

Urteil vom 06. April 2011, IX R 41/10

Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als steuerbare Veräußerung

BFH IX. Senat

EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1 Buchst b, EStG § 10d, UmwStG § 20 Abs 6

vorgehend FG München, 19. November 2009, Az: 15 K 547/06

Leitsätze

NV: Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 6 UmwStG 1977 eingebracht und setzt die übernehmende Kapitalgesellschaft diese Anteile mit einem einheitlichen Wert an, so ist dieser Wert für den Einbringenden der Veräußerungspreis, der durch die Anzahl der eingebrachten Anteile dividiert den Veräußerungspreis pro Anteil ergibt, und zwar unabhängig davon, ob der Einbringende für die Anteile, die er innerhalb der Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 EStG erworben hatte, höhere Anschaffungskosten als für die Altanteile aufgewandt hatte.

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war zusammen mit seinen zwei Geschwistern (im Folgenden: Geschwister X) zu je 1/3 an der Kapitalverwaltungs-GbR X (GbR II) beteiligt. Am 26. November 1993 erwarben die Geschwister X von A ... Inhaberaktien der Fa. B, an der sie bereits beteiligt waren. Auf jeden --also auch auf den Kläger-- entfielen ... Stück. A verkaufte und übereignete an die Geschwister X spätestens bis zum 10. Dezember 1993 insgesamt ... Stück zu einem Gesamtkaufpreis von ... DM. Auf den Anteil des Klägers entfiel ein Kaufpreis von ... DM. Jede Aktie der B kostete also ... DM. Nach diesem Erwerb hielten die Geschwister X 50 % der Anteile der B.
- 2** Mit Abtretungsverträgen vom 10. Dezember 1993 brachten u.a. die Geschwister X neben weiteren Beteiligungen ihre Anteile an B zum 1. Januar 1994 in die X Holding GmbH (Holding) im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung ein. Darunter befanden sich neben schon früher erworbenen Anteilen auch die im November 1993 angeschafften Anteile. Die Geschwister X übernahmen je für sich Stammeinlagen an der Holding von nominal ... DM und brachten je für sich ... Aktien der X AG, ... Aktien der C AG und ... Aktien der B ein. ... Stück dieser Anteile an der B waren im November 1993 innerhalb der Spekulationsfrist, der Rest (nämlich ... Aktien) war außerhalb der Spekulationsfrist erworben worden. Der Einbringungswert der auf die Geschwister X jeweils und damit auch auf den Kläger entfallenden ... Aktien an B betrug nach dem Beschluss der Holding ... DM. Auf jede Aktie entfielen danach ... DM. Im Sacherhöhungsbericht vom 10. Dezember 1993 ist zudem vermerkt, dass der Börsenkurs am 7. Dezember 1993 ... DM betragen hatte. Die übrigen Gesellschafter der Holding brachten ihre Anteile an B für jeweils ... DM pro Aktie ein.
- 3** Im Rahmen eines Verlustrücktrags in das Streitjahr (1993) beehrten die Geschwister X jeweils und damit auch der Kläger im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer vergeblich, einen im Jahr 1994 erlittenen Verlust aus Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) von ... DM zu berücksichtigen. Dieser Verlust ergibt sich aus folgender Berechnung:
 - Erworben wurden ... Anteile an der B für ... DM je Aktie, also für insgesamt ... DM.
 - Veräußert wurde durch Einbringung in die Holding gegen Gesellschaftsanteile zu einem Preis pro Anteil von ... DM, also für ... DM.
 - Aus der Differenz ergibt sich der Verlust.
- 7** Auch die Klage blieb erfolglos: In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 2092 veröffentlichten Urteil

