

Urteil vom 13. Dezember 2022, IX R 5/22

Verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG)

ECLI:DE:BFH:2022:U.131222.IXR5.22.0

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1 S 2, EStG § 17 Abs 1 S 3, EStG § 17 Abs 2 S 2, UmwStG 1995 § 2 Abs 1 S 1, UmwStG 2006 § 2 Abs 1 S 1, EStG VZ 2015, BewG § 11 Abs 2, KStG § 8 Abs 3 S 3, KStR 2015 Abschn 8.9 Abs 5 S 1

vorgehend FG Nürnberg, 02. September 2021, Az: 3 K 1327/20

Leitsätze

1. NV: Verdeckte Einlagen (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG) sind --im Gegensatz zu offenen Einlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten-- Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils seitens eines Anteilseigners oder einer ihm nahestehenden Person an seine Kapitalgesellschaft ohne wertadäquate Gegenleistung, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben. Das Gesellschaftsverhältnis ist ursächlich für die Vermögensmehrung bei der Kapitalgesellschaft, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte. Bleibt ein vereinbarter Kaufpreis hinter dem Wert eines eingelegten Anteils an einer Kapitalgesellschaft zurück, liegt eine gemischte verdeckte Einlage vor (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. NV: Maßgeblicher Zeitpunkt für die Prüfung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung (Durchführung des Fremdvergleichs) ist --auch für Zwecke des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG-- der Abschluss des Vertrags, der der Gewährung des Vermögensvorteils zugrunde liegt, also das Verpflichtungsgeschäft, nicht hingegen der Erfüllungszeitpunkt.
3. NV: Liegt eine verdeckte Einlage vor, tritt bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der gemeine Wert der Anteile gemäß § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG an die Stelle des Veräußerungspreises. Der gemeine Wert der Anteile wird nach § 11 Abs. 2 BewG bestimmt. Maßgebend ist der Zeitpunkt der Zuführung des einlagefähigen Vorteils, d.h. die Übertragung der Anteile auf die Kapitalgesellschaft.
4. NV: Die umwandlungssteuerrechtliche Rückwirkung (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006) geht im Fall der Verschmelzung der Gesellschaft, deren Anteile im Rückwirkungszeitraum verdeckt i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG eingelegt wurden, nicht so weit, dass die verdeckte Einlage negiert wird.
5. NV: Mit dem (erst nach Ablauf einer Frist annehmbaren) Angebot auf Abschluss eines Anteilskauf- und Abtretungsvertrags wird vor Fristablauf eine Anwartschaft des Angebotsempfängers i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht begründet.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 02.09.2021 - 3 K 1327/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Veräußerung von Anteilen an einer GmbH an eine andere GmbH, an der der

Steuerpflichtige ebenfalls beteiligt ist, eine (gemischte) verdeckte Einlage darstellt und damit den Tatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllt.

- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war an der zur B-Unternehmensgruppe gehörenden B1-AG beteiligt und zugleich Mitglied des Vorstands der Gesellschaft. Die B1-AG war u.a. Muttergesellschaft der B3-GmbH (nach Umfirmierung: D-GmbH) und der B5-GmbH (nach Umfirmierung: A-GmbH). Die Unternehmensgruppe geriet im Jahr 2003 in wirtschaftliche Schwierigkeiten und sollte saniert werden. Das Sanierungskonzept sah vor, dass die B1-AG liquidiert und die operativ tätigen Gesellschaften (u.a. die B3-GmbH) rechtlich und wirtschaftlich getrennt werden. Die Geschäftsanteile der B5-GmbH erwarb der Kläger mit notariellem Vertrag vom xx.xx.2005 von der F (vormals B1-AG).
- 3 Am 31.03.2006 gründete der Kläger die H-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er war. Das Nominalkapital betrug 25.000 €.
- 4 Am 18.04.2006 gab die G-GmbH, die vom eingetragenen Stammkapital der B3-GmbH (26.000 €) einen Anteil von 23.400 € (90 %) hielt, ein Options- und Abtretungsangebot ab. Danach beabsichtigte sie, der H-GmbH einen Geschäftsanteil von 11.700 € (45 %) an der B3-GmbH anzubieten.
- 5 Am 20.04.2006 machte der Kläger der A-GmbH, an deren Stammkapital in Höhe von 26.000 € der Kläger mit 13.250 € und die Klägerin mit 12.750 € beteiligt waren, ein notariell beurkundetes Angebot auf Abschluss eines Geschäftsanteilskauf- und -abtretungsvertrags, das den Verkauf und die Abtretung seiner Beteiligung an der H-GmbH zum Nennbetrag von 25.000 € zum Gegenstand hatte. Das Angebot konnte frühestens nach Ablauf der Sanierungsfrist (31.12.2014) angenommen werden. In der Anlage zum Notarvertrag (Geschäftsanteilskauf- und -abtretungsvertrag, unter IV.) fand sich zum festgelegten Kaufpreis folgende Klausel: "Eine Erhöhung oder Verminderung des Wertes des verkauften Geschäftsanteils zum Zeitpunkt der Annahme des Angebots gegenüber dem Wert bei Abgabe des Angebots hat keine Anpassung des Kaufpreises zur Folge."
- 6 Zugleich schlossen die Kläger mit der J-GmbH einen Treuhandvertrag, wonach die Kläger von ihren Geschäftsanteilen an der A-GmbH jeweils einen Anteil von 3.400 € treuhänderisch für die J-GmbH halten.
- 7 Nachdem die Sanierung gemäß der Bescheinigung des Sanierers am 29.01.2015 beendet war, nahm die A-GmbH, vertreten durch den Kläger, das Kaufangebot und die Abtretung der 100 %igen Beteiligung an der H-GmbH mit notarieller Urkunde vom 13.03.2015 an.
- 8 Mit notarieller Urkunde vom 23.03.2015 wurde die H-GmbH rückwirkend zum 01.01.2015, 00:00 Uhr, auf die A-GmbH verschmolzen. Die Verschmelzung wurde am 10.04.2015 ins Handelsregister eingetragen.
- 9 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger mit Bescheid vom 23.11.2016 zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2015; der Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung --AO--).
- 10 Im Rahmen einer Außenprüfung bei der A-GmbH ging die Betriebsprüfung davon aus, dass in der Übertragung der Beteiligung an der H-GmbH zum Nennwert von 25.000 € eine verdeckte Einlage des Klägers (in die A-GmbH) i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG zu sehen sei. Sie ermittelte einen gemeinen Wert der übertragenen Beteiligung von 3.206.333 €. Dem folgend erließ das FA am 22.06.2018 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2015 und berücksichtigte einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.908.800 € (3.206.333 € abzüglich 25.000 € = 3.181.333 €, nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens 1.908.800 €) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der nachfolgende Einspruch der Kläger blieb ohne Erfolg.
- 11 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage als unbegründet ab und ließ den Ansatz einer (gemischten) verdeckten Einlage unbeanstandet. Maßgebender Zeitpunkt für die verdeckte Einlage und den Fremdvergleich sei grundsätzlich der Abschluss des Vertrags, der der Gewährung des Vermögensvorteils zugrunde liege, also das Verpflichtungsgeschäft, und nicht der Erfüllungszeitpunkt. Der Vertrag zwischen dem Kläger und der A-GmbH sei erst im Jahr 2015 durch Annahme des Kaufangebots zustande gekommen. An die Richtlinienbestimmung in R 8.9 Abs. 5 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015 (KStR 2015), wonach für die Qualifizierung von Leistungen als verdeckte Einlage die Umstände maßgebend seien, die im Zeitpunkt der Abgabe der Leistungszusage durch den Verpflichteten bestanden hätten, sei das Gericht nicht gebunden; es handele sich lediglich um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift. Die A-GmbH sei zuvor auch nicht wirtschaftliche

Eigentümerin der Anteile gewesen; sie habe noch keine rechtlich geschützte Erwerbsposition innegehabt. Ein Optionsrecht habe sie ebenso wenig besessen.

