

BFH: Veranlagungszeitraumbezogener Beteiligungsbegriff

Der BFH hat im Hauptsacheverfahren in seinem Urteil vom 11.12.2012 nunmehr in gleicher Weise entschieden. Der Beteiligungsbegriff gem. § 17 Abs. 1 S. 4 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ist veranlagungszeitraumbezogen auszulegen, indem das Tatbestandsmerkmal „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt“ in § 17 Abs. 1 S. 1 EStG für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum nach der in diesem Veranlagungszeitraum jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen ist.

BFH, Urteil vom 11.12.2012, [IX R 7/12](#), BStBl II 2013, S. 372

inhaltsgleich: BFH, Urteil vom 11.12.2012, [IX R 34/11](#), nicht amtlich veröffentlicht

Das Absenken der Wesentlichkeitsgrenze von im Privatvermögen gehaltenen GmbH-Anteilen auf 10 % gilt erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999. Bei einer veranlagungszeitraumbezogenen Auslegung des Beteiligungsbegriffs erzielt ein GmbH-Gesellschafter, der auch in den früheren Veranlagungszeiträumen nicht wesentlich (d.h. nicht zu mehr als 25 %) beteiligt war, demnach keinen steuerbaren Veräußerungsgewinn (AdV-Verfahren).

Sachverhalt

Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) war bis zum 28.12.1997 an der B-AG mit 13,52 %, seit dem 29.12.1997 mit 9,98 % und seit dem 27.12.1998 mit 9,22 % beteiligt. Am 01.12.1999 (Streitjahr) veräußerte er 50.000 Aktien und erzielte dabei einen Veräußerungsgewinn. Das Finanzamt unterwarf die Wertsteigerungen der Beteiligung, die auf den Zeitraum nach dem 31.03.1999 erzielt worden sind, der Besteuerung nach § 17 EStG. Dagegen richtet sich die Beschwerde des Antragstellers. Er habe zu keinem Zeitpunkt die Wesentlichkeitsschwelle nach der jeweils gültigen Fassung des Gesetzes überschritten.

Entscheidung

Die Vollziehung des angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheides ist insoweit aufzuheben, als darin ein Veräußerungsgewinn gemäß § 17 EStG angesetzt wurde.

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich, d.h. zu mindestens 10 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (§ 17 Abs. 1 EStG). Die Wesentlichkeitsgrenze von 10 % gilt erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 (§ 52 Abs. 1 EStG). Daraus folgt, dass sie für frühere Veranlagungszeiträume nicht anwendbar ist und es deshalb unerheblich ist, ob der Steuerpflichtige, der im Jahr 1999 eine Beteiligung unter 10 % veräußert, innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft über 10 %, aber bis einschließlich 25 % beteiligt war. Denn in den Veranlagungszeiträumen vor 1999 war eine wesentliche Beteiligung nur dann gegeben, wenn der Veräußerer an der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (so § 17 Abs. 1 S. 4 EStG in früheren Fassungen). Dieser sog. veranlagungszeitraumbezogene Beteiligungsbegriff (so für Verlustfälle bereits BFH-Urteil vom 29.05.2008) entsprach der überwiegenden Auffassung im Schrifttum, indes nicht der damaligen Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 01.03.2005). Das BVerfG hat dieses Urteil aber aufgehoben (BVerfG-Beschluss vom 07.07.2010). Die dort entschiedene Rechtsfrage ist wieder offen.

Es ist mithin zweifelhaft, ob sich die Beteiligungsgrenze nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Wesentlichkeitsgrenze richtet - und damit zurückwirkt - oder ob der Beteiligungsbegriff veranlagungszeitraumbezogen auszulegen ist, indem das Tatbestandsmerkmal "innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt" in § 17 Abs. 1 EStG für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum nach der in diesem Veranlagungszeitraum jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen ist. Der Wertzuwachs in den Zeiträumen vor dem Realisationszeitraum muss steuerbar, also der Einkommensteuer unterlegen haben. Dies ist aber nur der Fall, wenn

der Steuerpflichtige in qualifizierter Weise an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. Die sog. latente Verstrickung muss irgendwann einmal aktuell geworden sein.

Betroffene Norm

§ 17 Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002
Streitjahr 1999

Vorinstanzen

[Finanzgericht Baden-Württemberg](#), Beschluss vom 01.08.2011, 6 V 407/11
Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 28.12.2011, 6 K 3822/11 (zu IX R 7/12)

Fundstelle

BFH, Beschluss vom 24.02.2012, [IX B 146/11](#)
inhaltsgleich: BFH, Urteil vom 11.12.2012, [IX R 34/11](#), nicht amtlich veröffentlicht

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 01.03.2005, VIII R 25/02, BStBl II 2005, S. 436
BVerfG, Beschluss vom 07.07.2010, [2 BvR 748/05](#), [2 BvR 753/05](#), [2 BvR 1738/05](#), BStBl II 2011, S. 86, siehe [Deloitte Tax-News](#)
BFH, Urteil vom 29.05.2008, [IX R 62/05](#), BStBl II 2008, S. 856

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.