vertrat das Finanzgericht (FG) die Auffassung, ein Verlust i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG sei nicht entstanden. Die je ... Aktien, die in die Holding eingebracht worden seien, setzten sich unstreitig zusammen aus ... Altaktien (außerhalb der Spekulationsfrist erworben und deshalb nicht steuerverstrickt) und den von A erworbenen ... Neuaktien (steuerverstrickt). Die Geschwister X und die Holding hätten bei der Ermittlung des Einbringungswerts nicht zwischen Alt- und Neuaktien unterschieden, sondern einen gemischten Einbringungswert von ... DM pro Aktie gebildet. Das Nämlichkeits- bzw. Identitätsprinzip des § 23 EStG erfordere indes eine Spezifizierung bzw. individuelle Bestimmung des für die Neuaktien kalkulierten Einbringungswerts. Da, von den Geschwistern X abgesehen, alle anderen Gesellschafter, die ihre Aktien an der B in die Holding eingebracht hätten, kalkulatorisch einen Einbringungswert von ... DM zugrunde gelegt haben, gehe das FG davon aus, dass auch die Geschwister X diesen Wert für ihre Altaktien zugrunde gelegt hätten (also ... DM für den Kläger). Hinsichtlich der restlichen jeweils ... Aktien verbleibe somit ein Einbringungswert von ... DM (zusammen also der von der Holding ausgewiesene Einbringungswert von ... DM). Das entspreche genau den Anschaffungskosten dieser Neuaktien (Einlagewert von ... DM pro Aktie). Also sei kein Verlust entstanden.

- 8** Hiergegen richtet sich die auf Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützte Revision des Klägers.
- 9** Das FG habe verfahrensfehlerhaft judiziert, indem es gegen den klaren Inhalt der Akten verstoßen habe (§ 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Seine Annahme, die Geschwister X hätten die Altaktien der B zu einem kalkulierten Wert von ... DM eingebracht, werde vom Akteninhalt nicht gedeckt.
- 10** Das FG habe ferner § 23 Abs. 4 EStG verletzt, indem es bei der Ermittlung des Veräußerungspreises zwischen den Alt- und Neuaktien der B differenziert habe. Vielmehr sei der maßgebende Einbringungswert nach dem Stichtagsprinzip nur zu einem bestimmten Zeitpunkt festgelegt worden - die historischen Anschaffungskosten seien nicht bedeutsam.
- 11** Der Kläger beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 22. September 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Januar 2006 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Einkommensteuer für das Streitjahr unter Berücksichtigung eines Verlustrücktrags aus dem Jahr 1994 in Höhe von ... DM auf ... € (= ... DM) festgesetzt wird.
- 12** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 13** Unabhängig vom Identitätsprinzip sei nachvollziehbar, warum das FG zwischen den Aktien differenziert habe. Komme es auf die Frage der korrekten Wertbestimmung an, seien die Altaktien mit ... DM je Aktie anzusetzen, weil mit diesem Wert auch sämtliche andere einbringende Gesellschafter ihre Anteile bewertet hätten. Ferner steigerten die später erworbenen Aktien die Einflussmöglichkeiten auf ein Unternehmen überproportional, so dass sich für diese Aktien ein höherer Wert ergeben könne.

Entscheidungsgründe

- 14** II. Die Revision ist begründet; die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FG hat § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG verletzt, indem es bei der Ermittlung des Veräußerungspreises zwischen Alt- und Neuaktien nach Maßgabe des Nämlichkeitsgrundsatzes unterschieden und deshalb den Verlustrücktrag in begehrter Höhe nicht berücksichtigt hat.
- 15** 1. Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG sind Spekulationsgeschäfte (§ 22 Nr. 2 EStG) Veräußerungsgeschäfte über andere Wirtschaftsgüter als Grundstücke und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als sechs Monate beträgt.
- 16** Bei den Inhaberaktien der B, die der Kläger in die Holding eingebracht hat, handelt es sich um Wertpapiere, die das Gesetz als andere Wirtschaftsgüter besonders aufführt. Diese Aktien hat der Kläger in die Holding gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht und damit veräußert (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. März 1979 I R 194/78, BFHE 128, 499, BStBl II 1979, 774, und vom 11. Mai 2010 IX R 26/09, BFH/NV 2010, 2067).

