

# Urteil vom 17. Januar 2019, III R 49/17

## Thesaurierungsbegünstigung bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung

ECLI:DE:BFH:2019:U.170119.IIIR49.17.0

BFH III. Senat

EStG § 16, EStG § 34a, EStG § 34a Abs 6 S 1 Nr 2, EStG VZ 2012

vorgehend FG Münster, 26. Januar 2017, Az: 4 K 56/16 F

## Leitsätze

Die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung löst keine Nachversteuerung von in der Vergangenheit nach § 34a EStG begünstigt besteuerten thesaurierten Gewinnen aus. Eine analoge Anwendung des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG kommt nicht in Betracht.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 27. Januar 2017 4 K 56/16 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war mit einer Kommanditeinlage von ... € einziger Kommanditist der A. GmbH & Co. KG. Komplementärin war die A. Verwaltungs-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter ebenfalls der Kläger war.
- 2 Für in der Vergangenheit nicht entnommene Gewinne nahm der Kläger die Tarifiermäßigung nach § 34a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Anspruch (Thesaurierungsbegünstigung). Auf den 31. Dezember 2011 stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) für den Kläger einen nachversteuerungspflichtigen Betrag in Höhe von ... € gesondert fest (§ 34a Abs. 3 Satz 3 EStG).
- 3 Im Juni 2012 gründete der Kläger die ... Beteiligungsträgerstiftung (Beteiligungsträgerstiftung). Er verpflichtete sich, das Stiftungsvermögen durch Übertragung seiner Beteiligungen an der A. Verwaltungs-GmbH und der A. GmbH & Co. KG, deren Kommanditkapital zeitgleich auf ... € herabgesetzt wurde, zu bestücken. Diese Anteilsübertragungen erfolgten Anfang Oktober 2012; der Kläger schied damit aus beiden Gesellschaften aus.
- 4 Ende September 2012 schloss die A. GmbH & Co. KG sowohl mit dem Kläger als auch mit der bereits im Jahr 2011 gegründeten K. A. Stiftung Verträge über eine stille Gesellschaft, durch die der stille Gesellschafter Einlagen von ... € (K. A. Stiftung) und ... € (Kläger) --jeweils durch Umwandlung von zuvor durch den Kläger gewährten Gesellschafterdarlehen-- erbrachte.
- 5 Das FA stellte mit Bescheid vom 22. Dezember 2014 für das Jahr 2012 einen der Nachversteuerung zuzuführenden Betrag in Höhe von ... € fest, weil durch die Übertragung der Kommanditbeteiligung auf die Beteiligungsträgerstiftung Anfang Oktober 2012 ein analog zur "Einbringung in eine Kapitalgesellschaft" zu behandelnder Tatbestand nach § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt worden sei.
- 6 Im Zuge der Einkommensteuerfestsetzung des Klägers und seiner Ehefrau für das Jahr 2012 wurde die

Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 i.V.m. Abs. 4 EStG mit 25 % des nachversteuerungspflichtigen Betrags umgesetzt. Den Einspruch des Klägers wies das FA als unbegründet zurück.

