

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 93

Gesamthandsgemeinschaften und Treuhandverhältnisse bei privaten Anteilsveräußerungen

Von

Lars Micker



Duncker & Humblot · Berlin

LARS MICKER

**Gesamthandsgemeinschaften und Treuhandverhältnisse
bei privaten Anteilsveräußerungen**

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 93

Gesamthandsgemeinschaften und Treuhandverhältnisse bei privaten Anteilsveräußerungen

Von

Lars Micker



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster
hat diese Arbeit im Sommersemester 2005
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

D 6

Alle Rechte vorbehalten
© 2006 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 3-428-12011-6

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☉

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2005 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen.

Auch an dieser Stelle möchte ich mich bei denjenigen bedanken, ohne die diese Dissertation nicht zustande gekommen wäre.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Professor Dr. Dieter Birk, der die Arbeit als Doktorvater betreut und mein Interesse am Steuerrecht schon im Studium nachhaltig geprägt hat. Für die Bereitschaft zur Übernahme des Zweitgutachtens bin ich des Weiteren Herrn Professor Dr. Heinrich Weber-Grellet zu Dank verpflichtet.

Herrn Professor Dr. Hans D. Jarass möchte ich für den akademischen Freiraum danken, den er mir als wissenschaftlichem Mitarbeiter am Lehrstuhl für deutsches und europäisches Öffentliches Recht gewährt hat.

Auch den Herausgebern der Schriftenreihe, Herrn Professor Dr. Joachim Lang und Herrn Professor Dr. Jens Peter Meincke, danke ich für die Aufnahme der Arbeit in die „Schriften zum Steuerrecht“.

Frau Beate Ashölter danke ich besonders herzlich für die Mithilfe bei der Erstellung des druckfertigen Manuskriptes.

Das Gelingen einer Dissertation wird nach meiner Erfahrung schließlich auch durch ein angenehmes Umfeld gefördert, sei es in ideeller Weise oder durch wertvolle Gespräche. Daher möchte ich auch meiner Freundin, Frau Susanne Thonemann, meinen Großeltern, Herrn Dr. Saša Beljin sowie weiteren engen Freunden meinen persönlichen Dank für die schöne gemeinsame Zeit in Münster aussprechen.

Meine Eltern haben mich zu jeder Zeit und in jeder Hinsicht großzügig unterstützt. Dafür werde ich ihnen immer dankbar sein. Die Arbeit ist ihnen gewidmet.

Münster, im Februar 2006

Lars Micker

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Problemstellung und normative Grundlagen	17
A. Problemstellung.....	17
B. Normative Grundlagen	18
I. § 17 EStG als Ausnahme zur generellen Steuerfreiheit von Privatveräußerungsgewinnen	18
1. Überblick zum Regelungsinhalt	18
2. Regelungszweck und rechtssystematische Bedeutung nach Absenken der Beteiligungsgrenze	19
a) Bedenken gegen eine Vergleichbarkeit mit der Mitunternehmerschaft	21
b) Bedenken gegen Begründung der Norm mit der Erfassung von finanzieller Leistungsfähigkeit.....	25
3. Tatbestand und Rechtsfolgen des § 17 EStG im Überblick.....	27
a) Steuertatbestand.....	27
aa) Anteile an einer Kapitalgesellschaft.....	28
bb) Veräußerung	28
cc) Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung zu mehr als 1 vom Hundert innerhalb der letzten fünf Jahre	29
(1) Der Begriff der Beteiligung und erweiterte Steuerpflicht nach § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG.....	29
(2) Verfassungsrechtliche Bedenken gegen das Absenken der Beteiligungsgrenze.....	30
(a) Verstoß der Herabsetzung gegen Art. 3 Abs. 1 GG	30
(b) Verstoß der Herabsetzung gegen das Rückwirkungsverbot	35
b) Steuerbemessungsgrundlage und Steuerrechtsfolgen	45
II. Die Zurechnungsnorm des § 39 AO	46
1. Regelungsgehalt	46
2. Regelungszweck.....	48

