

Einkommensteuerrecht

§ 17 EStG

27.06.2022

Übersichten und Übungen

§ 17 Abs. 1 EStG

Einkünfte § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. § 17 EStG, § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG → Gewinn (§ 17 Abs. 2 EStG)

Eine Beteiligung von 1 % an einer Kapitalgesellschaft,

mittelbar und/oder unmittelbar

X GmbH → Gesellschafter A 0,5 %, B 84,5 %, C GmbH 15 %

C GmbH → Gesellschafter A 10 %

A ist zu 0,5 % **unmittelbar** und über die C GmbH zu 15 % x 10 % = 1,5 % **mittelbar** mithin mit 2,0 % an der X GmbH beteiligt

→ § 17 (1) S. 1

die im Privatvermögen gehalten wird, R 17 Abs. 1

BV → Besteuerung z.B. über § 15 EStG

und innerhalb der letzten 5 Jahre bestand,

ist den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.



Folge:

Wertsteigerungen sind zu versteuern!

bis zum 31.12.2008 erworbene Wertpapiere waren unter der Bedingung des § 23 (1) S. 1 Nr. 2 EStG idF 2008 bei Verkauf bis 31.12.2009 dem

§ 23 (1) S. 1 Nr. 2 EStG zuzurechnen.

Seit 01.01.2009 gilt für **neu erworbene Kapitalbeteiligungen** **grundsätzlich** § 20 (2) S. 1 Nr. 1 EStG, jedoch geht § 17 EStG für diese Beteiligungen immer vor (!), (Subsidiarität, § 20 (8) EStG).

Ermittlung des Veräußerungsgewinns § 17 (2) EStG

$$\begin{array}{r}
 \text{Veräußerungspreis (§ 3 Nr. 40 Bu. c)} \\
 \text{./. Veräußerungskosten (§ 3c (2) S. 1)} \\
 \text{./. Anschaffungskosten der Beteiligung (§ 3c (2) S. 1)} \\
 \hline
 = \text{Veräußerungsgewinn (oder Verlust)} \\
 \hline
 \text{abzüglich Freibetrag nach § 17 (3) EStG (anteilig Beteiligungshöhe!)}
 \end{array}$$

- **Entstehung des VG:** Im Zeitpunkt der Veräußerung /kein Zuflussprinzip H 17 (4) EStH „Entstehung...“
- **Veräußerungspreis:** alles was Veräußerer als Gegenleistung erhält, bei verdeckter Einlage gemeiner Wert, § 17 (2) S. 2 EStG, H 17 (4) teilentgeltliche Veräußerung
- **Veräußerungskosten:** Maklerprovisionen, Notar- und Gerichtskosten
- **Anschaffungskosten:** entgeltlich → Anschaffungspreis zzgl. Nebenkosten, (verdeckte Einlage als nachträgliche AK H 17 (5) „verdeckte Einlage“), § 6 (6) S. 2 EStG
 - H 17 (5) EStH „Wahlr bei teilweiser Veräußerung von GmbH Anteilen“
 - unentgeltlich → AK des Rechtsvorgängers § 17 (2) S. 5 EStG (einer der Rechtsvorgänger)
- **AK → Begriff nach § 255 (1) HGB, § 17 (2a) EStG**
 - Einzahlungen in das Stammkapital, Sacheinlagen, Gründungskosten, sofern vom Gesellschafter getragen,
 - Kaufpreis bei bereits gegründeter KapG, AK Nebenkosten (Notar, Rechtsberatung, Eintragung HR...), nachträgl .AK (u.a. verdeckte Einlagen)

• Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 Bu. c EStG auf der Ebene des Veräußerungspreises

