

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Einbeziehung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft iSd. § 1a KStG in § 17 Abs. 1 Satz 3 (klarstellende Folgeänderung).
- ▶ Fundstelle: Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889).

## § 17

### Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch KöMoG v. 25.6.2021  
(BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889)

(1) <sup>1</sup>Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört 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 Prozent beteiligt war. <sup>2</sup>Die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft steht der Veräußerung der Anteile gleich. <sup>3</sup>Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind Aktien, Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen **sowie Anteile an einer optierenden Gesellschaft im Sinne des § 1a des Körperschaftsteuergesetzes**. <sup>4</sup>Hat der Veräußerer den veräußerten Anteil innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung 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 der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre im Sinne von Satz 1 beteiligt war.

(2) bis (7) *unverändert*

Autor: Dr. Reimer *Stalbold*, Vors. Richter am FG, Münster  
Mitherausgeber: Dipl.-Finw. Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

## Kompaktübersicht

J 22-1 **Inhalt der Änderung:** § 17 Abs. 1 Satz 3 bestimmt, welche Beteiligungen zu den Anteilen an einer KapGes. iSv. Abs. 1 Satz 1 gehören. Mit dem KöMoG ist in Abs. 1 Satz 3 ein zweiter Halbsatz aufgenommen worden, welcher (klarstellend) regelt, dass auch Anteile an einer optierenden Gesellschaft iSd. – als zentraler Bestandteil des KöMoG eingefügten – § 1a KStG Anteile an einer KapGes. iSv. Abs. 1 Satz 1 sind. In § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ist ein inhaltsgleicher Halbsatz aufgenommen worden.

J 22-2 **Rechtsentwicklung:**

▶ **Zur Gesetzesentwicklung bis 2018** s. § 17 Anm. 1.

▶ **WElektroMobFördG („JStG 2019“)** v. **12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Siehe § 17 Anm. J 20-2.

▶ **KöMoG v. 25.6.2021** (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889): (Klarstellende) Einbeziehung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft iSd. § 1a KStG in die Beteiligungen iSv. § 17 Abs. 1 Satz 3.

J 22-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Neuregelung tritt nach Art. 12 Abs. 1 KöMoG am 1.1.2022 in Kraft.

J 22-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:**

▶ **Grund der Änderung:** Das KöMoG hat mit § 1a KStG für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften die Option eingeführt, wie eine KapGes. behandelt und damit nach dem KStG besteuert zu werden. In § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG ist hierbei zugleich geregelt worden, dass die Gesellschafter einer solchermaßen optierenden Gesellschaft wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer KapGes. zu behandeln sind. § 1a Abs. 3 KStG ergänzt insoweit ausdrücklich, dass für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen die Beteiligung dann als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer KapGes. gilt.

Im Falle der Veräußerung der Anteile an einer optierenden Gesellschaft iSv. § 1a KStG ist damit bereits aufgrund der vorgenannten Regelungen in § 1a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 KStG nicht § 16, sondern § 17 EStG anwendbar. Das hat auch der Gesetzgeber selbst so eingeschätzt und die Anpassung des § 17 Abs. 1 Satz 3 (ebenso wie diejenige des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, s. § 20 Anm. J 22-1) als „klarstellende Folgeänderung“ bezeichnet (vgl. Begr. zum Regierungsentwurf, BTDrucks. 19/28656, 30). Motiv für die Aufnahme der Klarstellung in § 17 dürfte zum einen gewesen sein, vorsorglich etwaige Zweifel an dessen Anwendbarkeit über § 1a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 KStG auszuräumen (etwa im Hinblick darauf, ob es sich bei § 17 mit der im Grundsatz an das Stamm- bzw. Grundkapital anknüpfenden Beteiligungsquote um eine Regelung handelt, deren Tatbestandsmerkmale nur von echten KapGes. erfüllt werden

können und welche die vorgenannten Vorschriften daher eventuell nicht erfassen könnten, vgl. hierzu etwa *Levedag*, DStR-Beihefter 2021, 3 [20], s. allg. § 1a KStG Anm. 30), sowie zum anderen vermutlich auch, schlicht Rechtsklarheit und Verständlichkeit herzustellen, indem die Rechtsfolgen des § 1a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 KStG (deklaratorisch) auch direkt in § 17 sichtbar und auffindbar sind.

