust ist zum 31.12.2012 nach § 2a Abs. 1 S.5 EStG gesondert festzustellen.

Fall 19: Nachträgliche AK auf die Beteiligung

Fall 19.1)

- ⇒ Nach Auffassung des BFH muss der Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten in § 17 EStG weit ausgelegt werden, damit das die Einkommenbesteuerung beherrschende Nettoprinzip ausreichend wirksam werden kann (vgl. BMF vom 08.06.1999 Beck-Erlasse 1 § 17/1 i.V.m. BMF vom 21.10.2010).

- ⇒ Als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung kommen daher neben Nachschüssen und verdeckten Einlagen auch sonstige Aufwendungen in Betracht, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind.
Ein Darlehen ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst wenn ein ordentlicher Kaufmann dieses Darlehen aufgrund der zugrundeliegenden Risiken nicht mehr (weiter)gewährt hätte.

Entsprechend den o.g. BMF-Schreiben handelt es sich hierbei um ein sog. „stehengelassenes Darlehen“. Spätestens im Zeitpunkt des Eintritts der Krise hätte ein Fremder Dritter das Darlehen zurückgezogen; der Gesellschafter G hat dieses jedoch „stehengelassen“. Dies ist als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen.

Die Bewertung erfolgt mit dem zum Zeitpunkt des stehenlassens noch werthaltigen Teil also 40% von 50.000€ somit 20.000 €.

- ⇒ Wird dieses Darlehen nun infolge der Insolvenz wertlos, kann G bei Ermittlung des Veräußerungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG den Ausfall der Darlehens-

forderung als nachträgliche Anschaffungskosten und damit verlust erhöhend geltend machen.

Fall 19.2)

G hat nachträgliche AK auf die Beteiligung i.H.d. werthaltigen Teils der Forderung = 700.000 € (H 17 Abs. 5 „Verdeckte Einlage“ EStH). Allerdings führt der Verzicht auf die Forderung gleichzeitig auch zu einem Zufluss in gleicher Höhe.

⇒ G erzielt somit Einnahmen aus § 19 EStG von 500.000 € sowie aus § 21 EStG von 200.000 €.

⇒ Die GmbH bucht:

Verbindlichkeiten	200.000 €	an	Rücklagen (Einlagekonto)	700.000 €
Pensionsrückstellung	500.000 €			

Fall 20: Liquidation

Gem. § 17 Abs. 4 EStG ist § 17 Abs. 3 EStG ebenfalls anzuwenden, wenn eine Kapitalgesellschaft aufgelöst wird.

In solchen Fällen der Liquidation ist zuerst der Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Liquidationsgewinns oder Verlustes zu bestimmen. Grds. ist dieser erst bei Beendigung der Liquidation anzusetzen. Nur in Ausnahmefällen, wenn

- a) die Gesellschaft zivilrechtlich aufgelöst ist und
- b) der Gewinn/ Verlust in weiten Teilen konkretisiert ist,

kann eine frühere Berücksichtigung erfolgen.

Mit Veräußerung der LKW im Januar 2012 und Überweisung der restlichen Bankguthaben der GmbH ist die Liquidation im Jahr 2012 endgültig beendet. Eine Berücksichtigung des Gewinns/Verlustes gem. § 17 EStG käme grds. für LD im Jahr 2012 in Betracht.

Fraglich ist, ob schon in 2011 eine Berücksichtigung erfolgen könnte.

Zwar ist mit Gesellschafterbeschluss die GmbH zivilrechtlich aufgelöst (§ 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG), aber ein evtl. Gewinn ist zum 31.12.2011 noch nicht hinreichend konkretisiert. Zu diesem Zeitpunkt ist noch Anlagevermögen (fünf LKW), welche auch erhebliche stille Reserven beinhalten, vorhanden. Für dieses Anlagevermögen ist im Jahr 2011 aber kein Käufer gefunden worden. Es steht somit nicht hinreichend fest,

welchen Verkaufspreis LD für diese LKW noch realisieren kann. Eine Gewinnkonkretisierung (bzw. Verlust) ist im Jahr 2011 nicht gegeben.