- § 2 Überblick zur subjektiven Zurechnung einer Beteiligung im Sinne von § 17 EStG** 49
 - A. Regelzuweisung des § 39 Abs. 1 AO 49
 - B. Zurechnung aufgrund wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO..... 50
 - I. Einzelfälle wirtschaftlichen Eigentums im Sinne von § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO 51
 - 1. Wirtschaftliches Eigentum und dingliche Rechte 51
 - 2. Wirtschaftliches Eigentum und schuldrechtliche Rechte und Pflichten 52
 - 3. Wirtschaftliches Eigentum in der Familie 52
 - 4. Wirtschaftliches Eigentum und Schenkung 53
 - a) Kein wirtschaftliches Eigentum beim Schenker 53
 - b) Wirtschaftliches Eigentum beim Schenker..... 54
 - II. Spezialfälle des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO 54
 - C. Zurechnung bei Gesamthandsgemeinschaften..... 55
- § 3 Beteiligungen unter Einschaltung von Gesamthandsgemeinschaften** 57
 - A. Wirtschaftlicher Hintergrund für die Zwischenschaltung von Gesamthandsgemeinschaften..... 57
 - B. Beispiele zu zwei zentralen Zurechnungsproblemen 58
 - C. Beispiel 1: Veräußerung eines Gesamthandanteils als Veräußerung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG?..... 59
 - I. Meinungsstand..... 59
 - 1. Kein Eingreifen von § 17 EStG bei Veräußerung eines Anteils der Gesamthand..... 59
 - 2. Eingreifen des § 17 EStG auch bei Veräußerung eines Gesamthandanteils 62
 - II. Kritische Würdigung 63
 - 1. Parallelität zu BFH, BStBl. II 1978, 368 64
 - 2. Parallelität zu den Entscheidungen zu § 23 EStG: Qualifizierte Anknüpfung an das Zivilrecht auch bei § 17 EStG?..... 64
 - a) Die Entscheidungen zu § 23 EStG 65
 - b) Übertragbarkeit der Grundsätze auf § 17 EStG 66
 - aa) Qualifizierte zivilrechtliche Anbindung 66

bb) Sachliche Rechtfertigung für die Abweichung.....	69
(1) Generelle Möglichkeit einer Abweichung vom Zivilrecht.....	69
(2) In Betracht kommende Rechtfertigungsgründe.....	70
3. Die Bedeutung der Vorschrift des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO	72
a) § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO in der Lesart des Finanzgerichts Köln.	72
b) Beurteilung: Großzügigere Anwendung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO	73
aa) Das Merkmal der „Erforderlichkeit“ in der Rechtsprechung	74
bb) Aussagen zu § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO in der Literatur	76
cc) Konklusion und Lösung des ersten Beispiels.....	77
D. Beispiel 2: Gesamthand oder Gesamthänder als Veräußerer	78
I. Nichteingreifen des § 17 EStG	78
1. Argumentation der Rechtsprechung	79
2. Begründungsansätze der herrschenden Literatur	82
II. Eingreifen des § 17 EStG schon bei qualifizierter Beteiligung der Gesamthand.....	84
E. Kritik der Bruchteilsbetrachtung	85
I. Zivil- und steuerrechtliche Betrachtung der Gesamthand.....	86
1. Zivilrechtliche Betrachtung von Gesamthandsgemeinschaften	86
a) Die Erbengemeinschaft.....	87
b) Die Gütergemeinschaft	88
c) Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts	89
d) Die Partnerschaftsgesellschaft.....	92
e) Offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft.....	93
f) Schlussfolgerungen der zivilrechtlichen Betrachtung von Gesamthandsgemeinschaften	93
aa) Traditionelle Auffassung zur Rechtsnatur der Gesamthand.....	94
bb) Die Gegenposition	94
cc) Entscheidung und Konsequenzen.....	95
(1) Vereinbarkeit der Modelle mit den gesetzlichen Regelungen zur OHG, KG, GbR und PartG.....	97
(2) Vereinbarkeit der Modelle mit den gesetzlichen Regelungen zur Erben- und Gütergemeinschaft.....	101
(a) Erwägungen zur Erbengemeinschaft	101
(b) Erwägungen zur Gütergemeinschaft	105
(3) Konsequenzen.....	105

