



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Düsseldorf

Mommsenstraße 160
50935 Köln

Fon 0221/47 43 440
Fax 2001/47 43 499
info@axerpartnerschaft.de

Uerdinger Str. 12
40474 Düsseldorf

Fon 0211 / 43 83 56 0
Fax 0211 / 43 83 56 11
info@axerpartnerschaft.de

Rückwirkung bei Veräußerungsgewinnen nach § 17 EStG zulässig

Der BFH hat sich in zwei am 20. April 2005 veröffentlichten Urteile (BFH vom 01.03.05, VIII R 92/03 und VIII R 25/02) mit der Steuerpflicht des Gewinns aus einer Veräußerung von Geschäftsanteilen an einer GmbH im Jahre 1999 befasst.

Tenor: Die rückwirkende Senkung der Wesentlichkeitsgrenze bei § 17 EStG ist zulässig und nicht verfassungswidrig.

Zum Hintergrund

Diese Sondervorschrift des § 17 EStG zur Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften hat in den letzten Jahren an Bedeutung gewonnen, seit die Grenze für eine wesentliche Beteiligung von 25 über 10 nun seit Anfang 2002 auf ein Prozent gesunken ist. Somit ist nahezu jeder GmbH-Gesellschafter von dieser Regelung betroffen und auch immer mehr Aktionäre rutschen in die maßgebenden Besitzverhältnisse.

Die Herabsetzung der Beteiligungsgrenze führte dazu, dass nunmehr auch bis Ende 1998 oder 2001 eingetretenen Wertsteigerungen steuerlich belastet werden, die nach bis dahin geltendem Recht nicht als wesentlich galten. Denn bei der Anwendung der geminderten Relevanzschwelle war keine Übergangsregelung vorgesehen, daher wurden sämtliche Beteiligungen bis 10 v.H. steuerlich verstrickt.

Handelt es sich bei der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze um eine unzulässige Rückwirkung? Eine Frage, die bereits mehrere Finanzgerichte bejaht hatten. Dem BFH lagen mehrere Revisionen vor.



1. Ist das Tatbestandsmerkmal der wesentlichen Beteiligung für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum verfassungskonform nach der jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen? Führt daher die Herabsetzung der Beteiligungsgrenze von 25 v.H. auf 10 v.H. ab 1999 dazu, dass ein 1999 mit weniger als 10 v.H. beteiligter Steuerpflichtige den Gewinn aus der Veräußerung dieser Beteiligung versteuern muss, weil er vor 1999 noch mit 10 v.H. beteiligt war? (FG Baden-Württemberg, 19.3.02, 1 K 63/00, EFG 701, Rev. VIII R 25/02 sowie FG Münster 31.3.04, 8 K 7113/01 F, EFG 1616, Revision VIII R 50/04).
2. Handelt es sich um eine verfassungswidrige echte Rückwirkung, wenn ein insgesamt mit 20 v.H. an einer GmbH Beteiligter nach dem Beschluss des Bundestags, aber vor Inkraft-Treten des Gesetzes einen Teilgeschäftsanteil veräußert und durch die rückwirkende Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze dennoch als wesentlich beteiligt gilt? (FG Nürnberg 15.9.03, IV 229/2002, EFG 105, Revision VIII R 92/03)
3. Ist der Verlust aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung auch dann zu berücksichtigen, wenn der Veräußerer insgesamt fünf Jahre, aber einen geringeren Zeitraum wesentlich beteiligt war? Verstößt diese Regelung des § 17 Abs. 2 S. 4b EStG gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip? (Sächsisches FG 21.1.04, 7 K 58/99, EFG 1695, Revision VIII R 20/04)

Die aktuellen BFH-Urteile

Es war nicht zuletzt im Hinblick auf den Vorlagebeschluss des IX. Senats des BFH vom 16. Dezember 2003 an das Bundesverfassungsgericht zu § 23 EStG umstritten, ob die Gesetzesänderungen im § 17 EStG zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung geführt haben. Im Beschluss aus 2003 geht es um die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücken (IX R 46/02, BStBl 2004 II S. 284).

Der VIII. Senat des BFH hat dies verneint. Er hat entschieden, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S. des § 17 Abs. 2 EStG entsprechend der bisherigen Rechtsprechung die sog. historischen Anschaffungskosten anzusetzen sind und nicht der gemeine Wert der Geschäftsanteile am 1. Januar 1999.

Er hat die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze auf mindestens 10 v.H. und die mit dem Ansatz der historischen Anschaffungskosten verbundene steuerliche Erfassung stiller Reserven jedenfalls dann für verfassungsgemäß gehalten, wenn die Anteile erst nach dem Gesetzesbeschluss im Bundestag am 4. März 1999 veräußert worden sind (Az. VIII R 92/03).

In dem Verfahren VIII R 25/02 war die Veräußerin des GmbH-Anteils im Jahr 1999 zu weniger als 10 v.H. an der GmbH beteiligt; ihre Beteiligung hatte in den Jahren zuvor aber noch mehr als 10 v.H., jedoch weniger als 25 v.H. betragen. Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG reicht es für die Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns aus, wenn der Gesellschafter "innerhalb der letzten fünf Jahre" vor der Veräußerung wesentlich beteiligt war.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte entschieden, dass diese Vorschrift aus Gründen des verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzes verfassungskonform dahin auszulegen



sei, dass die Wesentlichkeit für die Jahre vor 1999 nach dem damals geltenden Recht zu beurteilen sei. Der VIII. Senat ist dem nicht gefolgt.

Der BFH hält es nicht für verfassungswidrig, dass bei Veräußerungen im Jahre 1999 die abgesenkte Wesentlichkeitsgrenze von 10 v.H. auch für die fünf zurückliegenden Jahre gilt.

Hinweis: Zu beachten ist, dass es bei Investmentfonds nicht zu einer wesentlichen Beteiligung kommt (§ 8 Abs. 5 InvStG). Wird der Anteil an GmbH oder AG binnen Jahresfrist verkauft, handelt es sich unabhängig von Beteiligungsverhältnissen immer um ein privates Veräußerungsgeschäft (§ 23 Abs. 2 EStG).

Ihr Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft zu Fragen der Vermögensanlage:

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

Rolfjosef Hamacher

Fon 0221/47 43 440

Fax 0221/47 43 499

hamacher@axerpartnerschaft.de