- 17** Veräußerungsgewinn ist nach § 23 Abs. 4 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Werbungskosten die Anschaffungskosten übersteigt.
- 18** a) Veräußerungspreis ist die Gegenleistung des Erwerbers. Diese ist bei einem Tausch der Wert des Wirtschaftsguts, das der Tauschende erhält, beim Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften der Wert der Anteile, die der Tauschpartner (hier die Holding) im Gegenzug hingibt (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 2008 IX R 96/07, BFHE 223, 190, BStBl II 2009, 45, m.w.N.). Im Streitfall hat das FG zutreffend in den dem Kläger von der Holding gewährten neuen Stammeinlagen von ... DM die Gegenleistung für die von ihm eingebrachten Anteile an der B gesehen. Damit ist der Veräußerungspreis, der auf die einzelnen durch den Kläger eingebrachten Anteile entfällt, identisch mit dem jeweiligen Einbringungswert entsprechend dem Beschluss der Holding vom 10. Dezember 1993. Den auf die ... eingebrachten Aktien der B entfallenden Einbringungswert hat das FG auf ... DM festgestellt und darin keinen Anlass gesehen, dessen Höhe in Zweifel zu ziehen. Auch eine Korrektur dieses Werts z.B. nach § 42 der Abgabenordnung oder nach den Grundsätzen, unter denen Verträge zwischen nahe stehenden Personen steuerrechtlich anzuerkennen sind, kommt deshalb von vornherein nicht in Betracht.
- 19** b) Diese Beurteilung folgt zudem unmittelbar aus dem Gesetz. Der weder von den Beteiligten noch dem FG angesprochene § 20 Abs. 6 des Umwandlungssteuergesetzes i.d.F. des Standortsicherungsgesetzes vom 17. September 1993 (BGBl I 1993, S. 1569) --UmwStG 1977-- ist hier einschlägig; denn nach § 28 Abs. 4b UmwStG 1977 ist § 20 Abs. 6 UmwStG 1977 auf Einbringungen nach dem 31. Dezember 1991 anwendbar. Nach § 20 Abs. 6 UmwStG 1977 gelten § 20 Abs. 1 bis 4 UmwStG 1977 entsprechend für die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft, wenn die übernehmende Gesellschaft aufgrund ihrer Beteiligung einschließlich der übernommenen Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft hat, deren Anteile eingebracht werden. Dabei bedeutet "entsprechend" auch, dass die Anteile nicht zwingend im Betriebsvermögen, sondern --wie hier-- im Privatvermögen gehalten werden konnten (vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2067). Dies erschließt sich überdies aus dem Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 16. Juni 1978 (BStBl I 1978, S. 235) zur alten Fassung des UmwStG 1977, wonach § 20 Abs. 6 UmwStG 1977 auch anzuwenden war, wenn eine zum Privatvermögen gehörende Beteiligung (damals war allerdings nur eine 100 %ige Beteiligung vom Gesetz begünstigt) in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wurde.
- 20** Die in § 20 Abs. 6 UmwStG 1977 genannten Voraussetzungen liegen hier ersichtlich vor: Die Geschwister X hielten nach den Feststellungen des FG allein schon 50 % der Anteile an B und haben diese Anteile in die Holding eingebracht. Daneben haben aber auch andere Personen (Y und Z) ihre Aktien der B in die Holding eingebracht. Damit gilt als Rechtsfolge nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1977 der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft die eingebrachten Anteile ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis (der eingebrachten Anteile) und als Anschaffungskosten (der neuen Anteile). Dementsprechend beträgt der Veräußerungspreis für die eingebrachten ... Aktien der B insgesamt ... DM.
- 21** c) Der Veräußerungspreis für diejenigen Aktien, deren Veräußerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG steuerbar ist, also für die vom Kläger innerhalb der Frist erworbenen ... Neuaktien, ermittelt sich, indem man den Einbringungswert insgesamt durch die Anzahl der Aktien teilt und mit der Anzahl der steuerbar veräußerten Aktien multipliziert. Der Veräußerungspreis, der auf jede Aktie entfällt, beträgt danach rd. ... DM.
- 22** Entgegen der Vorentscheidung beträgt der Veräußerungspreis für die Neuaktien nicht ... DM. Für eine Unterscheidung von Neu- und Altaktien bei der Bewertung ist keine Rechtsgrundlage erkennbar. Im Gegenteil gilt nach § 20 Abs. 4 UmwStG 1977 der Wert, mit dem die Holding die eingebrachten Anteile angesetzt hat, für den Kläger als Veräußerungspreis. Da die Holding einen einheitlichen Wert angesetzt hat, gilt auch ein einheitlicher Veräußerungspreis, ganz unabhängig davon, wie dieser Wert --gegebenenfalls unter Einbeziehung der Anschaffungskosten des Klägers-- kalkuliert wurde.
- 23** Entgegen der Auffassung des FG liegt der Rechtsgrund für eine Differenzierung auch nicht im Identitäts- oder Nämlichkeitsprinzip. Dieser Grundsatz ist Ausdruck des Zwecks des § 23 EStG, innerhalb der Spekulationsfrist realisierte Werterhöhungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer zu unterwerfen. Deshalb muss das veräußerte Wirtschaftsgut mit dem erworbenen (wirtschaftlich) identisch sein (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 29. März 1989 X R 4/84, BFHE 156, 465, BStBl II 1989, 652, und vom 13. April 2010 IX R 36/09, BFHE 229, 193, BStBl II 2010, 792; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Rz 153 ff.). Ist damit bei Wirtschaftsgütern gleicher Gattung (also z.B. bei den Aktien hier) der Steuertatbestand nur erfüllt, wenn das angeschaffte, nämliche Wirtschaftsgut innerhalb der bestimmten Frist wieder veräußert wird, so geht es darum im Streitfall nicht: Es ist evident, dass insgesamt ...