- 7** Die Klage gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a EStG hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung löse keine Nachversteuerung von in der Vergangenheit nach § 34a EStG begünstigt besteuerten thesaurierten Gewinnen aus (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 477, mit Anmerkung Reddig).
- 8** Das FA und das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) rügen die Verletzung materiellen Rechts.
- 9** Durch Einfügung von § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 EStG mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27. Juni 2017 (BGBl I 2017, 2074) habe der Gesetzgeber klargestellt, dass eine Nachversteuerung auch bei Übertragung auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S. des § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetz (KStG) stattfinde, da auch in diesen Fällen von einer Besteuerung nach dem EStG zu einer Besteuerung nach dem KStG gewechselt werde. Die Neuregelung sei zwar gemäß § 52 Abs. 3 Satz 2 EStG erstmals für unentgeltliche Übertragungen nach dem 5. Juli 2017 anzuwenden. Das schließe jedoch eine Nachversteuerung für frühere unentgeltliche Übertragungen nicht aus. In der Gesetzesbegründung werde die Neuregelung ausdrücklich als Klarstellung der bereits zuvor bestehenden Rechtslage bezeichnet. Durch die Bestimmung des Anwendungszeitpunktes werde technisch klargestellt, ab wann die Regelungen, zu denen auch die Erstreckung der Stundungsmöglichkeit auf die Fälle unentgeltlicher Übertragungen auf eine Stiftung gehörten, anzuwenden seien.
- 10** Für die Nachversteuerung spreche die Konzeption des § 34a EStG. Die Vorschrift ermögliche es, nicht entnommene Gewinne einem geringeren Steuersatz zu unterwerfen. Damit solle die Liquidität großer international tätiger Unternehmen in der Rechtsform eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft verbessert werden. Die Entnahme thesaurierter Gewinne zu einem späteren Zeitpunkt erfordere eine Nachversteuerung. Ein nachversteuerungspflichtiger Betrag müsse auch beim Wechsel des Besteuerungssystems --von der Besteuerung eines Einzelunternehmers oder eines Mitunternehmers (Einkommensteuer) hin zur Besteuerung einer Kapitalgesellschaft (Körperschaftsteuer)-- in jedem Falle vollständig aufgelöst und nachversteuert werden (BTDrucks 16/5377, S. 14).
- 11** Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S. des § 1 Abs. 1 KStG führe bereits nach § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG zu einer Nachversteuerung. Danach sei eine Nachversteuerung durchzuführen, wenn es zu einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe komme. Dies sei hier der Fall, weil eine unentgeltliche Übertragung auf eine Stiftung beim Übertragenden zu einer Beendigung der betrieblichen Tätigkeit führe. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe mit Urteil vom 18. Dezember 1990 VIII R 17/85 (BFHE 163, 352, BStBl II 1991, 512) entschieden, dass es einer Betriebsaufgabe gleichstehe, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Einzelunternehmens betriebsfremden Zwecken zugeführt würden, indem sie im Wege einer verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden. Um solche betriebsfremden Zwecke müsse es sich umso mehr handeln, wenn das Betriebsvermögen unentgeltlich auf einen Übernehmenden übertragen werde, zu dem keinerlei betriebliche Beziehungen bestünden. Dieses könne nur aus betriebsfremden Gründen erfolgen und müsse daher als Betriebsaufgabe des Übertragenden beurteilt werden.
- 12** Die Differenzierung zwischen Übertragungen auf Personenunternehmen und solchen auf Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen werde auch dadurch deutlich, dass § 34a Abs. 7 Satz 2 EStG für die Fälle des § 24 des Umwandlungssteuergesetzes einen Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags normiere. Es seien keine anderen Gründe als der Wechsel des Besteuerungssystems ersichtlich, aus denen in Fällen einer Übertragung nach dem Umwandlungssteuergesetz eine Nachversteuerung bei Einbringung erfolge (§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG).
- 13** Das FA beantragt, das Urteil des FG Münster vom 27. Januar 2017 4 K 56/16 F aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat der Klage zu Recht stattgegeben.
- 16** 1. Haben Steuerpflichtige für Einkünfte als Einzelunternehmer oder als Gesellschafter einer Personengesellschaft die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a Abs. 1 EStG in Anspruch genommen (Thesaurierungsbegünstigung), dann ist infolge von Betriebsbeendigungen und gleichgestellten Tatbeständen i.S. von § 34a Abs. 6 EStG ein nachzuversteuernder Betrag zum Ende eines jeden Veranlagungszeitraums gesondert festzustellen (§ 34a Abs. 3 Satz 3 EStG). Ein Nachversteuerungsbetrag ist hierbei ein Abzugsposten im Rahmen der jährlichen gesonderten Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (§ 34a Abs. 3 Satz 2 EStG).
- 17** 2. Das FG hat zutreffend angenommen, dass die Voraussetzungen der allein in Betracht kommenden Nachversteuerungstatbestände des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG nach dem Gesetzeswortlaut nicht vorliegen.
- 18** a) Der Kläger hat durch die Übertragung seines --aus der Kommanditbeteiligung und der Beteiligung an der Komplementär-GmbH bestehenden-- Mitunternehmeranteils keine Betriebsaufgabe oder -veräußerung verwirklicht (§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 16 Abs. 1 und 3 EStG).
- 19** aa) Eine Veräußerung i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist die entgeltliche Übertragung des Gesellschaftsanteils auf einen anderen Erwerber. Der Kläger hat seinen Anteil indessen unentgeltlich auf die Beteiligungsträgerstiftung übertragen.
- 20** bb) Der Kläger hat seinen Mitunternehmeranteil auch nicht i.S. des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 16 Abs. 3 EStG aufgegeben.
- 21** Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn der Steuerpflichtige in Ausführung eines Aufgabeentschlusses den Betrieb einstellt, indem die Wirtschaftsgüter an verschiedene Erwerber veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden oder wenn die Wirtschaftsgüter des gemeinsamen Betriebsvermögens real unter den Mitunternehmern verteilt werden. Diese Maßnahmen --Einzelveräußerung, Entnahme und Realteilung-- können auch kombiniert werden; schließlich ist auch eine Kombination von Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe möglich (Reiß in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 16 Rz 196 ff.).
- 22** Keine dieser Handlungen ist indessen erfolgt. Die Wirtschaftsgüter der A. GmbH & Co. KG wurden weder einzeln veräußert noch vom Kläger ins Privatvermögen übernommen. Die A. GmbH & Co. KG wurde auch weder aufgelöst noch real geteilt (vgl. BFH-Urteil vom 16. März 2017 IV R 31/14, BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, betreffend echte und unechte Realteilung) oder in anderer Weise auseinandergesetzt, sondern hat weiter bestanden, nur mit der Beteiligungsstiftung anstelle des Klägers als Kommanditistin und alleiniger Gesellschafterin der Komplementärin.
- 23** cc) Der Mitunternehmeranteil des Klägers ist auch nicht verdeckt --also ohne Gegenleistung-- in eine Kapitalgesellschaft eingelegt worden, was einer Betriebsaufgabe gleichgestellt wird, weil der verdeckten Einlage zwangsläufig eine Entnahme vorausgeht (BFH-Urteile vom 11. Februar 2009 X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411; vom 20. Juli 2005 X R 22/02, BFHE 210, 345, BStBl II 2006, 457).
- 24** dd) Zwischen den Beteiligten ist im Übrigen auch unstrittig, dass die stillen Reserven infolge der Übertragung nicht gemäß § 16 Abs. 1 und Abs. 3 EStG aufzudecken sind.
- 25** b) Die Voraussetzungen einer Nachversteuerung gemäß § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG sind nach dem im Streitjahr geltenden Gesetzeswortlaut ebenfalls nicht erfüllt, denn die Vorschrift erfasst lediglich die Einbringung eines Mitunternehmeranteils "in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft".
- 26** aa) Kapitalgesellschaften sind insbesondere Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Europäische Gesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Der Körperschaftsteuer unterliegen auch Genossenschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG).
- 27** Die übrigen Gebilde, die der Körperschaftsteuer unterliegen, werden im KStG detailliert aufgeführt, nämlich Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG), sonstige juristische Personen

