

# Anteile an Kapitalgesellschaften

FACTSHEET

**Stand:**

*Oktober 2024*

**Verfasser:**

*Dipl.-Finanzwirt (FH) Ulrich Schröder*

# Vorwort

---

Viel Spaß mit dieser Unterlage !

# Inhalt

---

|   |          |
|---|----------|
| <b>Vorwort .....</b>  | <b>2</b> |
| <b>Anteile an Kapitalgesellschaften .....</b>               | <b>3</b> |
| 1. Anteile an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen ..... | 3        |
| 2. Fiktion der Einkunftsart .....                           | 3        |
| 3. Beteiligungshöhe mindestens 1% .....                     | 3        |
| 4. Veräußerung .....  | 5        |
| 5. Fünfjahreszeitraum .....                                 | 6        |
| <b>Anlagen .....</b>  | <b>8</b> |
| 1. Prüfschema § 17 EStG .....                               | 8        |

# Anteile an Kapitalgesellschaften

---

## 1. Anteile an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen

Für die Anwendung von § 17 EStG ist entscheidend, dass die Anteile an Kapitalgesellschaften, z. B. Aktien oder GmbH-Anteile, im **Privatvermögen** gehalten werden.

Privatvermögen ist grundsätzlich nicht steuerverhaftet. Eine Ausnahme stellen Anteile an Kapitalgesellschaften dar, an denen der Steuerpflichtige mit mindestens 1% beteiligt ist (sog. unternehmerische Beteiligungen).

Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind Aktien, Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder ähnliche Beteiligungen.

Bitte lesen Sie § 17 (1) Satz 1 EStG.

Bitte lesen Sie § 17 (1) Satz 3 EStG.

## 2. Fiktion der Einkunftsart

§ 17 EStG stellt selbst keine Einkunftsart im Sinne des § 2 (1) Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG dar, sondern findet per Fiktion als Ergänzung zu § 15 EStG Anwendung. Lt. Gesetzeswortlaut führt die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne von § 17 EStG zu **Einkünften aus Gewerbebetrieb**.

Der Steuerpflichtige mag keinerlei Gewerbebetrieb unterhalten, sondern bspw. ausschließlich als Monteur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen. Sollte er eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Privatvermögen halten, welche mindestens 1% beträgt, und diese veräußern, so erzielt er dennoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 17 (1) Satz 1 EStG i. V. m. § 15 EStG i. V. m. § 2 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG.

Per Fiktion Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

## 3. Beteiligungshöhe mindestens 1%

Zur Bestimmung der Beteiligungshöhe werden mittelbare und unmittelbare Beteiligungen berücksichtigt.

Besteht neben einer unmittelbaren auch eine mittelbare Beteiligung an der Gesellschaft, liegt eine Beteiligung im Sinne des § 17 (1) Satz 1 EStG vor, wenn die **Zusammenrechnung** eine Beteiligung von mindestens 1% ergibt, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige die mittelbare Beteiligung vermittelnde Kapitalgesellschaft beherrscht oder nicht<sup>1</sup>.

Mittelbare und unmittelbare Beteiligung für Bestimmung 1%-Grenze einbeziehen.

Beispiel:

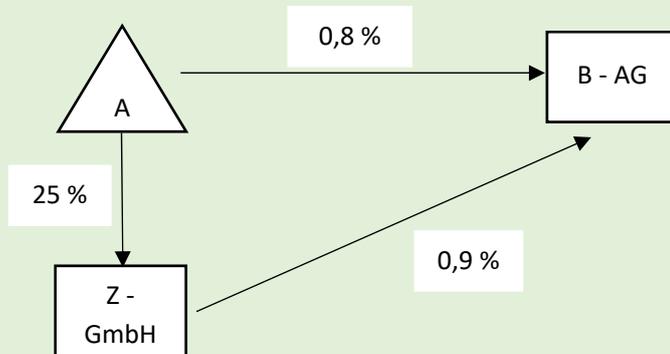
A ist zu 25% an der Z-GmbH unmittelbar beteiligt. Die Z-GmbH ist unmittelbar zu 0,9% an der B-AG beteiligt und A ist an der B-AG ebenfalls zu 0,8% unmittelbar beteiligt.