► **Bedeutung der Änderung:** Veräußert der Gesellschafter an einer optierenden Gesellschaft seine Beteiligung, verhält es sich wie folgt:

Hält er die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft im PV, unterliegt die Veräußerung nach § 17 unter den dort bestimmten Voraussetzungen der ESt (mit dem Teileinkünfteverfahren), wobei es insbes. auf die Beteiligungsquote in § 17 Abs. 1 Satz 1 von mindestens 1 % (unmittelbare oder mittelbare Beteiligung am Kapital der Gesellschaft innerhalb der letzten fünf Jahre) ankommt. Für die Beteiligungsquote des § 17 Abs. 1 Satz 1 verhält es sich bei KapGes. so, dass sie ausschließlich nach dem Anteil am Nennkapital der Gesellschaft (also des Stamm- bzw. Grundkapitals) zu beurteilen ist und etwaige abweichende Regelungen des Stimmrechts, des Gewinnbezugsrechts oder der Verteilung des Liquidationsergebnisses ohne Bedeutung sind (§ 17 Anm. 114). Für optierende Gesellschaften iSv. § 1a KStG soll diese Betrachtung so anzuwenden sein, dass ausschließlich auf die sog. festen Kapitalkonten (Kapitalkonten I) abzustellen sein soll, sofern solche nach den jeweiligen gesellschaftsvertraglichen Regelungen bestehen und diese über die maßgeblichen Vermögensrechte entscheiden (wobei hier dann doch insbes. das Gewinnbezugsrecht, aber auch Entnahme- und Auseinandersetzungsrechte zu betrachten sind, vgl. BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 61; s. auch etwa *Levedag*, DStR-Beihefter 2021, 3 [20] sowie § 1a KStG Anm. 100; s. § 15a Anm. 88 allg. zu den verschiedenen gesellschaftsrechtl. möglichen Regelungen der Kapitalkonten). Weitere (variable) Kapitalkonten sind dann außen vor zu lassen. Dem ist uE zuzustimmen, weil mangels Stamm- bzw. Grundkapital ein solches festes Kapitalkonto die Beteiligung des Gesellschafters „am Kapital“ der Gesellschaft iSv. § 17 Abs. 1 Satz 1 darstellt. Bestehen nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen keine solchen Kapitalkonten, wird allerdings doch auf sämtliche (variablen) Kapitalkonten abzustellen sein (vgl. ebenfalls BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 61; s. auch etwa *Levedag*, DStR-Beihefter 2021, 3 [20] sowie § 1a KStG Anm. 100). In dem Fall wird sich die Bestimmung der Beteiligungsquote aufwendig bzw. kaum praktikabel gestalten, weil der – sich regelmäßig verändernde – Stand der vorgenannten Kapitalkonten dann zum jeweils relevanten stl. Zeitpunkt bzw. Zeitraum zu ermitteln ist (vgl. etwa *Levedag*, DStR-Beihefter 2021, 3 [20]).

Bei einer Beteiligungsquote unter 1 % unterliegt die Veräußerung nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 iVm. § 32d der Abgeltungsbesteuerung.

Häufig wird allerdings § 17 über § 17 Abs. 6 unabhängig von der Beteiligungsquote eingreifen, da die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Abs. 2 KStG als Formwechsel bzw. Einbringung gilt und hierbei häufig nicht der gemeine Wert, sondern der Buch- oder ein Zwischenwert zum Ansatz kommen wird (s. hierzu auch § 1a KStG Anm. 101).

Hält der Gesellschafter die Beteiligung im BV, unterliegt die Veräußerung im Rahmen der Einkünfte nach § 15 der ESt (mit dem Teileinkünfteverfahren).

Aufgrund der Option ist auf den Veräußerungsgewinn weder die Freibetragsregelung des § 16 Abs. 4 noch die Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 iVm. Abs. 2 Nr. 2 anwendbar. Soweit § 17 eingreift, ist die Freibetragsregelung des § 17 Abs. 3 anwendbar.

Für grenzüberschreitende Sachverhalte ist mit dem KöMoG in § 50d Abs. 14 Satz 2 eine sog. *Switch-over*-Klausel für die o.g. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft eingeführt worden. Diese greift im Falle eines sich aufgrund der Option nach § 1a KStG ergebenden negativen Qualifikationskonflikts und einer daraus folgenden vollständigen Nichtbesteuerung des Veräußerungsgewinns (sog. weiße Einkünfte) ein und sieht vor, dass das Besteuerungsrecht dann unabhängig von den Bestimmungen des DBA bei Deutschland liegt.