- 12** Dagegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der sie eine Verletzung materiellen Rechts (§ 17 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG, § 8 Abs. 3 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--, § 2 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 --UmwStG 2006--) sowie einen Verfahrensmangel rügen.
- 13** Zunächst verstoße das angefochtene Urteil gegen § 17 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG sowie § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG, da der Begriff der verdeckten Einlage fehlinterpretiert werde. Zu Unrecht habe das FG auf den Zeitpunkt der Annahme des Angebots durch die empfangende Körperschaft abgestellt. Vielmehr sei bei der Prüfung einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auf den Zeitpunkt der Abgabe des den leistenden Gesellschafter bindenden Angebots (Vermögensdisposition) abzustellen. Bereits aus der Begrifflichkeit folge, dass die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis aus der Sicht des Gesellschafters zu prüfen sei. Dafür lasse sich auch die Verwaltungsauffassung (R 8.9 Abs. 5 KStR 2015) anführen. Gleiches gelte für die Rechtsprechung und Literatur, die zwischen Verpflichtungsgeschäft und Erfüllungsgeschäft differenziere und maßgebend auf das Verpflichtungsgeschäft als verbindliche Disposition des Leistenden abstelle (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.10.1997 - I R 80/96, BFH/NV 1998, 624). Würde man hingegen den Zeitpunkt der Angebotsannahme als maßgebend erachten, hätte es die Kapitalgesellschaft selbst in der Hand, je nach Annahmeentscheidung und -zeitpunkt eine verdeckte Einlage zu begründen oder eben nicht; von einer "Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis" könne dann keine Rede sein.
- 14** Ferner habe das FG die Wirtschaftsgüter "Beteiligung" und "Anwartschaft" nicht auseinandergehalten. Nach Einräumung einer Kaufoption (Anwartschaft i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG) könne die nämliche Beteiligung nicht mehr verdeckt in die Optionsinhaberin eingelegt werden, im Streitfall jedenfalls nicht mit einem Wert oberhalb von 25.000 € (Wert der Beteiligung am 20.04.2006). Durch die notarielle Vereinbarung vom 20.04.2006 sei eine (Call-)Option i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG begründet worden; diese habe die wirtschaftliche Verwertung des bei der Kapitalgesellschaft eingetretenen Zuwachses an Vermögenssubstanz ermöglicht. Eine Veräußerung dieser Option durch die Berechtigte hätte zu einem Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 1 Satz 1, 3 EStG geführt; eine (erneut gewinnrealisierende) verdeckte Einlage der Beteiligung wäre nicht möglich gewesen, weil andernfalls derselbe Vermögenszuwachs zweimal besteuert worden wäre. Ab dem Tag der Optionsvereinbarung (20.04.2006) sei die Wertentwicklung der Beteiligung von der Wertentwicklung des Optionsrechts abgekoppelt worden; der danach eingetretene Wertzuwachs sei allein der Optionsinhaberin zuzurechnen. Diese Beurteilung werde durch das BFH-Urteil vom 19.12.2007 - VIII R 14/06 (BFHE 220, 249, BStBl II 2008, 475) bestätigt.
- 15** Des Weiteren verstoße die angefochtene Entscheidung gegen §§ 2 Abs. 1, 12 Abs. 1 UmwStG 2006 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG. Das FG habe die Reichweite der umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkungsfiktion verkannt. Die Veräußerungsfiktion nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG werde --soweit sie überhaupt einschlägig sei-- rückwirkend beseitigt, wenn die (übertragende) Kapitalgesellschaft, deren Anteile verdeckt in die übernehmende Kapitalgesellschaft eingelegt worden seien, rückwirkend auf einen Zeitpunkt vor der verdeckten Einlage auf die übernehmende Körperschaft verschmolzen werde. Zwar gelte die umwandlungssteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion in der Regel nicht für den Gesellschafter (vgl. BFH-Urteil vom 17.01.2018 - I R 27/16, BFHE 261, 1, BStBl II 2018, 449). Für die hier einschlägige Konstellation der Aufwärtsverschmelzung sei dies jedoch anders, so dass die verdeckte Einlage rückwirkend beseitigt werde. Dies gelte jedenfalls für den (vorliegenden) Fall, in dem es um die verdeckte Einlage der Anteile an der übertragenden Gesellschaft in die übernehmende Gesellschaft gehe und dadurch eine Mutter-Tochter-Konstellation entstehe. Aus dem Zusammenspiel der §§ 12, 13 und 2 Abs. 1 UmwStG 2006 folge, dass die Übernehmerin (A-GmbH) bereits am steuerlichen Übertragungstichtag --und damit vor der angeblichen verdeckten Einlage-- ertragsteuerlich Anteilseignerin der übertragenden Gesellschaft (H-GmbH) gewesen sei. Infolge der Übertragung der Anteile an der H-GmbH im Rückwirkungszeitraum auf die übernehmende Körperschaft nähmen diese an der Rückwirkung nach § 2 Abs. 1 UmwStG 2006 teil. Bestätigt werde diese Beurteilung durch das Urteil des FG Münster vom 11.10.2019 - 10 K 2506/17 Kap (Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 2015; nachfolgend BFH-Beschluss vom 12.04.2022 - VIII R 35/19, BFHE 277, 113, BFH/NV 2022, 1024), das den umgekehrten Fall der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) betreffe.
- 16** Schließlich liege ein Verfahrensmangel in Gestalt einer unvorschriftsmäßigen Besetzung des Gerichts vor (§ 119 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--, Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes). Der Beschluss über die Übertragung des Rechtsstreits auf den Einzelrichter sei nicht bekannt gegeben worden. Zudem sei die Übertragung greifbar gesetzwidrig und unwirksam. Die Rechtssache sei offenkundig in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht

besonders schwierig sowie im Hinblick auf die Abweichung von den KStR 2015 grundsätzlich bedeutsam, was letztlich die Zulassung der Revision durch den erkennenden Senat belege.

- 17** Die Kläger beantragen,
das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 02.09.2021 - 3 K 1327/20 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 22.06.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.09.2020 dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer auf ... € festgesetzt wird,
- hilfsweise, das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 02.09.2021 - 3 K 1327/20 aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht Nürnberg zurückzuverweisen.
- 18** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19** Die Kläger haben sich mit weiteren --nach Schluss der mündlichen Verhandlung eingegangenen-- Schriftsätzen zur Sache geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Zu Recht ist das FG dem FA darin gefolgt, dass bei der Einkommensteuer 2015 eine verdeckte Einlage des Klägers nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG anzusetzen ist (dazu unter 1.). Die Höhe des berücksichtigten Veräußerungsgewinns ist nicht zu beanstanden (dazu unter 2.). Ein Verfahrensmangel liegt nicht vor (dazu unter 3.).
- 21** 1. Durch die (teil)entgeltliche Übertragung der Anteile an der H-GmbH auf die A-GmbH hat der Kläger den Tatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG erfüllt. Dies hat das FG zutreffend erkannt.
- 22** a) 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 % beteiligt war. Die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft steht der Veräußerung der Anteile gleich (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG). Veräußerungsgewinn ist dabei der Betrag, um den der Veräußerungspreis und der gemeine Wert der verdeckt eingelegten Anteile nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigen (§ 17 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG; s. Senatsurteil vom 06.12.2016 - IX R 7/16, BFH/NV 2017, 724, Rz 11).
- 23** aa) Verdeckte Einlagen sind --im Gegensatz zu offenen Einlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten-- Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils seitens eines Anteilseigners oder einer ihm nahestehenden Person an seine Kapitalgesellschaft ohne wertadäquate Gegenleistung, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben. Das Gesellschaftsverhältnis ist ursächlich für die Vermögensmehrung bei der Kapitalgesellschaft, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte (Senatsurteile vom 14.07.2009 - IX R 6/09, BFH/NV 2010, 397, Rz 15; in BFH/NV 2017, 724, Rz 16, m.w.N.; BFH-Urteil vom 20.01.2016 - II R 40/14, BFHE 252, 453, BStBl II 2018, 284, Rz 17).
- 24** Bleibt ein vereinbarter Kaufpreis hinter dem Wert eines eingelegten Anteils an einer Kapitalgesellschaft zurück, liegt eine gemischte verdeckte Einlage vor. Eine verdeckte Einlage ist auch gegeben, wenn Anteile auf die nämliche Kapitalgesellschaft übertragen werden, an der der Steuerpflichtige oder eine nahestehende Person beteiligt ist und dort zu eigenen Anteilen werden und keine nach dem Wert der übertragenen Anteile bemessene Bar- oder Sachvergütung erfolgt. Eine verdeckte Einlage kann somit vorliegen, wenn die Anteile auf eine Gesellschaft übertragen werden, an der eine nahestehende Person beteiligt ist und wenn der einlegende Gesellschafter zugleich aus der Gesellschaft ausscheidet (vgl. nur Senatsurteil in BFH/NV 2017, 724, Rz 16, m.w.N.).
- 25** bb) Maßgeblicher Zeitpunkt für die Prüfung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung (Durchführung des Fremdvergleichs) ist --jedenfalls für die Beurteilung einer vGA sowie einer verdeckten Einlage im Sinne des Körperschaftsteuerrechts (§ 8 Abs. 3 Satz 2 und 3 KStG)-- der Abschluss des Vertrags, der der Gewährung des Vermögensvorteils zugrunde liegt, also das Verpflichtungsgeschäft, nicht hingegen der Erfüllungszeitpunkt (vgl. nur

BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 624, unter II.2.; ebenso Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 1342; Isler in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 8 KStG Rz 465; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8 KStG Rz 176; BeckOK KStG/Micker, 14. Ed. [25.10.2022], § 8 Rz 1263; Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock (D/P/M), Kommentar zum KStG, § 8 Abs. 3 Teil B Rz 8). Davon ist auch für Zwecke des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG auszugehen. Gründe für eine unterschiedliche Handhabung sind nicht ersichtlich. Ob die Verwaltungsauffassung in R 8.9 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015 damit in Einklang steht, braucht der Senat nicht zu entscheiden.

- 26** cc) Liegt eine verdeckte Einlage vor, tritt bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der gemeine Wert der Anteile gemäß § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG an die Stelle des Veräußerungspreises. Der gemeine Wert der Anteile wird nach § 11 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes bestimmt (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2010, 397, Rz 16). Maßgebend ist der Zeitpunkt der Zuführung des einlagefähigen Vorteils, d.h. die Übertragung der Anteile auf die Kapitalgesellschaft. Dieser Zeitpunkt korrespondiert mit dem für die Bewertung der Einlage auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nach § 8 KStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG maßgebenden Zeitpunkt (vgl. auch Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8 Rz 1345; Lang in D/P/M, a.a.O., § 8 Abs. 3 Teil B Rz 58).
- 27** b) In Anwendung dieser Grundsätze ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger den Tatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG verwirklicht hat. Er war an der H-GmbH relevant i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG beteiligt. Diese Beteiligung hat er verdeckt in eine Kapitalgesellschaft (A-GmbH) eingelegt.
- 28** aa) Zu Recht ist das FG dem FA darin gefolgt, dass die Anteile an der H-GmbH ohne wertadäquate Gegenleistung auf die A-GmbH übertragen worden sind. Im Zeitpunkt der Übertragung der Anteile auf die A-GmbH (Zuführung des einlagefähigen Wirtschaftsguts) im Jahr 2015 überstieg ihr gemeiner Wert in Höhe von 3.206.333 € die vereinbarte Gegenleistung in Höhe von 25.000 € um ein Vielfaches. Gegen die Ermittlung des gemeinen Werts der Anteile durch die Betriebsprüfung haben die Kläger keine Einwendungen erhoben.
- 29** bb) Die Zuwendung hatte ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis.
- 30** aaa) Für die Prüfung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung ist --wie zuvor ausgeführt-- auf den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts abzustellen. Dieses ist vorliegend erst im Jahr 2015 durch Annahme des Kaufangebots (und der Abtretung) durch die A-GmbH zustande gekommen. Zu diesem Zeitpunkt lag der gemeine Wert der Anteile bei 3.206.333 €. Auf die Wertverhältnisse, die bei Abgabe des Kaufangebots im Jahr 2006 bestanden, kann --entgegen der Ansicht der Revision-- nicht abgestellt werden.