des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG), nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) sowie Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Sie werden aber in § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht genannt.

- 28** bb) Der Wortlaut des § 34a EStG ist hinsichtlich der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften abschließend; er enthält keine Hinweise auf Stiftungen oder andere Gebilde. Eine erweiternde Auslegung --von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf andere juristische Personen wie Stiftungen-- widerspräche dem Gesetzeswortlaut.
- 29** 3. Das Gesetz ist insoweit nicht planwidrig lückenhaft, was Voraussetzung einer Lückenfüllung durch Analogie oder teleologische Extension wäre (BFH-Urteile vom 2. Juli 1997 I R 32/95, BFHE 183, 496, BStBl II 1998, 176, unter II.2.b aa und bb; vom 24. November 2016 IV R 46/13, BFHE 256, 91, BStBl II 2017, 268, Rz 19).
- 30** a) Der Senat lässt dahinstehen, ob es bereits --so das FG-- an einer Regelungslücke fehlt, weil die Beteiligungsträgerstiftung infolge ihrer Rechtsnachfolge gemäß § 6 Abs. 3 EStG den nachversteuerungspflichtigen Betrag gemäß § 34a Abs. 7 Satz 1 EStG fortzuführen habe (vgl. z.B. Reiß in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 34a Rz 80: Untergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei unentgeltlicher Übertragung auf eine Stiftung). Denn eine bestehende Regelungslücke wäre jedenfalls nicht planwidrig. Der Senat folgt insofern dem FG, dass der Gang des Gesetzgebungsverfahrens --insbesondere die Erweiterung der Nachversteuerung von Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft um Einbringungen in eine Genossenschaft zur Beseitigung bestehender Regelungslücken und die unterbliebene Erfassung der vom Bundesrat angeregten Erstreckung auf die Veräußerung oder Einbringung von Teilbetrieben und Teilmitunternehmeranteilen-- belegt, dass der Gesetzgeber die Reichweite der Nachversteuerungstatbestände gründlich durchdacht hat.
- 31** b) Dem FG ist auch zuzustimmen, dass der Gesetzgeber, hätte er alle Fälle eines Wechsels zum Körperschaftsteuersystem erfassen wollen, in § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht nur die "Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft", sondern --wie z.B. in § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG-- Übertragungen auf "Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen" genannt hätte. Für den Senat ist nicht nachvollziehbar, dass sich der Gesetzgeber für die Nachversteuerung auf die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 KStG genannten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beschränkte, wenn er auch den Übergang auf Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG) und die weiteren in § 1 Abs. 1 Nr. 4, Nr. 5 und Nr. 6 KStG genannten Gebilde hätte erfassen wollen. Es ist auch schwer vorstellbar, dass der Gesetzgeber diese Gebilde übersehen haben könnte, die im KStG sogleich im Anschluss an die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften genannt werden.
- 32** c) Die von FA und BMF vertretene teleologische Extension mittels Analogie kommt somit nicht in Betracht, denn sie würde der vom Gesetzgeber gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände --Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft-- widersprechen. Es genügt nicht, dass § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. als aus systematischen und konzeptionellen Gründen unvollständig und als rechtspolitisch verbesserungsbedürftig erscheinen mag (vgl. BFH-Urteil vom 2. Dezember 2015 V R 25/13, BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547).
- 33** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)