Somit bleibt es beim Grundsatz der Berücksichtigung in 2012 (Beendigung der Liquidation).

Der Gewinn berechnet sich nach den allgemeinen Grundsätzen unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG), wobei als Verkaufspreis der gemeine Wert des an LD zurückgezählten Vermögens angesetzt wird.

LD erhält im April insgesamt 339.999 €. Davon wird vorrangig das Gesellschafterdarlehen (300.000 €) getilgt. Somit verbleibt als „Veräußerungspreis“ 39.999 €. Seine Anschaffungskosten auf die Beteiligung ist die seinerzeit geleistete Stammeinlage. Da diese derzeit nur zur Hälfte eingezahlt ist, hat er lediglich Anschaffungskosten von 50.000 €.

Veräußerungspreis	39.999		
x 60 % (§ 3 Nr.40 c) EStG)		24.000	
./. Anschaffungskosten	50.000		
Summe	50.000		
x 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG)		30.000	
= Veräußerungsgewinn § 17 EStG		-6.000	-6.000

Dieser Verlust i.S.d. § 17 EStG i.H.v. 6.000 € ist im Jahr 2012 bei LD mit anderen Einkünften zu verrechnen.

Da die Auszahlung von 39.999 € das Nennkapital (eingezahlte 50.000 €) unterschreitet, liegen keine Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG vor. Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen nur vor, soweit die Bezüge, die nach der Auflösung der Kapitalgesellschaft anfallen, nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen, d.h. soweit die Rückzahlung das Nennkapital übersteigt.

Hinweis:

Der Verlust aus der Liquidation unterliegt dem Teilabzugsverbot, da aus der Beteiligung Einnahmen (Kapitalrückzahlung) erzielt wurden, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen.

Fall 21: Herabsetzung der Beteiligungsgrenze

Die Veräußerung des 5 % igen Anteils an der Windhansa AG am 01.01.2012 führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG, da MM innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens 1 % an der Windhansa AG beteiligt war.

Zu beachten ist, dass durch das am 26.10.2000 verkündete StSenkG die Beteiligungsgrenze von bisher mind. 10 % auf mind. 1 % herabgesetzt wurde.

Im Zeitpunkt des Erwerbes am 01.01.2000 wäre die Veräußerung einer 5 %igen Beteiligung nicht nach § 17 EStG steuerpflichtig gewesen. Aufgrund der Herabsetzung der Beteiligungsgrenze unterliegt jedoch nunmehr die Veräußerung im Jahr 2012 der Besteuerung nach § 17 EStG.

Unter Beachtung der Grundsätze des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 07.07.2010 und des hierzu ergangenen BMF-Schreibens vom 20.12.2010 unterliegt die in der Zeit von Erwerb am 01.01.2000 bis zur Verkündung des StSenkG am 26.10.2000 eingetretene Wertsteigerung nicht der Versteuerung nach § 17 EStG.

Dies wird dadurch erreicht, dass anstelle der historischen Anschaffungskosten der Wert der Anteile am 26.10.2000 zu Grunde gelegt wird.

Der Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 2 EStG ermittelt sich damit wie folgt:

Veräußerungspreis 75.000 € x 60 % § 3 Nr. 40c EStG		45.000 €	
abzgl. Wert der Anteile am 26.10.2000			
60.000 € x 60 % § 3c Abs. 2 EStG			./ 36.000 €
			9.000 €
Freibetrag § 17 Abs. 3 EStG 9.060 € x 5 %	453 €		
Gewinn	9.000 €		
abzgl. unschädlich 36.100 € x 5 %	1.805 €		
schädlicher Gewinn	7.195 €./ 453 €		
anzusetzender Freibetrag	0 €		0 €
steuerpflichtiger Gewinn nach § 17 EStG			9.000 €

Abwandlung:

Es gelten die gleichen Grundsätze wie im Ausgangsfall. Jedoch lässt sich der Wert der GmbH-Anteile zum 26.10.2000 nicht mehr feststellen.