2.	Steuerrechtliche Betrachtung von Gesamthandsgemeinschaften ..	106
a)	Aussagen des Bundesfinanzhofs zur Gesamthand im Einkommensteuerrecht	107
aa)	Die alte Bilanzbündeltheorie.....	107
bb)	Abkehr von der Bilanzbündeltheorie.....	108
	(1) Fallgruppen, in denen auf die Gesamthänder abzustellen ist.....	108
	(2) Fallgruppen, in denen auf die Gesamthand abzustellen ist	113
cc)	Zusammenfassung.....	118
b)	Aussagen in der Literatur zur Einordnung von § 17 EStG	121
c)	Stellungnahme und Konsequenzen.....	124
II.	Die von § 17 EStG bezweckte Erfassung von finanzieller Leistungsfähigkeit: Gebot für Bruchteils- oder Einheitsbetrachtung?.....	129
1.	Die Auffassung des BFH: Bruchteilsbetrachtung als Gebot der Steuergerechtigkeit.....	130
2.	Leistungsfähigkeit bei Zwischenschaltung von Gesamthandsgemeinschaften.....	130
a)	Grundsätze zum Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	131
b)	Anwendung der Grundsätze auf § 17 EStG.....	132
aa)	Vergleichbarkeit zwischen Bruchteilsgemeinschaft und Gesamthand?.....	133
bb)	Rechtfertigung der Ungleichbehandlung: Veräußerungen durch Gesamthandsgemeinschaften als Erhöhung der Leistungsfähigkeit.....	134
§ 4	Treuhandverhältnisse im Rahmen der Besteuerung nach § 17 EStG	141
A.	Überblick zu zivilrechtlichen Grundlagen und Arten des Treuhandverhältnisses.....	141
I.	Wesentliche Merkmale und Arten von Treuhandverhältnissen.....	141
1.	Vollrechts- und Ermächtigungstreuhand	143
2.	Abgrenzung nach dem Zweck der Treuhand	145
3.	Abgrenzung nach dem Offenbarungsgrad	145
II.	Überblick zur zivilrechtlichen Wirksamkeit des Treuhandverhältnisses.....	146
B.	Wirtschaftlicher Hintergrund der Zwischenschaltung von Treuhandverhältnissen.....	148

C. Treuhand und Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG: Das Zurechnungsproblem.....	150
I. Ausgangspunkt: Der Tatbestand des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO.....	151
1. Zurechenbares Treugut.....	151
2. Anerkennung des Treuhandverhältnisses	152
a) Steuerrechtliche Anerkennung der Treuhandabrede bei zivilrechtlicher Unwirksamkeit?	152
b) Inhaltliche Anforderungen an das Treuhandverhältnis nach Aussagen von Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur.....	154
aa) Grundsätzliches zur Anerkennung eines Treuhandverhältnisses.....	154
bb) Das Kriterium der Weisungsgebundenheit.....	155
(1) Allgemeine Aussagen zur Weisungsgebundenheit.....	155
(2) Einschränkung der Weisungsbefugnisse durch Regelungen unter mehreren Treugebern	156
(a) Betrachtung von Treugebern im Zusammenhang mit Immobilienfonds und Bauherrenmodellen	159
(b) Treugeber und Mitunternehmerschaft.....	162
(3) Zusammenfassende Beurteilung	165
(a) Unmaßgeblichkeit der Bindung zwischen den Treugebern	165
(b) Weisungsrecht gegenüber dem Treuhänder maßgeblich.....	166
cc) Verpflichtung zur jederzeitigen Herausgabe an den Treugeber und Kündigungsrechte	166
(1) Aussagen der Finanzverwaltung	168
(2) Aussagen der Rechtsprechung	169
dd) Verwertung des Treuguts am Markt durch den Treugeber.....	170
ee) Handeln des Treuhänders auf Rechnung und Gefahr des Treugebers	170
(1) Aussagen der Finanzverwaltung	171
(2) Aussagen der Rechtsprechung	171
c) Vereinbarung und tatsächliche Durchführung der Treuhandabrede.....	172
3. Besondere Strenge bei Treuhandverhältnissen unter nahen Angehörigen.....	175
II. Grundlagen zur Nachweispflicht nach § 159 AO	176
III. Konsequenzen für die Beispielfälle 1 und 2.....	178
1. Weisungsrechte des Treugebers	179
2. Beendigung des Treuhandverhältnisses durch den Treugeber	181
a) Vertragliche Kündigungsmöglichkeiten für den Treugeber....	181

b) Rückübertragungsanspruch ohne wesentliche wirtschaftliche Einbußen	182
3. Verwertung des Treuguts am Markt durch den Treugeber	182
4. Handeln des Treuhänders auf Rechnung und Gefahr des Treugebers	183
5. Durchführung des Treuhandverhältnisses und formelle Vorgaben	184
§ 5 Zusammenfassung der Ergebnisse	186
Literaturverzeichnis	192
Sachverzeichnis	207

Abkürzungsverzeichnis

AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AO-StB	Der AO-Steuerberater (Zeitschrift)
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
BayVBl.	Bayerische Verwaltungsblätter (Zeitschrift)
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BSGE	Entscheidungen des Bundessozialgerichts
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DNotZ	Deutsche Notarzeitschrift
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitschrift
DStZ/A	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A (Zeitschrift)
DZWir	Deutsche Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
Einf.	Einführung
EstB	Der Ertragsteuerberater (Zeitschrift)
EstG	Einkommensteuergesetz
FB	Finanz-Betrieb (Zeitschrift)
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz

HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i.E.	im Ergebnis
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
ISiR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JbFfStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
KFR	Kommentierte Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steuerialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LG	Landgericht
LKV	Landes- und Kommunalverwaltung (Zeitschrift)
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht (Zeitschrift)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
Rdnr.	Randnummer
Rdnm.	Randnummern
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
StBerG	Steuerbereinigungsgesetz
StBg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StJB	Steuerberaterjahrbuch (Zeitschrift)
StEnlgG	Steuerentlastungsgesetz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
VerwArch	Verwaltungsarchiv (Zeitschrift)
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VZ	Veranlagungszeitraum
WiVerw	Wirtschaft und Verwaltung (Zeitschrift)
WpÜG	Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
Ziff.	Ziffer
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZPO	Zivilprozeßordnung

§ 1 Problemstellung und normative Grundlagen

A. Problemstellung

Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 vom Hundert beteiligt war. Diese Ausnahme von der grundsätzlichen Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne¹ wirft u. a. beim Erfordernis einer 1%igen Beteiligung Fragen auf und zeigt sich als besonders beratungsrelevant.

Zur Vermeidung des Hineinwachsens in die Steuerverstrickung wird gelegentlich etwa die unentgeltliche Übertragung von Geschäftsanteilen oder Aktien an der Kapitalgesellschaft auf nahe Angehörige empfohlen. Hierbei ist zunächst zu berücksichtigen, dass solche Übertragungen außerhalb der schenkungsteuerrechtlichen Freibeträge zum Anfall von Schenkungsteuer führen können. Weiterhin ist daran zu denken, dass bei einer unentgeltlichen Übertragung für die Frage, ob der Anteilseigner innerhalb der letzten fünf Jahre maßgeblich an der Kapitalgesellschaft beteiligt war, gemäß § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG auf die Besitzzeiten des Rechtsvorgängers abgestellt wird. Daher führt die unentgeltliche Übertragung noch nicht sofort zur Vermeidung der Steuerverstrickung der bis dahin gebildeten stillen Reserven.²

Praxisrelevant ist besonders für den Venture Capital- wie auch für den Familienbereich, dass zur steuerlichen Optimierung vermögensverwaltende Personengesellschaften zwischengeschaltet werden, welche mehr als 1% an einer Kapitalgesellschaft halten. Bisher wird durch solche Personengesellschaften „hindurchgerechnet“, so dass selbst eine 100%ige Beteiligung der Personengesellschaft an einer Kapitalgesellschaft keine Beteiligung im Sinne der Vorschrift

¹ Vgl. *Weber-Grellet*, in: Schmidt (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, 23. Aufl. 2004, § 17, Rdnr. 2; *Birk*, Steuerrecht, 7. Aufl. 2004, Rdnr. 535; *Crezelius*, Steuerrecht II, 2. Aufl. 1994, § 6, Rdnr. 31; *Bornheim*, Die Erweiterung der Besteuerung nach § 17 I EStG durch das StSenkG, DB 2001, 162; vgl. zur betriebswirtschaftlichen Sicht *Watrinn/Lühn*, Besteuerung privater Veräußerungsgewinne nach dem StVergAbG-E, DB 2003, 168 ff.; zu rechtspolitischen Fragen *Pöllath*, Veräußerungsgewinnbesteuerung 2002 – was nun?, DB 2002, 1342 ff.

² Wenn dies erstrebt wird, sollten die Anteile an der Kapitalgesellschaft entweder veräußert oder zu Teilwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden.

auf Seiten der Personengesellschafter auslösen muss. Diese „Durchrechnungspraxis“ wird durch den BFH bestätigt.³ Gleichwohl verbleiben gegen diese Anwendung von § 17 EStG Bedenken, die in dieser Arbeit erörtert werden. Dabei wird jedoch nicht nur auf die Zwischenschaltung von Personengesellschaften, sondern auch vergleichend auf andere Gesamthandsgemeinschaften eingegangen.

Neuere Vertragsentwürfe sehen Gestaltungen mit Treuhandverhältnissen vor. Auch hier stellt sich die Frage, inwieweit unter Einschaltung solcher Treuhandverhältnisse eine „Durchrechnung“ aufrechterhalten werden kann und wo die Grenzen liegen.

Dabei ist vor allem zu berücksichtigen, dass ein wirtschaftliches Interesse daran besteht, einzelne Treugeber in ihren Rechten bezüglich des Treugutes, einzuschränken. Im Ergebnis wird damit die Frage relevant, inwieweit die Beschneidung von Treugeberrechten die steuerrechtliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses verhindern kann.

