



SEMINARE STEUERN + FINANZEN
H.a.a.S. GmbH

LESEPROBE

GESELLSCHAFTER-DARLEHENS- HILFEN UND NACHTRÄGLICHE ANSCHAFFUNGS- KOSTEN, § 17 EStG

November 2018

André Deutschländer, Finanzwirt, Dipl.-Finanzwirt (FH), Bad Schwartau

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter www.haas-wir-steuern.de. Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars.

Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art.

Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.

Inhaltsverzeichnis

1.	Besondere Veräußerungstatbestände: Anteilsveräußerungen zu verhältnismäßig geringen Entgelten – Wenn symbolische Kaufpreise zum steuerlichen Risiko werden	5
2.	Die Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften für Zwecke des § 17 EStG (Exkurs).....	12
3.	Anschaffungskosten (Vertiefung).....	16
3.1	Allgemeines.....	16
3.2	Nachträgliche Anschaffungskosten	19
3.2.1	Kapitalerhöhung	19
3.2.2	Offene und verdeckte Einlagen (vE) - Grundlagen	20
3.2.3	Verlust einer Darlehensforderung gegen die Gesellschaft.....	26
3.2.4	Inanspruchnahme aus Bürgschaftsverpflichtungen	49
3.2.5	Nachträgliche Anschaffungskosten (Einzelfälle – ABC).....	66
4.	Veräußerungsgleiche Tatbestände nach § 17 Abs. 4 EStG – Schwerpunktthema: Auflösung einer Kapitalgesellschaft	70
4.1	Allgemeines.....	70
4.2	Auflösung einer Kapitalgesellschaft.....	70
4.2.1	Auflösung	70
4.2.2	Gewinnermittlung bei Auflösungsvorgängen.....	71
 <u>Anlagen</u>		
	Anlage 1 BMF-Schreiben vom 21.10.2010 (BStBl I S. 832).....	93
	Anlage 2 § 39 InsO.....	98
	Anlage 3 § 6 AnfG – Gesetz über die Anfechtung von Rechtsbehandlungen eines Schuldners außerhalb des Insolvenzverfahrens	98

1. Besondere Veräußerungstatbestände: Anteilsveräußerungen zu verhältnismäßig geringen Entgelten – Wenn symbolische Kaufpreise zum steuerlichen Risiko werden

I. R. d. § 17 EStG gehört die Generierung von Verlusten mitunter zu einer der gängigsten Steuergestaltungsmodelle. Dabei ist in diesem Zusammenhang der Ansatz von Auflösungsverlusten nach § 17 Abs. 4 i. V. m. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG (Umkehrschluss), vor allem durch untergegangene Anteile an insolventen Kapitalgesellschaften, die sicherlich am häufigsten vorkommende Fallkonstellation in der täglichen Steuerpraxis. Jedoch treten mittlerweile vermehrt Fallkonstellationen im Rahmen von gewöhnlichen Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG auf, bei denen vermeintlich wertlose Anteile zu verhältnismäßig geringen Entgelten wie etwa zu symbolischen Kaufpreisen (z. B. 1 EUR) veräußert werden und im Gegenzug die gesamten Anschaffungskosten der Anteile zum Abzug gebracht werden. Bei tatsächlich **wertlosen Anteilen** ist die Vereinbarung solcher verhältnismäßig geringen Entgelte nicht unüblich.

Veräußert der Anteilseigner beispielsweise im Rahmen eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen seiner Kapitalgesellschaft die Anteile zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 EUR, kann sich dies – bei objektiver Wertlosigkeit der Anteile – durchaus als sachgerecht erweisen. Denn solche Anteile dürften objektiv wertlos sein. In solchen Fällen wäre ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG insgesamt abzugsfähig.¹

In der Praxis treten jedoch auch vermehrt Fälle auf, bei denen **werthaltige Anteile** zu symbolischen Kaufpreisen (z. B. zwischen nahen Angehörigen, etc.) veräußert bzw. übertragen werden. In diesen Fällen wird der Kaufpreis lediglich aus buchungstechnischen Gründen auf 1 EUR festgelegt. Die Frage, die sich – auch aus Beratersicht – bei derartigen Fällen aufdrängen sollte, ist, ob die Anteile nicht doch werthaltiger sind. Die Feststellung der Werthaltigkeit der Anteile und deren ertragsteuerlichen Folgen bei der Veräußerung zu verhältnismäßig geringen Kaufpreisen werden im Nachfolgenden anhand einer möglichen Prüfungsreihenfolge aus dem Blickwinkel des § 17 EStG näher erläutert.

