

## **VERÄUSSERUNGSGEWINN NACH § 17 EStG BEI TEILENTGELTLICHER ÜBERTRAGUNG EINES GMBH- ANTEILS**

<b>Gericht/Az:</b>	BFH, Urteil vom 12.12.2023 IX R 15/23
<b>Fundstelle:</b>	juris
<b>Gesetz:</b>	§ 17 EStG
<b>Streitfrage:</b>	Wie ist der Freibetrag bei § 17 EStG im Rahmen einer teilentgeltlichen Übertragung zu berechnen?

Werden im Privatvermögen gehaltene Anteile an einer Kapitalgesellschaft i. S. des § 17 EStG teilentgeltlich veräußert, ist die sog. strenge Trennungstheorie anzuwenden. Dies bedeutet, dass die Übertragung nach dem Verhältnis der Gegenleistung zum Verkehrswert der übertragenden Anteile in eine entgeltliche und in eine unentgeltliche Übertragung aufzuteilen ist. Der BFH bestätigt damit seine bisherige Rechtsprechung<sup>1</sup>.

**Es gilt die Trennungstheorie**

Zudem stellt der BFH klar, wie der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG in teilentgeltlichen Fällen zu berechnen ist. Nur i. H. der Entgeltlichkeitsquote kommt der Freibetrag in Betracht. Es gilt beispielhaft<sup>2</sup>:

**Berechnung des Freibetrags in teilentgeltlichen Fällen**

### **Sachverhalt**

A ist Alleingesellschafter der X-GmbH und damit wesentlich i. S. des § 17 EStG beteiligt. Er überträgt seinen GmbH-Anteil (100 %) an seinen Sohn S zum Preis von 30.000 €. Der Verkehrswert des Anteils beträgt 300.000 €. Die historischen Anschaffungskosten des A betragen 25.000 €.

### **Stellungnahme**

In Höhe des entgeltlichen Teils liegt eine steuerpflichtige Veräußerung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vor. Es ist das Teileinkünfteverfahren anzuwenden (§ 3 Nr. 40 Buchstabe c; § 3c Abs. 2 EStG). Die Entgeltlichkeitsquote beträgt 10 % (30.000 € / 300.000 €). Nach der sog. strengen Trennungstheorie sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nur 2.500 € (25.000 € x 10 %) der Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Nach § 17 Abs. 2 und Abs. 3 EStG ermittelt sich der nach § 17 EStG zu versteuernde Gewinn wie folgt:

Veräußerungspreis: 30.000 €, davon 60 % =	18.000 €
./ AK entgeltl. Teil: 2.500 €, davon 60 % =	<u>./ 1.500 €</u>
Veräußerungsgewinn	<u>16.500 €</u>
./ maximaler Freibetrag:	
9.060 € x 10 % =	906 €
Abschmelzung:	
36.100 € x 10 % =	3.600 €

1 BFH, Urteil v. 17.7.1980 IV R 15/76, BStBl 1981 II S. 11; siehe auch H 17 (4) EStH „Teilentgeltliche Übertragung“.  
2 Das nachfolgende Beispiel basiert vereinfacht auf den Zahlen des Besprechungsurteils.

**VERÄUSSERUNGSGEWINN NACH § 17 EStG BEI TEILENTGELTLICHER  
ÜBERTRAGUNG EINES GMBH-ANTEILS**

./ Veräußerungsgewinn	16.500 €	
Abschmelzung Freibetrag um verbleibender Freibetrag		./ 12.900 € 0 €
zu versteuern nach § 17 EStG		<u>16.500 €</u>

**Praxishinweise**

**Für unentgeltlichen Teil: Fußstapfentheorie**

**Was passiert, wenn nicht der gesamte Anteil übertragen wird?**

**Hinweis zur SchenkSt**

**Was gilt bei § 16 EStG?**

1. In Höhe des unentgeltlichen Teils liegt ein Fall der Fußstapfentheorie vor. Es sind historische Anschaffungskosten des A i. H. von 22.500 € (90 % von 25.000 €) auf S übergegangen (§ 17 Abs. 2 Satz 5 EStG). Die Anschaffungskosten des S betragen somit insgesamt 52.500 € (22.500 € + 30.000 €).
2. Wird im vorstehenden Beispiel nicht der gesamte Anteil, sondern z. B. nur die Hälfte hiervon veräußert, müsste die Freibetrags-Berechnung nochmals um den Faktor 50 % angepasst werden. Es ergibt sich sodann ein Veräußerungsgewinn von 8.250 € sowie ein maximaler Freibetrag von 453 €, welcher auf 0 € abgeschmolzen wird.
3. Schenkungsteuerrechtlich liegt eine gemischt-freigebeige Zuwendung vor. Die Übertragung des GmbH-Anteils ist begünstigungsfähig nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG und kann damit dem Grunde nach der Verschonung nach § 13a ErbStG unterfallen. Der Kaufpreis kann als Gegenleistung bereicherungsmindernd abgezogen werden. Soweit für den GmbH-Anteil eine Verschonung nach § 13a ErbStG gewährt wird, ist der Abzug allerdings eingeschränkt (§ 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG).
4. Bei Veräußerungen i. S. des § 16 EStG, welche nicht zum vollen Entgelt stattfinden, gilt die sog. Einheitstheorie. Sofern das Entgelt unterhalb des übertragenen Kapitalkontos liegt, gilt der Vorgang als voll unentgeltlich (damit § 6 Abs. 3 EStG); sofern das Entgelt über dem Kapitalkonto liegt, gilt der Vorgang als voll entgeltlich (damit § 16 EStG)<sup>3</sup>. Liegt das Entgelt über dem Kapital, ist ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG (auch im Falle des Teilentgeltes) zu gewähren<sup>4</sup>. Wird - bezugnehmend auf das obige Beispiel - ein Mitunternehmeranteil mit einem Kapital von 25.000 € für 30.000 € veräußert, obgleich der Verkehrswert des Anteils bei 300.000 € liegen würde, beträgt der Veräußerungsgewinn i. S. des § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 16 Abs. 2 EStG: 30.000 € Veräußerungspreis ./ 25.000 € Kapital = 5.000 €. Dieser Gewinn wäre nach Anwendung des Freibetrags i. S. des § 16 Abs. 4 EStG - bei Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen - gänzlich steuerfrei.

<sup>3</sup> Vgl. ausführlich Wacker, in Schmidt, EStG, 43. Aufl., § 16 Rz. 66 ff. m. w. N.

<sup>4</sup> BFH, Urteil v. 10.7.1986 IV R 12/81, BStBl 1986 II S. 811; hierzu kritisch, der die Gewährung des Freibetrags bei einem Teilentgelt u. E. zu Recht für systematisch falsch erachtet Wacker, in Schmidt, EStG, 43. Aufl., § 16 Rz. 66.

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail [info@neufang-akademie.de](mailto:info@neufang-akademie.de), [www.neufang-akademie.de](http://www.neufang-akademie.de)