- 31** bbb) Da der vereinbarte Kaufpreis von 25.000 € hinter dem Wert der eingelegten Kapitalgesellschaftsanteile zurückbleibt, liegt eine gemischte verdeckte Einlage vor.
- 32** cc) Die Einwendungen der Kläger führen zu keiner anderen Beurteilung.
- 33** aaa) Dies gilt zunächst für den Umstand, dass die H-GmbH rückwirkend zum 01.01.2015 auf die A-GmbH verschmolzen worden ist. Denn die Rückwirkung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995) erfasst nach dem BFH-Urteil in BFHE 261, 1, BStBl II 2018, 449 das von der übertragenden Körperschaft auf die Übernehmerin übertragene Vermögen, nicht hingegen die für das übertragene Vermögen erbrachten Gegenleistungen an die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft. Das Urteil verdeutlicht, dass im Fall der Umwandlung auf eine Körperschaft Gewinnauswirkungen auf der Gesellschafterebene nicht an der umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung teilnehmen (s.a. BFH-Urteil vom 07.04.2010 - I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467; ebenso BFH-Urteil vom 08.09.2020 - X R 36/18, BFHE 270, 418, BStBl II 2021, 359). Wenngleich sich jener Rechtsstreit im Anwendungsbereich des UmwStG 1995 abgespielt hat, gelten die aufgestellten Grundsätze für § 2 UmwStG 2006 gleichermaßen (s. van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 2 Rz 25; Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 2 UmwStG Rz 6; Brandis/Heuermann/Loose, § 2 UmwStG 2006 Rz 14; Graw, juris PraxisReport Steuerrecht 27/2018, Anm. 4 bezüglich BFH-Urteil in BFHE 261, 1, BStBl II 2018, 449).
- 34** Zwar ist vorliegend eine Aufwärtsverschmelzung ("Upstream merger") durchgeführt worden, bei der die Gesellschafterin der übertragenden Gesellschaft (A-GmbH) zugleich als übernehmende Gesellschaft fungiert. Insofern kann § 2 UmwStG 2006 durchaus zur Anwendung gelangen (Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, a.a.O., § 2 UmwStG Rz 6 und 46; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 02.17). Die umwandlungssteuerrechtliche Rückwirkung geht im Fall der Verschmelzung der Gesellschaft, deren Anteile verdeckt eingelegt wurden (H-GmbH), auf die Gesellschaft, in welche die Einlage erfolgte (A-GmbH), aber nicht so weit, dass die verdeckte Einlage negiert wird. Die Fiktion eines Vermögensübergangs von der

übertragenden Gesellschaft (H-GmbH) auf die übernehmende Gesellschaft (A-GmbH) zum steuerlichen Übertragungstichtag (01.01.2015) kann eine in der Person des ehemaligen Gesellschafters der übertragenden Gesellschaft (Kläger) bereits tatbestandlich verwirklichte verdeckte Einlage i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG als Veräußerungsersatztatbestand nicht rückwirkend beseitigen. So weit reicht der persönliche und sachliche Anwendungsbereich des § 2 UmwStG 2006 nicht, vielmehr gelten die allgemeinen Grundsätze.