Prüfungsreihenfolge

1. Welche Gründe könnten für die Veräußerung von werthaltigen Anteilen zu verhältnismäßig geringen Entgelten vorliegen?
 - a) Die Veräußerung bzw. Übertragung erfolgt an eine nahestehende Person (z. B. die Veräußerung/Übertragung basiert auf dem Gedanken der vorweggenommenen Erbfolge [z. B. bei nahen Angehörigen])
 - Bei Vermögensübertragungen auf Abkömmlinge, vor allem bei verhältnismäßig geringen Kaufpreisen, besteht eine **nur in Ausnahmefällen zu widerlegende Vermutung** dafür, dass die Übertragung auf dem **Gedanken der vorweggenommenen Erbfolge** basiert, mithin aus **familiären Gründen**, nicht aber im Wege eines Veräußerungsgeschäfts unter kaufmännischer Abwägung von Leistung und Gegenleistung erfolgt.²
 - Die zu widerlegende Vermutung, dass Leistung und Gegenleistung nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgehandelt wurden, besteht grundsätzlich bei allen einander nahestehenden Personen.³

¹ BFH, Urteil vom 18.08.1992 – VIII R 13/90, BStBl 1993 II S. 34

² BFH, Urteil vom 05.07.1990 – GrS 2/89, BStBl 1990 II S. 847; *Eilers/R. Schmidt* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 17 EStG Rn. 172; *Geck* in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 7 ErbStG Rn. 2.1

³ BFH, Urteil vom 03.08.2016 – IX R 23/15, BFH/NV 2017 S. 289 - 290

Beratungshinweis

Freunde sind nicht ohne Weiteres als einander nahestehende Personen zu deklarieren.

Was unter „einander nahestehende Personen“ zu verstehen ist, ist gesetzlich nicht definiert. Maßgebend ist, ob **unter Berücksichtigung der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten ein den Gleichklang wirtschaftlicher Interessen indizierendes, den Einzelfall bestimmendes Näheverhältnis** angenommen werden kann.

Ein den Gleichklang wirtschaftlicher Interessen indizierendes, den Einzelfall bestimmendes Näheverhältnis kann zwar **ausnahmsweise im Einzelfall auch bei nicht verwandtschaftlich verbundenen Personen** gegeben sein. In einem solchen Fall bedarf es aber **weiterer besonderer, objektiver Anhaltspunkte**, aus denen auf die Entkräftung der Vermutung einer entgeltlichen Übertragung geschlossen werden kann. Wie des Weiteren aus der Urteilsbegründung hervorgeht, sind diese „besonderen, objektiven Anhaltspunkte“ offenbar nicht allein an dem Verhältnis Kaufpreis und (gemeiner) Wert der übertragenden Anteile festzumachen.⁴

- Durch die höchstrichterliche Rechtsprechung wurden die steuerlichen Konsequenzen bei (gemischten) Schenkungen, mithin bei der Übertragung zu verhältnismäßig geringen Entgelten, zwischen einander nahestehenden Personen wie z. B. Angehörige⁵ bereits verdeutlicht.⁶
- Daher sind von der Veräußerung objektiv wertloser Anteile zu einem verhältnismäßig geringen Entgelt wie z. B. einen symbolischen Kaufpreis i. H. v. 1 EUR die Fälle abzugrenzen, in denen **werthaltige Anteile** zu einem solchen Entgelt (z. B. im Rahmen einer Schenkung bzw. basierend auf dem Gedanken der vorweggenommenen Erbfolge im Personenkreis nach § 15 AO) übertragen werden.



Praxishinweis

Soweit sich ein Steuerpflichtiger bei einer Übertragung ohne Gegenleistung bzw. zu einem verhältnismäßig geringen Entgelt auf eine ihm nahestehende Person wie z. B. einem Angehörigen auf die Wertlosigkeit des Gesellschaftsanteils beruft, muss er die Wertlosigkeit zur **Widerlegung der genannten Vermutung substantiiert darten**.