Um jedoch die Steuerfreiheit der bis zum 26.10.2000 erzielten Wertsteigerung zu gewährleisten, sieht das BMF-Schreiben eine zeitanteilige lineare (monatsweise) Aufteilung des Gewinns vor. Der Umfang des steuerbaren Wertzuwachses der veräußerten Anteile ist entsprechend dem Verhältnis der Besitzzeit nach dem 26.10.2000 im Vergleich zur Gesamthaltedauer zu ermitteln. Angefangene Monate werden bei der Ermittlung der Gesamtbesitzzeit aufgerundet und bei der Ermittlung der steuerbaren Besitzzeit (26.10.2000 bis Veräußerungsdatum) abgerundet.

Die Gesamtbesitzzeit beträgt hier vom 01.01.2000 bis zum 01.01.2012 = 144 Monate;

die steuerbare Besitzzeit beträgt vom 26.10.2000 bis zum 01.01.2012 = abgerundet 134 Monate.

Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nach § 17 Abs. 2 EStG:

Fallrepetitorium zu § 17 EStG - Lösungshinweise

StB Dipl.-Finanzwirt V. Schuka (www.schukahammes.de)

Veräußerungspreis 75.000 € x 60 % § 3 Nr. 40c EStG		45.000 €
abzgl. AK 55.000 € x 60 % § 3c Abs. 2 EStG		./ 33.000 €
		12.000 €
hiervon nur steuerpflichtig 134/144		11.167 €
Freibetrag § 17 Abs. 3 EStG 9.060 € x 5 %	453 €	
Gewinn	11.167 €	
abzgl. unschädlich 36.100 € x 5 %	1.805 €	
schädlicher Gewinn	9.362 €./ 453 €	
anzusetzender Freibetrag	0 €	0 €
steuerpflichtiger Gewinn nach § 17 EStG		11.167 €

Fall 22: Zusammenfassender Übungsfall

V:

V ist zunächst im Umfang von 10 v.H. an der Bau-AG beteiligt. Nach der Kapitalerhöhung aus Fremdmitteln reduziert sich sein Anteil auf 6,66 v.H., da V keine neuen Anteile übernimmt. Die unentgeltliche Übertragung (hier im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge) ist weder Anschaffung noch Veräußerung. Für V ergeben sich keine steuerlichen Folgen.

T:

Mit der Veräußerung der geerbten Anteilen am 20.12.2010 erzielt T einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG. Sie ist mit 3,33 v.H. an der Bau-AG beteiligt und damit Beteiligte i.S.d. **§ 17 Abs. 1 S. 1 EStG**. Die Verhältnisse des Rechtsvorgängers sind in diesem Fall unerheblich, § 17 Abs. 1 S. 4 EStG wird aufgrund der vorliegenden Beteiligungsverhältnisse verdrängt. Der Veräußerungsgewinn ist nach **§ 17 Abs. 2 EStG** zu ermitteln:

VP 320.000 € x 60 % § 3 Nr. 40c EStG		192.000 €
AK des Rechtsvorgängers § 17 Abs. 2 S. 5 EStG		
600.000 x geerbten Anteil (50%)		
300.000 € x 60 % § 3c Abs. 2 EStG		./ 180.000 €
Veräußerungskosten:		<u>0 €</u>
kein Ansatz, da vom Erwerber getragen		
stpfl. Veräußerungsgewinn vor Freibetrag		12.000 €

Ermittlung des Freibetrages § 17 Abs. 3 EStG:

9.060 € x 3,33 %		302 €	
Veräußerungsgewinn	12.000 €		
unschädlich 36.100 € x 3,33%	<u>1.203 €</u>		
schädlich / Minderung FB	10.797 €		
verbleibender Freibetrag		./.	<u>302 €</u> <u>0 €</u>

stpfl. Veräußerungsgewinn **12.000 €**

S:

(1) Veräußerung „erster Anteil“

Die Veräußerung der zuletzt erworbenen Anteile am 20.11.2011 im Nennwert von 10.000 € ist trotz Unterschreitung der Jahresfrist kein privates Veräußerungsgeschäft nach **§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG a.F.**. Da die Anschaffung nach dem 31.12.2008 erfolgte, § 52a Abs. 11 S. 4 EStG, ist § 23 EStG nicht mehr anwendbar.