- Ist A an der B-AG und Z-GmbH beteiligt im Sinne von § 17 (1) Satz 1 EStG ?

---

<sup>1</sup> H 17 (2) > Mittelbare Beteiligung, 1. Spiegelstrich EStH

⇒ Bei der Berechnung der Beteiligungsquote sind mittelbare und unmittelbare Beteiligungen zu addieren.



- ⇒ A ist an der Z-GmbH aufgrund unmittelbarer Beteiligung mit 25% und damit mehr als 1% beteiligt im Sinne des § 17 (1) Satz 1 EStG.
- ⇒ A ist an der B-AG unmittelbar zu 0,8 % beteiligt und mittelbar über die Z-GmbH zu 25% von 0,9 % = 0,225%

|                          |         |
|--------------------------|---------|
| unmittelbare Beteiligung | 0,800 % |
| mittelbare Beteiligung   | 0,225 % |
| gesamte Beteiligung      | 1,025 % |

Damit ist A auch an der B-AG im Sinne des § 17 (1) Satz 1 EStG beteiligt.

**Anteile** die nicht im Privatvermögen, sondern im Betriebsvermögen gehalten werden, zählen bei der Ermittlung der Beteiligungshöhe mit<sup>2</sup>.

Anteile im Betriebsvermögen für Bestimmung 1%-Grenze einbeziehen.

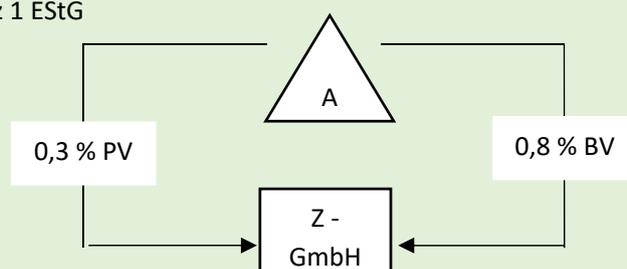
#### Beispiel

A hält an der C-GmbH 0,3% im Privatvermögen und 0,8 % zu Recht im Betriebsvermögen.

- Sind die Anteile des A im Privatvermögen solche im Sinne des § 17 (1) S. 1 EStG ?

⇒ Bei der Berechnung sind Anteile im Privatvermögen und Betriebsvermögen zusammenzurechnen.

$0,3 \% + 0,8 \% = 1,1 \%$  und die Anteile im PV sind solche im Sinne von § 17 (1) Satz 1 EStG



<sup>2</sup> H 17 (2) > Anteile im Betriebsvermögen EStH

Die für die Anwendung des § 17 EStG maßgebliche Höhe einer Beteiligung ist bei einer GmbH aus den Gesellschaftsanteilen zu berechnen. Dies gilt auch, wenn in der GmbH-Satzung die Stimmrechte oder die Verteilung des Gewinns und des Liquidationserlöses abweichend von §§ 29, 72 GmbHG geregelt sind<sup>3</sup>.

Werden von der Kapitalgesellschaft **eigene Anteile** gehalten, ist bei der Entscheidung, ob ein Steuerpflichtiger im Sinne des § 17 (1) Satz 1 EStG beteiligt ist, von dem um die eigenen Anteile der Kapitalgesellschaft verminderten Nennkapital auszugehen<sup>4</sup>.

Eigene Anteile abziehen.

#### Beispiel

A ist zu 0,8 % an der AB-AG beteiligt. Weiterer Gesellschafter ist B mit 72,2 %. Die übrigen 27 % der Anteile hält die AG (an sich) selbst.

- Ist A an der AB-GmbH beteiligt im Sinne des § 17 (1) Satz 1 EStG ?