Hierfür muss er darlegen, welche Vorstellungen die Vertragsparteien bei Abschluss des Vertrags hinsichtlich des Werts des übertragenden Anteils hatten. Dabei ist die Vermutung für die unentgeltliche Zuwendung aufgrund der verhältnismäßig zu geringen Gegenleistung erst dann widerlegt, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien den Wert des Anteils **nach kaufmännischen Gesichtspunkten wie unter fremden Dritten** festgelegt haben und auf dieser Grundlage zur Feststellung der Wertlosigkeit gelangt sind. Nur dann kann – wie für den Fall einer entgeltlichen Übertragung erforderlich – angenommen werden, dass die fehlende bzw. zu geringe Entgeltsvereinbarung ihren Grund **ausschließlich in der Wertlosigkeit der Anteile** und nicht beispielsweise in den familiären Beziehungen hatte.⁷

⁴ BFH, Urteil vom 09.05.2017 – IX R 1/16, BFH/NV 2017 S. 1168 - 1170

⁵ BFH, Urteil vom 09.05.2017 – IX R 1/16 a. a. O.

⁶ BFH, Urteil vom 17.07.1980 – IV R 15/76, BStBl 1981 II S. 11 - 14; BFH, Urteil vom 08.04.2014 – IX R 4/13, BFH/NV 2014 S. 1201 - 1202 → Verfassungsbeschwerde eingelegt: BVerfG, 2 BvR 1653/14, jedoch erledigt durch Beschluss vom 21.04.2016 (Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen)

⁷ FG München, Urteil vom 20.09.2006 – 6 K 3686/04, rkr.

Fazit und Beratungshinweis

Haben einander nahestehende Personen für die Übertragung eines Anteils i. S. d. § 17 EStG keinen oder lediglich einen symbolischen Kaufpreis (z. B. 1 EUR) vereinbart, kann eine Veräußerung (ohne [faktische] Gegenleistung) nur angenommen werden, wenn feststeht, dass der übertragende Anteil

- sowohl **subjektiv** in den Augen der Vertragsparteien
- als auch **objektiv** wertlos ist.

Dies erfordert im Regelfall eine Bewertung des Anteils. Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Feststellung der Wertlosigkeit eines Anteils eine Schlussfolgerung aus Tatsachen, die allein dem FG als Tatsacheninstanz obliegt. In diesem Zusammenhang hat der BFH bislang keine rechtlichen Vorgaben dazu gemacht, welche Tatsachen das FG ggf. feststellen muss, welche Schlüsse es daraus ziehen darf und nach welcher Methode der Wert des Anteils zu bestimmen ist. Entscheidend kommt es vielmehr auf die Umstände des Einzelfalls an.

Bei der verlustrealisierenden Übertragung unter einander nahestehenden Personen ist demnach stets ein Nachweis über den Wert der übertragenden Anteile zu führen. Anzuraten ist eine ordentliche Unternehmens- bzw. Anteilsbewertung⁸, denn bei Anteilsübertragungen zwischen einander nahestehenden Personen, die sowohl eine Entgeltlichkeit als auch eine Unentgeltlichkeit (Schenkung) möglich erscheinen lassen, gehen Zweifel an der Entgeltlichkeit zulasten des Steuerpflichtigen, weil sich die Entgeltlichkeit steuermindernd durch die dann mögliche Anerkennung eines Veräußerungsverlusts i. S. d. § 17 EStG auswirken würde. Folglich tragen die Steuerpflichtigen insoweit die **objektive Beweis- bzw. Feststellungslast, dass die Übertragung ggf. doch nach kaufmännischen Gesichtspunkten erfolgte.⁹**

b) Die Veräußerung bzw. Übertragung erfolgt an einen Arbeitnehmer der Kapitalgesellschaft