•und

• § 3c (2) S. 1 EStG auf der Ebene der Anschaffungs- und Veräußerungskosten

•Keine Begünstigung nach § 34 EStG! Eselsbrücke „17+17 ist nicht 34“

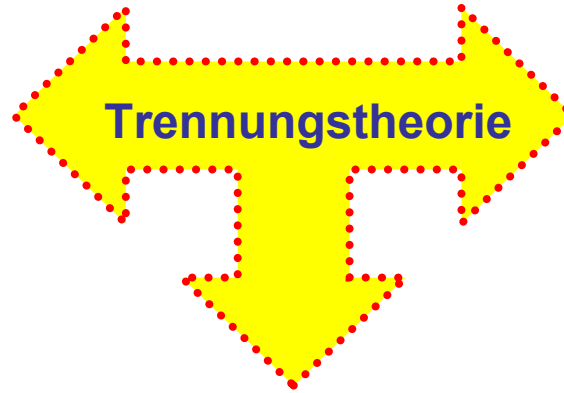
Übertragung von Privatvermögen BMF 13.01.1993 Tz 3 – 23

z.B. bei Anteilen an KapG i.S.v. § 17 EStG
auch H 17 (4) „teilentgeltliche Übertragung“ EStH

unentgeltlich

vom Rechtsvorgänger sind
zu übernehmen:

1. AK, § 17 (2) S. 5
2. Beteiligungshöhe und Fristen, § 17 (1) S. 4
3. Bei Verlust, § 17 (2) S. 6 Bu. a)



vollentgeltlich Rechtsvorgänger

soweit entgeltlich § 17 (1) S. 1, VG = tats. VP abzgl. anteilige AK, § 17 (2)

Übernehmer

Eigene AK:

1. AK, § 17 (2) S. 1
2. Beteiligungshöhe und Fristen, § 17 (1) S. 1
3. Bei Verlust, § 17 (2) S. 6 Bu. b)

Aufteilung entgeltlicher/unentgeltlicher Teil, wenn **teilentgeltlich**

z.B. Zahlungen < Verkehrswert, durch Gleichstellungsgeld, Rz. 7 oder Übernahme von Verbindlichkeiten Rz. 9

Rz. 14: Formel: entgeltlicher Teil = $\frac{\text{Entgelt ohne NK}}{\text{Verkehrswert}} \times 100 \%$

unentgeltlicher Teil = 100 % ./. entgeltlicher Teil

Rz. 13 Nebenkosten sind dem entgeltlichen Teil zuzurechnen.

2 AK Reihen

Übung 1

Sachverhalt

In 1998 gründeten die natürlichen Personen A und B, mit Wohnsitz in Kassel, die A+B GmbH mit Sitz in Göttingen. Das Stammkapital beträgt 200.000 € und wurde von A und B entsprechend ihrer hälftigen Beteiligung eingebracht. Im Laufe der Jahre hat sich der Teilwert (= Verkehrswert) der gesamten Anteile der GmbH wie folgt entwickelt:

- 31.12.2000 (umgerechnet)	160.000 €
- 31.12.2004 bis 31.12.2020 jeweils	170.000 €
- September 2021	500.000 €

Rechtswirksam zum 27.9.2021 veräußerte A seine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung für 100.000 € an seinen Sohn C. Die hierbei entstandenen Notarkosten wurden von A getragen und betrugen 2.000 €.

Aufgabe:

a) Stellen Sie die einkommen- und gewerbesteuerlichen Folgen der Anteilsübertragung des A dar und begründen Sie Ihre Auffassung!

Veräußerungsverluste nach **entgeltlichem** Erwerb

§ 17 (2) S. 6 Bu b EStG

Grundsatz: § 17 (2) S. 6 Bu. b S. 1 EStG

Die veräußerten Anteile müssen **ununterbrochen mindestens 5 Jahre** Teil einer Beteiligung von **mindestens 1%** gewesen sein.

Ausnahmen:

S. 2 1. Ausnahme

Der Erwerb der Anteile **führte innerhalb der letzten 5 Jahre** zu einer Beteiligung von mindestens 1%.

S. 2 2. Ausnahme

Der Erwerb der Anteile erfolgte **innerhalb** der letzten 5 Jahre **nachdem** eine Beteiligung von min. 1% begründet wurde.

Im Ergebnis sollen nur
Missbrauchfälle ausgeschlossen
werden.

Veräußerungsverluste nach unentgeltlichem Erwerb

§ 17 (2) S. 6 Bu a EStG

Grundsatz: § 17 (2) S. 6 Bu. a S. 1 EStG

Die unentgeltlich übertragenen Anteile sind **innerhalb der letzten 5 Jahre** übertragen worden.

Folge:



Für die übertragenen Anteile ist keine Verlustberücksichtigung möglich!