⇒ Zur Bestimmung, ob A an der AG im Sinne des § 17 (1) Satz 1 EStG beteiligt ist, bleiben die Anteile welche die AG selbst hält, außer Acht.

|  |                     |
|--|---------------------|
| Anteile insgesamt  | 100,0 %             |
| <u>davon hält AG selbst</u>                                      | <u>27,0 %</u>       |
| verbleiben   | 73,0 %              |
| Die Berechnung für A ist von diesem gekürzten Anteil vorzunehmen | $0,8/73 = 1,095 \%$ |

Mit 1,095 % ist A an der AG beteiligt und damit im Sinne des § 17 (1) Satz 1 EStG, nämlich mit mindestens 1%. Eine Verkauf der Anteile würde der Besteuerung unterliegen und zu Einkünfte aus Gewerbebetrieb führen.

## 4. Veräußerung

Veräußerung im Sinne des § 17 (1) EStG ist die entgeltliche Übertragung des rechtlichen oder zumindest des wirtschaftlichen Eigentums an einer Beteiligung auf einen anderen Rechtsträger<sup>5</sup>.

Das heißt bei unentgeltlicher Übertragung, bspw. durch Schenkung, findet § 17 EStG mangels Veräußerung (keine entgeltliche Übertragung) keine Anwendung.

§ 17 (1) EStG braucht entgeltliche Übertragung.

Sollte die Übertragung teilentgeltlich erfolgen, also eine sog. gemischte Schenkung, vorliegen, ist der Vorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Nur der entgeltliche Teil löst die Rechtsfolge des § 17 EStG aus.

Bei teilentgeltlicher Übertragung nur entgeltlicher Teil für § 17 EStG interessant.

<sup>3</sup> H 17 (2) > Nominelle Beteiligung EStH

<sup>4</sup> H 17 (2) > Eigene Anteile EStH

<sup>5</sup> H 17 (4) > Allgemeines, 1. Spiegelstrich EStH

Der unentgeltliche Teil führt grds. zu einer Schenkungssteuer, welche für die Anwendung von § 17 EStG aber unerheblich ist<sup>6</sup>.

Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem Kapitalgesellschaftsanteil ist nach § 39 AO zu beurteilen<sup>7</sup>.

Wird die Beteiligung nicht insgesamt veräußert und wurden die Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten und zu verschiedenen Preisen erworben, kann der Steuerpflichtige bestimmen, welche Anteile oder Teile davon er veräußert. Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns (-verlustes) sind die tatsächlichen Anschaffungskosten dieser Anteile maßgebend<sup>8</sup>

Wahlrecht bei teilweiser  
Veräußerung von GmbH-  
Anteilen

## 5. Fünfjahreszeitraum

Maßgeblich für die Berechnung des Fünfjahreszeitraums ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und nicht des zivilrechtlichen Eigentums<sup>9</sup>. D. h. auf das Vertragsdatum ist nicht abzustellen, sondern auf den Übergang von Nutzen und Lasten.

Beachte hierzu auch das BMF-Schreiben vom 20.12.2010<sup>10</sup>

BMF 20.12.2010, StE 17/1

## 6. Verdeckte Einlage

Die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft steht der Veräußerung der Anteile gleich<sup>11</sup>.

Voraussetzungen einer  
verdeckten Einlage: siehe KSt !

Eine verdeckte Einlage i. S. d. § 8 (3) Satz 3 KStG liegt vor, wenn

- ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person
- der Kapitalgesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet
- und die Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist<sup>12</sup>

Bei der (verdeckten) Einlage wechselt die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft aus dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen in das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft. Das Wirtschaftsgut „Beteiligung an der Kapitalgesellschaft“ ist fortan nicht mehr der natürlichen Person, sondern der Kapitalgesellschaft zuzurechnen.

Die verdeckte Einlage führt zu einer Aufdeckung der stillen Reserven auf Ebene der natürlichen Person, da § 17 (1) Satz 2 EStG diesen Vorgang einer Veräußerung gleichstellt.