- Entgegen der Veräußerung bzw. Übertragung von werthaltigen Anteilen zu einem verhältnismäßig geringen Entgelt zwischen einander nahestehenden Personen kann die verbilligte Veräußerung bzw. Übertragung von werthaltigen Anteilen an Kapitalgesellschaften hingegen zu einer **voll entgeltlichen Veräußerung** i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG führen, **soweit der verbilligte Erwerb beim Anteilserwerber als Arbeitslohn zu qualifizieren ist** (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG).
- Auch bei der verbilligten Veräußerung bzw. Übertragung von werthaltigen Anteilen an Kapitalgesellschaften eines Dritten (z. B. Anteilseigner der jeweiligen Kapitalgesellschaft) an den Arbeitnehmer der Gesellschaft kann Arbeitslohn vorliegen, wenn der geldwerte Vorteil Entgelt „für“ eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer i. R. d. Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Dies gilt **jedoch nur ausnahmsweise**.¹⁰
- Voraussetzung ist, dass sich die Zuwendung des geldwerten Vorteils in Gestalt des verbilligten Erwerbs der Anteile für den Arbeitnehmer als **Frucht seiner Arbeit** für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht.

⁸ BFH, Urteil vom 03.08.2016 – IX R 23/15, BFH/NV 2017 S. 289 - 290; *Trossen* in: GmbH-StB 2017 S. 38 - 39; vgl. auch Kapitel 2 im Skript

⁹ FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 27.05.2009 – 7 K 7301/04 B, 7 K 7301/04, nachgehend BFH, Beschluss vom 27.07.2010 – IX B 174/09, BFH/NV 2010 S. 2097; grundlegend BFH, Urteil vom 24.06.1976 – IV R 101/75, BStBl 1976 II S. 562; BFH, Urteil vom 14.05.1982 – VI R 266/80, BStBl 1982 II S. 772

¹⁰ BFH, Urteil vom 28.02.2013 – VI R 58/11, BStBl 2013 II S. 642

- Der als Arbeitslohn zu erfassende geldwerte Vorteil besteht nicht in der übertragenen Beteiligung selbst, sondern in der Verbilligung, dem **Preisnachlass**, mithin in der **Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem vom Arbeitnehmer zu zahlenden Entgelt**.¹¹
- Beim Arbeitnehmer als Anteilserwerber ist neben dem aufgewendeten verhältnismäßig geringen Entgelt (z. B. symbolischer Kaufpreis von 1 EUR) der Wert seiner Arbeitskraft als geldwerter Vorteil zusätzlich als Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG zu erfassen.¹²
- Dagegen liegt dann kein Arbeitslohn vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen (privatrechtlicher oder persönlicher Natur) zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird; entsprechendes gilt, wenn die Zuwendung auf anderen Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitnehmer und Drittem gründet.
- Im Rahmen einer **Gesamtwürdigung des Einzelfalls** ist dann zu entscheiden, ob beim Veräußerer durch die verbilligte Veräußerung bzw. Übertragung ein teilentgeltliches bzw. unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt, welches nur teilweise bzw. ggf. auch keinen Veräußerungstatbestand nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG auslöst oder ob beim Anteilserwerber vielmehr in dem verbilligten Erwerb der Anteile nach den genannten Grundsätzen Arbeitslohn vorliegt und damit gleichzeitig beim Veräußerer ein voll entgeltliches Rechtsgeschäft gegeben ist.
- Denkbar ist auch, den **Wert der Anteile als einheitliche Leistung aufzuteilen**. Soweit Leistungen sowohl für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft wie auch aus sonstigen Gründen erbracht werden, ist eine Aufteilung grundsätzlich möglich, wenn die Zuwendung bei Würdigung aller Umstände des Einzelfalls gemischt veranlasst ist.¹³ Bei einer Gegenleistung in Gestalt eines symbolischen Kaufpreises von 1 EUR würde eine solche Aufteilung in den meisten Fällen zwangsläufig wieder zu einer unentgeltlichen Übertragung seitens des Veräußerers bzw. Übertragenden und damit gleichzeitig zu einer etwaigen Versagung des Veräußerungsverlusts führen. Darüber hinaus würde der Teil der Leistung (des gemeinen Werts der Anteile), der aus sonstigen Gründen erbracht wurde und letztlich zu einer unentgeltlichen Übertragung (Schenkung) führt, ggf. nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ggf. SchSt auslösen. Der andere Teil der Leistung bzw. des gemeinen Werts der Anteile, der im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis steht, würde beim Anteilserwerber zu Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 und 2 Satz 1 EStG) führen, wenn auch nun in geringerer Höhe.
- Der verbilligte Erwerb einer GmbH-Beteiligung durch eine vom Geschäftsführer des Arbeitgebers beherrschte GmbH kann auch dann zu Arbeitslohn führen, wenn nicht der Arbeitgeber (= GmbH) selbst, sondern **ein Gesellschafter des Arbeitgebers die Beteiligung veräußert**.¹⁴ Gibt es mehrere anerkannte, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke übliche Bewertungsmethoden, ist für die Überprüfung der Höhe des geldwerten Vorteils **die Methode anzuwenden, die ein Erwerber des Geschäftsanteils der Bemessung des Kaufpreises zugrunde gelegt hätte (vgl. Wortlaut in § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG)**.¹⁵
- Zu dem **verbilligten Erwerb von Aktien und GmbH-Anteilen** existieren weitere rechtskräftige Entscheidungen.¹⁶