S. 2 Ausnahme

Der Rechtsvorgänger (Schenker/Erblasser) hätte den Veräußerungsverlust geltend machen können.

→ nur insoweit kann der Verlust berücksichtigt werden.

Verkauf von **unentgeltlich** erworbenen Anteilen § 17 (2) S. 6 Bu. a EStG mit Verlust

Grundsatz!!

Nur Missbrauchsfälle sollen ausgeschlossen werden!

(Anteilsübertragungen von einem nicht relevant Beteiligten auf eine relevant Beteiligten)

Beispiel:

A 0,4 % an X GmbH seit 01

B 1,0 % an X GmbH seit 01

A überträgt an **B** unentgeltlich gesamte **0,4 %**, **B** veräußert gesamte **1,4 %** in 03 mit Verlust.

Trennung:

B → Verlust nach § 17 (2) S. 6 Bu b) S.2 1. Alt. für **1,0 %** abzugsfähig,

hinsichtlich **0,4 %** greift, § 17 (2) S. 6 Bu. a S.1, weil der **Rechtsvorgänger A** diesen Verlust nicht hätte ausgleichen können.

Tim erhielt am **01.04.2018** = 0,5 % der X-GmbH-Anteile von seinem Vater im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich übertragen.

Die Anteile hält Tim im Privatvermögen.

Der Vater hatte diese Anteile, zusammen mit **weiteren 1 % GmbH Anteilen**, am 01.10.2016 für insgesamt 15.000 € erworben.

Am **01.02.2021** veräußert Tim seine 0,5 % Anteile an der X – GmbH für 6.000 € (alternativ für 4.000 €). Veräußerungskosten lagen nicht vor.

Aufgabe

Bestimmen Sie die Art und ermitteln Sie die Höhe der Einkünfte des Tim im Jahre 2021 aus diesem Veräußerungsvorgang.

Was wäre, wenn Tim die Anteile erst am 02.04.2023 veräußern würde?

Exkurs: Verdeckte Einlage in KapG

Veräußerung auch **verdeckte Einlage in KapG**

bei verdeckter Einlage gemeiner Wert, § 17 (1) S. 2 EStG

Beispiel: A ist 100 % Gesellschafter der A GmbH, im PV hat A Anteil an der X GmbH (mind. 1 %)

X GmbH Anschaffung PV 01.01.2010 **AK 100.000**

Verdeckte Einlage (z.B. Schenkung Anteil X GmbH)
in A-GmbH 01.01.2021 **GW 300.000**

Ermittlung VG, § 17 (2) S. 2 EStG

GW	300.000
AK	<u>100.000</u>

Veräußerungsgewinn 200.000

gem. § 3 Nr. 40 Bu c iVm § 3c Abs. 2 S, 1 zu 60 % steuerpflichtig → 120.000

Auswirkungen auf der Ebene der A-GmbH und beim A:

- Def. verdeckte Einlage R 8.9 KStR
- Einbuchung: Anteile KapG an Ertrag oder Kapitalrücklage (300.000),
- Ertrag wird außerbilanziell gemindert, § 8 (3) S. 3 KStR (entfällt bei Buchung gg KapitalRL)
- AK des A an der A GmbH erhöhen sich um den Wert der verdecken Einlage, H 17 (5) „verdeckte Einlage“, § 6 (6) S. 2 EStG (300.000), § 17 (2a) S. 3 Nr. 1 EStG, H 8.9 „Behandlung beim Gesellschafter“ KStH
- Zugang steuerliches Einlagekonto § 27 KStG

Als Veräußerung gilt: Fiktion des § 17 (4) EStG

OFD
Ausschüttung
steuerl.
Einlagekonto



Als Veräußerung gilt:

- ✓ Auflösung der Kapitalgesellschaft (Insolvenz oder Liquidation)
- ✓ Kapitalherabsetzung, wenn das Kapital zurückgezahlt
- ✓ Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagenkonto i.S. § 27 KStG
EK lt. Steuerbilanz
./ Nennkapital
./ Einlagenkonto i.S. § 27 KStG
ausschüttbarer Gewinn



**Konsequenzen des § 17 treten vollumfänglich ein,
§ 3c (2) S. 1 EStG auf der Ebene der Anschaffungs- und Veräußerungskosten,**

BMF Schreiben vom 07.06.2022

Ertragsteuerliche Behandlung von Gesellschafterdarlehen § 17 (2a) EStG

Definition de AK im Sinne § 17 EStG→§ 17 (2a) EStG

Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile im Sinne des Absatzes 1 zu erwerben.