- 35** Im Übrigen sind die Anteile gemischt verdeckt eingelegt worden; der Kläger hat sie (unter Wert) an die A-GmbH veräußert. Die damit zugleich tatbestandlich verwirklichte Veräußerung i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG kann ebenfalls --erst recht-- nicht im Wege der umwandlungssteuerrechtlichen Fiktion eines Vermögensübergangs zum steuerlichen Übertragungstichtag rückwirkend beseitigt werden.
- 36** bbb) Ebenso wenig steht das Vorliegen einer Anwartschaft (der A-GmbH) auf die --später gemischt verdeckt eingelegten-- Anteile i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG der Annahme einer verdeckten Einlage i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG entgegen.
- 37** (1) Nach dem BFH-Urteil in BFHE 220, 249, BStBl II 2008, 475 kann auch die schuldrechtliche, auf den Erwerb bereits bestehender Gesellschaftsanteile gerichtete Rechtsposition aus einer Kaufoption Anwartschaft i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG sein. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn der Übergang der Anteile durch ein Optionsrecht und ein damit einhergehendes, bereits bei Vertragsschluss erklärtes unwiderrufliches dingliches Übertragungsangebot weitgehend gesichert und auf diese Weise auch der Erwerbsvorgang bereits durch Abschluss eines von zwei hierzu erforderlichen Verträgen teilverwirklicht ist. Dabei ist ohne Bedeutung, ob der Optionsberechtigte wirtschaftliches Eigentum an dem Gesellschaftsanteil erworben hat; dies prüft die Vorinstanz unter 4.c der Entscheidungsgründe zu Unrecht. Ebenso wenig kommt es darauf an, ob ein (dingliches) Anwartschaftsrecht begründet worden ist.
- 38** (2) Entgegen der Ansicht der Kläger ist im Streitfall keine derartige Anwartschaft begründet worden. Dabei kann dahinstehen, ob der Senat an den Hinweis der Vorinstanz, im Jahr 2006 habe beim Erwerber noch keine rechtlich geschützte Erwerbsposition vorgelegen (unter 4.c der Entscheidungsgründe des Urteils), nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Er trifft jedenfalls in der Sache zu. Mit dem Angebot auf Abschluss eines Anteilskauf- und Abtretungsvertrags ist nicht zwingend eine Anwartschaft des Angebotsempfängers einhergegangen. Insbesondere lässt sich den von der Revision nicht angegriffenen Feststellungen des FG der Abschluss eines zweiseitigen Optionsvertrags, wie er dem von den Klägern in Bezug genommenen BFH-Urteil in BFHE 220, 249, BStBl II 2008, 475 zugrunde lag, nicht entnehmen. Vielmehr hat der Kläger (als "Anbietender") am 20.04.2006 nur ein notariell beurkundetes Geschäftsanteilskauf- und Abtretungsangebot abgegeben; daran war die A-GmbH (als "Angebotsempfänger") nicht beteiligt. Dementsprechend hatte sie auch noch keinen schuldrechtlichen, auf den Erwerb von Gesellschaftsanteilen gerichteten Anspruch (vgl. dazu HHR/Schmidt, § 17 EStG Rz 151). Rechte aus einem bindenden Kauf- oder Verkaufsangebot fallen nicht unter § 17 (Abs. 1 Satz 2) EStG, da der Erwerbstatbestand vor der Erklärung des Vertragsgegners noch zu ungewiss ist (vgl. Frotscher/Moritz/Strohm in Frotscher/Geurts, § 17 EStG Rz 46; BeckOK EStG/Trossen, 14. Ed. [01.10.2022], EStG § 17 Rz 223.2; a.A. Schmidt/Levedag, EStG, 41. Aufl., § 17 Rz 109). Im Streitfall kommt hinzu, dass die A-GmbH das Angebot vor Ablauf der Sanierungsfrist nicht annehmen konnte.
- 39** Im Übrigen setzt § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG voraus, dass der Anwärter eine vergleichsweise starke Position erlangt. Diese muss bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als anteilsähnliche Beteiligung erscheinen. Daher kommt es maßgebend darauf an, ob der Berechtigte sich letztlich den Vermögenszuwachs der Anteile verschaffen kann und ob er bereits --wie ein wirtschaftlicher Eigentümer-- auf sie einwirken kann (vgl. Frotscher/Moritz/Strohm in Frotscher/Geurts, § 17 EStG Rz 46, 51 f.; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 17 Rz 17; Schmidt/Levedag, a.a.O., § 17 Rz 109; BeckOK EStG/Trossen, a.a.O., EStG § 17 Rz 222.1). Dies war im Hinblick auf die A-GmbH jedoch nicht der Fall. Vor Ablauf der Sanierungsfrist hatte sie nicht die Möglichkeit, das Angebot anzunehmen und sich den Vermögenszuwachs zu verschaffen. Sie hatte auch keine Möglichkeit, über die Anteile wie ein Eigentümer zu verfügen.
- 40** (3) Ungeachtet dessen stimmt der Senat mit den Klägern nicht dahin überein, dass die Begründung einer Anwartschaft auf GmbH-Anteile i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG einer verdeckten Einlage dieser Anteile i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG entgegensteht. Bei den Kapitalgesellschaftsanteilen und der Anwartschaft auf solche Anteile handelt es sich um unterschiedliche Besteuerungsobjekte i.S. des § 17 Abs. 1 EStG (zur Differenzierung vgl. Senatsurteil vom 19.02.2013 - IX R 35/12, BFHE 240, 559, BStBl II 2013, 578). Zwar versteht es sich von selbst, dass der nämliche Zuwachs an Vermögenssubstanz nicht zweimal der Besteuerung unterworfen werden darf, jedenfalls nicht in der Hand desselben Steuersubjekts. Er wird sich auch nicht zweimal am Markt realisieren lassen. Die