<sup>6</sup> H 17 (4) > Teilentgeltliche Übertragung EStH

<sup>7</sup> H 17 (4) > Wirtschaftliches Eigentum, 1. Spiegelstrich EStH

<sup>8</sup> H 17 (5) > Wahlrecht bei teilweiser Veräußerung von GmbH-Anteilen EStH

<sup>9</sup> H 17 (2) > Fünfjahreszeitraum, 3. Spiegelstrich EStH

<sup>10</sup> H 17 (2) > Fünfjahreszeitraum, 1. Spiegelstrich EStH

<sup>11</sup> § 17 (1) Satz 2 EStG

<sup>12</sup> R 8.9 (1) KStR

Beispiel:

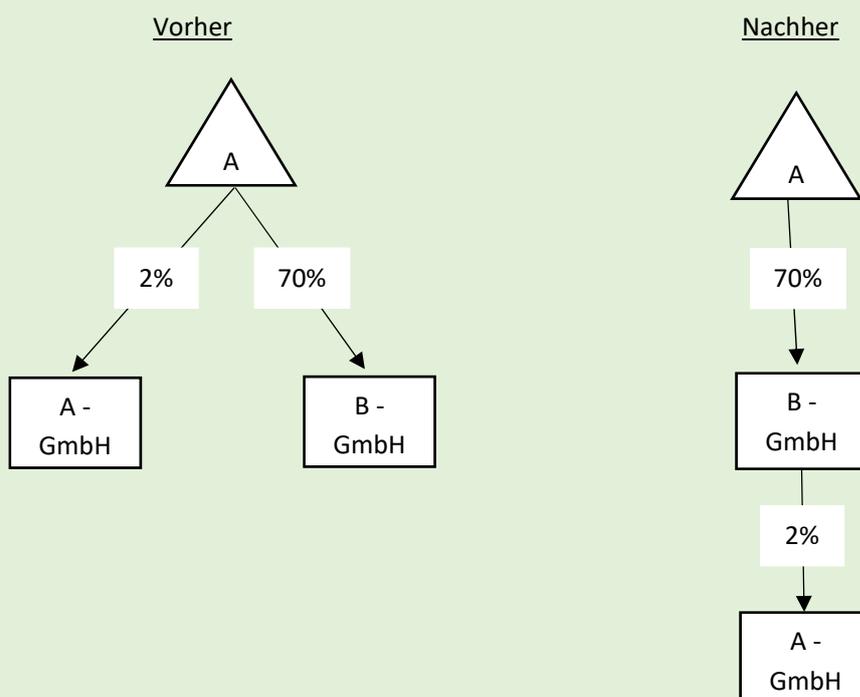
A ist an der A-GmbH mit 2% beteiligt. Zum 30.06.00 legt er die 2% Beteiligung verdeckt in die B-GmbH ein, an welcher er zu 70% beteiligt ist. Beide Beteiligungen hält A im Privatvermögen.

- Führt die verdeckte Einlage zur Anwendung von § 17 EStG ?

⇒ A ist an der A-GmbH beteiligt im Sinne von § 17 (1) Satz 1 EStG, da er zum Zeitpunkt der Einlage mit mindestens 1%, nämlich mit 2%, an der A-GmbH beteiligt ist.

Die verdeckte Einlage wird gemäß § 17 (1) Satz 2 EStG der Veräußerung gleichgestellt.

Daher unterliegt der Vorgang der Einkommensteuer und führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG i. V. m. § 17 (1) Satz 1 und 2 EStG.



## 7. Veräußerung unentgeltliche erworbener Anteile

Hat der Veräußerer den veräußerten Anteil unentgeltlich erworben, so gilt Satz 1 entsprechend, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger oder, sofern der Anteil nacheinander unentgeltlich übertragen worden ist, einer Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre im Sinne von Satz 1, also mindestens 1%, beteiligt war.

Bitte lesen Sie § 17 (1) Satz 4 EStG.

# Anlagen

---

## **1. Prüfschema § 17 EStG**