Aufgrund der Subsidiarität des § 20 EStG gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 20 Abs. 8 EStG) liegen auch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen vor.

S ist zu insg. 10 % an der Bau AG beteiligt (geerbter Anteil 150.000 €, von T erworbener Anteil 150.000 €, an der Börse erworbener Anteil 150.000; somit insg. 450.000 € zum Nennkapital von 4.500.000 € = 10 %).

Somit erzielt S aus der Veräußerung Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 17 EStG, da er innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens 1 % an der Bau AG beteiligt war.

Ermittlung des Veräußerungsgewinns § 17 Abs. 2 EStG:

Veräußerungspreis 25.000 € zu 60 %, § 3 Nr. 40c EStG		15.000 €	
Veräußerungskosten trägt der Erwerber			0 €
AK (inkl. NK) der am 20.11.2011 erworbenen Anteile 320.960 €			
davon wurden veräußert 1/15 (10.000 € von 150.000 €) = 21.397 €			
davon anzusetzen 60 % nach § 3c Abs. 2 EStG			<u>./.</u> <u>12.838 €</u>
			2.162 €
Freibetrag § 17 Abs. 3 EStG zu 0,2 %		18 €	
Gewinn	2.162 €		
abzgl. unschädlich 0,2% von 36.100 €	72 €		
schädlicher Gewinn	2.090 €	./.	18 €
anzusetzender Freibetrag			0 €
Gewinn nach § 17 EStG			2.162 €

(2) Liquidation

Die Liquidation der Bau-AG in 2012 gilt nach § 17 Abs. 4 EStG als Veräußerung, die Einkünfte sind in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem der Anteilseigner „mit an Sicherheit grenzender“ Wahrscheinlichkeit nicht mehr mit einer Auskehrung von Gesellschaftsvermögen ausgehen kann. Dies ist hier mit der rechtswirksamen Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 31.12.2012 anzunehmen.

Ermittlung des „Veräußerungsgewinns“ nach § 17 Abs. 2 EStG:

Veräußerungspreis § 17 Abs. 4 S. 2 EStG

(= gemeiner Wert des zurückgezählten Vermögens)	0 €	
anzusetzen unter Beachtung des § 3 Nr. 40 c) EStG		0 €

./. Anschaffungskosten

unentgeltliche durch Erbfolge erworbene Anteile		
(§ 17 Abs. 2 S. 5 EStG) AK des RV (geerbter Anteil)	300.000 €	
entgeltlich am 20.12.2010 von T erworbene Anteile	320.960 €	
inkl. Erwerbsnebenkosten		
entgeltlich am 21.12.2010 erworbene Anteile	320.960 €	
davon am 20.11.2011 veräußert (s.o.)	<u>./.</u> 21.397 €	
Summe der (verbleibenden) Anschaffungskosten	920.523 €	
davon 60% nach § 3c Abs. 2 EStG		<u>./.</u> 552.314 €

Veräußerungsverlust § 17 EStG	./.	552.314 €
-------------------------------	-----	-----------

Der Verlust ist nach § 17 Abs. 2 S. 6 b , S. 2 EStG zu berücksichtigen. Die Anteilserwerbe vom 20.12.2010 und 21.12.2010 sind von Beginn an Teil einer Beteiligung i.S.d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG.

(Hinweis: Für die durch Rechtsnachfolge unentgeltlich erworbenen Anteile sind die Verhältnisse des Rechtsvorgängers maßgeblich, auch dieser war von Beginn an mit mindestens 1% beteiligt.)