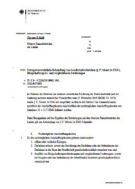
zu den **nachträglichen Anschaffungskosten** gehören insbesondere

1. offene und verdeckte Einlagen,
 2. **Darlehensverluste**, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war, und
 3. Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.
- Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel im Sinne der Nummern 2 oder 3 bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte.

Nach § 52 (25a) EStG soll diese Regelung ab dem 31.07.2019 angewendet werden; auf Antrag des Steuerpflichtigen auch für frühere Veräußerungen.

Vier Fallgruppen der nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne § 17 (2a) EStG für Gesellschafterdarlehen

BMF Schreiben vom 07.06.2022 neu



Darlehen in der Krise

Krisenbestimmtes Darlehen

Finanzplandarlehen



AK = Nennwert des Darlehens
→ § 17 EStG (Subsidiarität, § 20 Abs. 8 EStG)

Stehen gelassene Darlehen



AK = werthaltiger Teil des Darlehens bei Kriseneintritt → § 17 (2a) EStG ggf 0,00 €
Rest § 20 (2) S. 1 Nr. 7 EStG, § 20 (6) S. 6 EStG

Neues BMF Schreiben u.a. mit Definition der o.a. Darlehenstypen und Darstellung der steuerlichen Auswirkungen auf der Ebene des § 17 (2a) EStG und § 20 (2) S. 1 Nr. 7 EStG
Anzuwenden auf alle Veräußerung nach dem 31.07.2019

BMF 07.06.2022. Rz. 17 Beispiel 1

„zu stehen gelassenem Darlehen“

Sachverhalt:

A → 100 % A GmbH

01: 100.000 € Gesellschafterdarlehen an A GmbH fremdüblich

04: Krise, Darlehen bleibt stehen (Wert des Darlehens 50 % = 50.000 €)

05: insolvenzfremde Liquidation, keine Rückzahlung des Darlehens

Lösung:

mit „stehen lassen“ → gesellschaftsrechtliche Veranlassung → § 17 (2a) S. 4 EStG

Werthaltiger Teil bei Eintritt der Krise → 50.000 €

§ 17 (2a) S. 3 Nr. 2 EStG; § 17 (4) EStG

Verlustzeitpunkt: Liquidation in 05

§ 3c (2) S. 1

60 % v. 50.000 € = 30.000 € Verlust

Nicht werthaltiger Teil bei Eintritt der Krise → 50.000 €

§ 20 (2) S. 1 Nr. 7, § 20 (4) S. 1 EStG

Verlustzeitpunkt: Liquidation in 05

Berücksichtigung im Rahmen der Besonderheiten, § 20 (6) S. 6 EStG oder § 32d (2) Nr. 1 S. 1 Bu b und S. 2 EStG

BMF 07.06.2022. Rz. 18 Beispiel 2 zu „**stehen gelassenem Darlehen**“ und teilweiser Verzicht

Sachverhalt:

A → 100 % A GmbH

01: 100.000 € Gesellschafterdarlehen an A GmbH fremdüblich

04: Krise, Darlehen bleibt stehen (Wert des Darlehens 50 % = 50.000 €)

05: Verzicht auf Darlehensforderung (Wert nur noch 20 % = 20.000 €)

07: Veräußerung des Gesellschaftsanteils

Lösung:

mit „stehen lassen“ → gesellschaftsrechtliche Veranlassung → § 17 (2a) S. 4 EStG

Werthaltiger Teil bei Verzicht → 20.000 €

§ 17 (2a) S. 3 Nr. 1 EStG → verdeckte Einlage → nachtr. AK
Berücksichtigung bei Veräußerung in 07,
§ 3c (2) S. 1 60 % v. 20.000 € = 12.000 € Verlust

Nicht werthaltiger Teil bei Verzicht → 30.000 €

§ 17 (2a) S. 3 Nr. 2 EStG → Darlehensverlust
→ nachtr. AK Berücksichtigung bei
Veräußerung in 07, § 3c (2) S. 1
60 % v. 20.000 € = 18.000 € Verlust