¹¹ BFH, Urteil vom 15.03.2018 – VI R 8/16, BFH/NV 2018 S. 865

¹² BFH, Urteil vom 26.06.2014 – VI R 94/13, BStBl 2014 II S. 864

¹³ *Pflüger* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 19 EStG Rn. 180

¹⁴ BFH, Urteil vom 01.09.2016 – VI R 67/14, BStBl 2017 II S. 69; BFH, Urteil vom 15.03.2018 – VI R 8/16, BFH/NV 2018 S. 865

¹⁵ BFH, Urteil vom 27.08.2014 – II R 43/12, BStBl 2015 II S. 241

¹⁶ BFH, Urteil vom 07.05.2014 – VI R 73/12, BStBl 2014 II S. 904; BFH, Urteil vom 26.06.2014 – VI R 94/13, BStBl 2014 II S. 864

c) Die Veräußerung bzw. Übertragung erfolgt an einen fremden Dritten

- Bei Verträgen zwischen fremden Personen ist aufgrund des zwischen ihnen bestehenden Interessensgegensatzes – „fremde Personen pflegen sich im Geschäftsleben einander nichts zu schenken“ – grundsätzlich von einer voll entgeltlichen Veräußerung auszugehen.¹⁷ **Auch Freunde sind grundsätzlich fremde Personen, sofern sie nicht als „einander nahestehende Personen“ zu deklarieren sind.**¹⁸
- Haben die Vertragsparteien eines Anteilsübertragungsvertrags eine Veräußerung vereinbart und die Gegenleistung im Vertrag mit 0 EUR oder alternativ mit einem symbolischen Kaufpreis von 1 EUR festgelegt, so ergibt sich daraus, dass sie aus ihrer Sicht, d. h. subjektiv, übereinstimmend dem übertragenen Geschäftsanteil keinen Wert bemessen haben. Liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Beteiligten diese Vereinbarung nur zum Schein geschlossen haben, **besteht für die davon abweichende Annahme einer subjektiven Bewertung mit einem höheren Wert als 0 bzw. 1 EUR ungeachtet der persönlichen Motive für die Übertragung und die Übernahme des Übertragungsgegenstands durch den Erwerber kein Raum.**¹⁹

Beratungshinweis

Der BFH hat es in seinem Urteil vom 03.08.2016²⁰ offen gelassen, welche Anhaltspunkte konkret vorliegen müssten, um von der subjektiven Bewertung der Vertragsparteien abzuweichen. Offenbar spiegeln sich diese Anhaltspunkte aber nicht im objektiven Wert der Anteile wider, denn für eine objektive Bewertung der Anteile besteht bei Anteilsübertragungen zwischen fremden Vertragsparteien kein Raum. Eine objektive Bewertung der Anteile ist im vorliegenden Streitfall in einem zweiten Rechtsgang beim FG nur erforderlich, weil an der Übernehmer-Kapitalgesellschaft sowohl nahe Angehörige als auch der Veräußerer selbst beteiligt waren. Deutlich wird die Differenzierung zwischen Anteilsübertragungen zwischen fremden Personen einerseits oder nahestehenden Personen andererseits auch in den Beiträgen von *Trossen*²¹ sowie in der Deutschen Steuer-Zeitung.²²