Anteile innerhalb der Frist erworben und wieder veräußert wurden. Es geht nur um die Frage der Bewertung des Veräußerungspreises. Hierzu sagt das Prinzip nichts aus. Eine Weiterung in Bezug auf den Veräußerungspreis kann man aus diesem Prinzip nicht herleiten. Sie lässt sich auch nicht dem vom FA wiederholt vorgetragene Gedanken entnehmen, später erworbene Aktien steigerten die Einflussmöglichkeiten überproportional und sprächen deshalb für einen höheren Wert dieser Aktien. Dieses Argument ist hier schon deshalb nicht schlüssig, weil es mit der Einbringung der Aktien in die Holding nicht um einen Einfluss des Klägers auf die B geht, sondern allein um seine Beteiligung an der Holding. Für die deshalb zu erbringende Gegenleistung (durch Einbringung der Aktien) ist es aber unerheblich, wann er die Aktien erworben hatte.

- 24** 2. Nach diesen Maßstäben ist das angefochtene Urteil aufzuheben.
- 25** a) Das FG hat zu Unrecht den einheitlichen Einbringungswert für die Aktien an der B von ... DM aufgespalten und entgegen dem Ansatz bei der Holding für die ... Altaktien einen Einbringungswert von ... DM an die Stelle gesetzt, so dass für die Neuaktien, deren Veräußerung steuerbar ist, ein mit den Anschaffungskosten identischer, verbliebener Wert von ... DM je Aktie zuzuordnen war.
- 26** Nach der unter 1. dargelegten Rechtslage ist indes ein Veräußerungsverlust in der vom Kläger geltend gemachten Höhe entstanden. Er hatte die ... Neuaktien der B für ... DM pro Aktie erworben und innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG für ... DM veräußert; er hat mithin einen Veräußerungsverlust realisiert.
- 27** b) Da das Urteil bereits aus materiell-rechtlichen Gründen aufzuheben ist, kommt es auf die geltend gemachten Verfahrensrügen nicht mehr an. Es ergibt sich überdies bereits aus II.1., warum das FG nicht verfahrensfehlerhaft gehandelt hat. Es hat nicht gegen den klaren Inhalt der Akten verstoßen, indem es für die Altaktien an B kalkulatorisch ... DM pro Anteil angesetzt hat, sondern das Recht (hier § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG) falsch angewendet.
- 28** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Kann der Senat zwar aufgrund der Feststellungen des FG einen Veräußerungsverlust im Jahr 1994 ermitteln, so ist ihm versagt, die Besteuerungsgrundlagen für den Verlustrücktrag nach § 10d EStG nachzuvollziehen. Denn diese Besteuerungsgrundlagen hat das FG --von seinem Standpunkt zutreffend-- bisher noch nicht festgestellt. Das wird die Vorinstanz im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de