Nicht werthaltiger Teil bei Eintritt der Krise → 50.000 €

§ 20 (2) S. 1 Nr. 7, § 20 (4) S. 1 EStG

Verlustzeitpunkt: Verzichtszeitpunkt 05

*Berücksichtigung im Rahmen der Besonderheiten, § 20 (6) S. 6 EStG oder
§ 32d (2) Nr. 1 S. 1 Bu b und S. 2 EStG*

Fallgruppen der Einkünfte im Sinne § 20 (2) S. 1 Nr. 7, S. 2 und (4) EStG für Gesellschafterdarlehen an KapG bei KapV

BMF Schreiben vom 07.06.2022 neu

Rz. 21 → Subsidiarität, § 17 ist vorrangig anzuwenden

Rz. 22 → Einkünfteerzielungsabsicht → positive Kapitalerträge!

KapV → widerlegbare Vermutung, dass Einkünfteerzielungsabsicht (auch bei Unverzinslichkeit)

Rz. 24 Ausfall Darlehensforderung
→ Verlust nur, wenn AK getragen

§ 20 (2) S. 1 Nr. 7, § 20 (4) S. 1 EStG

Berücksichtigung, wenn feststeht, dass keine Rückzahlung mehr erfolgt

(Eröffnung Insolvenzverfahrens, nur wenn mangels Masse abgelehnt → neues BMF § 43/1 v. 19.05.2022 Rz. 60)

§ 20 (6) S. 6 EStG oder
Mind. 10 % Beteiligung ggf.
§ 32d (2) Nr. 1 S. 1 Bu. b EStG

Rz. 25 Verzicht Darlehensforderung
→ Verlust nur, wenn AK getragen

§ 20 (2) S. 1 Nr. 7, § 20 (4) S. 1 EStG

Berücksichtigung, bei Verzicht

→ neues BMF § 43/1 v. 19.05.2022 Rz. 61

§ 20 (6) S. 6 EStG oder
Mind. 10 % Beteiligung ggf.
§ 32d (2) Nr. 1 S. 1 Bu. b EStG

BMF 07.06.2022 Rz. 26 ff Begrenzung des Verlustabzugs nach § 20 (6) S. 6 EStG für Gesellschafterdarlehen an KapG

Darlehensgewährung **vor** 01.01.2009 → keine Verlustberücksichtigung!

Darlehensgewährung **nach** 31.12.2008 **vor** 01.01.2021 → grds. Verlustberücksichtigung

Beteiligung unter 10 %

Verlustentstehung

bis VZ 2019 → § 20 (6) S. 1 bis 3 EStG → 100 % Verrechnung mit Einkünften aus KapV

ab VZ 2020 → § 20 (6) S. 6 EStG → 20.000 €/VZ Verrechnung mit Einkünften aus KapV

(BMF § 43/1 v. 19.05.2022 Rz. 118)

Darlehensgewährung **nach** 31.12.2008 **vor** 01.01.2021 → grds. Verlustberücksichtigung

Beteiligung über 10 %

Verlustentstehung

bis einschließlich VZ 2023 → § 32d (2) Nr. 1 S. 1 Bu. b und S. 2 i.V.m. § 52 (33b) EStG

§ 20 (6) und (9) EStG gelten nicht → 100 % Verrechnung des Verlustes mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten

Ab VZ 2024 → § 20 (6) S. 6 EStG → 20.000 €/VZ Verrechnung mit Einkünften aus KapV

(BMF § 43/1 v. 19.05.2022 Rz. 118)

Darlehensgewährung **nach** 31.12.2020 → grds. Verlustberücksichtigung

Beteiligung über 10 %

Verlustentstehung

Ab VZ 2021 → § 20 (6) S. 6 EStG → 20.000 €/VZ Verrechnung mit Einkünften aus KapV

(BMF § 43/1 v. 19.05.2022 Rz. 118)

In diesem Fall ist § 32d (2) S. 1 Nr. 1 Bu. b und Satz 2 nicht mehr anwendbar, weil der Gesellschaft, an der der Gesellschafter beteiligt ist durch den Darlehensausfall oder Verzicht keine BA entstehen, § 32d (2) S. 1 Nr. 1 Bu. b 2. Hs.