Die Finanzverwaltung könnte darauf plädieren, dass es sich hier um eine nicht veröffentlichte Entscheidung handelt, die über den Einzelfall hinaus nicht anzuwenden ist. Dennoch sollte mit Nachdruck darauf verwiesen, dass bei Verträgen zwischen fremden Personen grundsätzlich kein Anlass besteht, die subjektive Bewertung der Vertragsparteien anzuzweifeln. Ausführungen zum Willen der Vertragsparteien sollten ggf. bei entsprechender Nachfrage seitens der Finanzverwaltung gemacht werden. **Die Finanzverwaltung trägt die Beweislast, die Vermutung, dass grundsätzlich in solchen Fällen eine (vollentgeltliche) Veräußerung anzunehmen ist, zu erschüttern. Je höher der Wert des übertragenen Vermögensgegenstandes aus Sicht des Übertragenden ist, umso höhere Anforderungen sind auch an die heranzuziehenden Beweismittel und Indizien zu stellen, aus denen auf die Entkräftung der Vermutung einer voll entgeltlichen Übertragung geschlossen werden kann.**²³

¹⁷ BFH, Urteil vom 07.03.1995 – VIII R 29/93, BStBl 1995 II S. 693; BFH, Urteil vom 03.08.2016 – IX R 23/15, BFH/NV 2017 S. 289 - 290

¹⁸ BFH, Urteil vom 09.05.2017 – IX R 1/16, BFH/NV 2017 S. 1168 - 1170

¹⁹ BFH, Urteil vom 03.08.2016 – IX R 23/15 a. a. O.

²⁰ BFH, Urteil vom 03.08.2016 – IX R 23/15, BFH/NV 2017 S. 289 - 290

²¹ GmbH-StB 2017 S. 38 - 39

²² DStZ 2017 S. 186 - 187

²³ BFH, Urteil vom 09.05.2017 – IX R 1/16, BFH/NV 2017 S. 1168 - 1170

d) **Die Veräußerung bzw. Übertragung erfolgt an eine Kapitalgesellschaft, an welcher der Steuerpflichtige oder eine nahestehende Person des Steuerpflichtigen beteiligt ist**

- Es könnte sich um eine sog. **gemischte verdeckte Einlage** handeln, die zu dem veräußerungsgleichen Tatbestand nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG führt.²⁴

2. **Bei verhältnismäßig geringen Entgelten ist grundsätzlich die im Privatvermögen verankerte Trennungstheorie zu beachten**

- Soweit der gemeine Wert bzw. Verkehrswert der Anteile größer ist als der tatsächliche Kaufpreis, führt dies grundsätzlich zu einem **teilentgeltlichen Vorgang** (bei Veräußerungen zu 1 EUR zumeist zu unentgeltlichen Vorgängen).
- Für die weitere Besteuerung erfolgt dann eine Aufteilung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil.
- Lediglich der **entgeltliche Teil** (Verhältnis: Kaufpreis/gemeiner Wert bzw. Verkehrswert der Anteile) führt zu einem **Veräußerungstatbestand nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG**.²⁵
- Für den **unentgeltlichen Teil** gilt uneingeschränkt die sog. **Fußstapfentheorie**, d. h. entsprechend des prozentualen Anteils sind die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers fortzuführen (**§ 17 Abs. 2 Satz 5 EStG**). Gleichmaßen löst der unentgeltliche Teil einen **Schenkungssteuertatbestand nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG** aus.



Praxishinweis

Nach **§ 8 Abs. 2 i. V. m. Abs. 4 ErbStDV** haben Notare Urkunden über Rechtsgeschäfte (hier: Übertragungs-/Kaufverträge von Gesellschaftsanteilen), die zum Teil oder der Form nach entgeltlich sind (hier: Kaufpreis von 1 EUR), bei denen aber Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass eine Schenkung oder Zweckzuwendung unter Lebenden vorliegt, dem für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt anzuzeigen.

²⁴ BFH, Urteil vom 06.12.2016 – IX R 7/16, BFH/NV 2017 S. 724 - 726

²⁵ BFH, Urteil vom 17.07.1980 – IV R 15/76, BStBI 1981 II S. 11 - 14