Steuerverhaftung der Anwartschaft schließt aber eine Realisation der in den Anteilen ruhenden stillen Reserven im Wege der Veräußerung der Beteiligung bzw. eine "Ersatzrealisation" im Wege der verdeckten Einlage nicht aus. Der Anteilshaber macht sich allenfalls gegenüber dem Adressaten des Angebots schadenersatzpflichtig.

- 41** 2. Das FA hat den Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG in zutreffender Höhe berücksichtigt. Es hat dem nach § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG anzusetzenden gemeinen Wert der Anteile in Höhe von --unstreitig-- 3.206.333 € den Nennwert der Beteiligung von 25.000 € gegenübergestellt und auf diese Weise einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 3.181.333 € ermittelt (vor Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, §§ 3 Nr. 40, 3c EStG). Da eine gemischte verdeckte Einlage vorliegt, muss zwar neben der verdeckten Einlage in Höhe von 3.181.333 € (gemeiner Wert der Anteile abzüglich vereinbarter Kaufpreis) der Veräußerungspreis in Höhe von 25.000 € berücksichtigt werden; davon sind die Anschaffungskosten in Abzug zu bringen. Dies beeinflusst das Gesamtergebnis indes nicht.
- 42** 3. Der von den Klägern behauptete Verfahrensmangel liegt nicht vor. Die angefochtene Entscheidung ist durch den sog. konsentierten Einzelrichter (§ 79a Abs. 3, 4 FGO) getroffen worden. Eines vorherigen Übertragungsbeschlusses i.S. des § 6 FGO, der den Klägern hätte bekannt gegeben werden müssen, bedurfte es daher nicht. Ebenso wenig stellt sich die Frage, ob die Übertragung "greifbar gesetzwidrig" (vgl. dazu Senatsbeschlüsse vom 16.12.1997 - IX R 22/95, BFH/NV 1998, 720, unter 2.a bb; vom 26.10.2006 - IX B 9/06, BFH/NV 2007, 447, unter 2.; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 6 Rz 26) war.
- 43** 4. Die Kläger haben mit den nachgereichten Schriftsätzen weder die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung beantragt noch drängte sich diese hier auf, da lediglich ergänzende Rechtsausführungen nachgeschoben wurden, die jedenfalls teilweise bereits Gegenstand der mündlichen Verhandlung gewesen waren (vgl. BFH-Beschluss vom 12.11.1993 - VIII R 17/93, BFH/NV 1994, 492).
- 44** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de