Die Arbeit gibt sogleich einen Überblick zu den normativen Grundlagen von § 17 EStG auf der einen und § 39 AO auf der anderen Seite. Hierbei wird besonders auf den Zweck des § 17 EStG eingegangen, der sich durch die Senkung der Beteiligungsgrenze verändert hat. Auch werden verfassungsrechtliche Fragen der Absenkung behandelt. Im Anschluss erfolgt ein Überblick zur subjektiven Zurechnung einer Beteiligung. Auf Grundlage dieses Befundes werden dann Zurechnungsprobleme im Bereich von Gesamthandsgemeinschaften und Treuhandverhältnissen problematisiert. Zur Verdeutlichung der Probleme werden jeweils Beispiele aufgezeigt.

B. Normative Grundlagen

I. § 17 EStG als Ausnahme zur generellen Steuerfreiheit von Privatveräußerungsgewinnen

1. Überblick zum Regelungsinhalt

Gemäß § 17 EStG wird der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei einer Beteiligung des Veräußerers von nunmehr mindestens 1 vom Hundert auch dann erfasst, wenn die Anteile zum Privatvermögen gehören. Vor Inkrafttreten des StSenkG vom 23.10.2000⁴ war eine *wesentliche* Beteiligung erforderlich. Eine solche war nach der bis einschließlich

³ Grundlegend aus neuerer Zeit BFH, BStBl. II 2000, 686; BFH/NV 2001, 17.

⁴ BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428.

VZ 1998 geltenden gesetzlichen Regelung in § 17 Abs. 1 Satz 4 a.F. nur gegeben, wenn der Veräußerer zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt war. Ab VZ 1999 war die Quote, ab der eine Beteiligung als *wesentlich* eingestuft wurde, auf „mindestens 10 v. H.“ abgesenkt worden.⁵

§ 17 EStG stellt neben der Regelung der §§ 22 Nr. 2, 23 EStG eine weitere Ausnahme von dem Grundsatz dar, dass regelmäßig in Form von Veräußerungsgewinnen realisierte Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern des *Privatvermögens* nicht nach dem Einkommensteuergesetz steuerbar sind.⁶ Die Herabsetzung der Beteiligungsgrenze auf ein Prozent durchbricht in diesem Zusammenhang die systemtragende Unterscheidung von betrieblichem und privatem Vermögen weitreichender als jemals zuvor.⁷

2. Regelungszweck und rechtssystematische Bedeutung nach Absenken der Beteiligungsgrenze

Zur Rechtfertigung der beschriebenen Systemdurchbrechung werden mehrere Gründe genannt. Überholt ist die Begründung zum EStG 1925, wonach der Zweck der Regelung in einer Erfassung von stillen Reserven liegen sollte, wenn ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft steuerneutral in eine Kapitalgesellschaft eingebracht und später die Anteile an der Kapitalgesellschaft veräußert werden. Denn für die Veräußerung solcher Anteile gilt nach der Rechtsprechung § 16 EStG bzw. der damals noch nicht existente § 21 UmwStG.⁸

Das BVerfG hielt im Beschluss vom 7.10.1969⁹ § 17 Abs. 1 EStG (1965) mit der damaligen Wesentlichkeitsschwelle von mehr als 25 Prozent deshalb für sachlich vertretbar, weil es eine solche Beteiligung eines Gesellschafters wegen

⁵ Zur Rechtsentwicklung hinsichtlich der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und -verlusten vgl. allgemein *Kanzler*, Problematik der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, FR 2000, 1245, und speziell zu § 17 EStG *Hörger*, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 17, Rdnr. 1; *Fohler*, Private Anteilsveräußerung und vermögensverwaltende Personengesellschaften, 2003, 21 ff.; *Crezelius*, Die Rückbezüglichkeit in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, DB 2003, 230/231.

⁶ *Ebling*, in: Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerrecht, § 17 EStG, Rdnr. 2; *Weber-Grellet*, in: Schmidt (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, 23. Aufl. 2004, § 17, Rdnr. 2; *Schneider*, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 17, Rdnr. A1; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9, Rdnr. 592.

⁷ *Schulte*, Die geplante Absenkung der Beteiligungsgrenze des § 17 EStG im System des Einkommensteuerrechts, DB 2000, 1043.

⁸ Vgl. *Hörger*, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 17, Rdnr. 8; *Ebling*, in: Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerrecht, § 17 EStG, Rdnr. 5.

⁹ BVerfGE 27, 111/128; ähnlich BFH BStBl.II 1993, 292/294 f.