

Urteil vom 24. January 2012, IX R 8/10

Unentgeltliche Anteilsübertragung - Auslegung von § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG a.F./§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG n.F.

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1 S 4, EStG § 17 Abs 1 S 5, EStG § 17 Abs 1 S 4, EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 1 S 4

vorgehend FG Münster, 12. November 2009, Az: 14 K 2210/06 E

Leitsätze

§ 17 Abs. 1 Satz 5 a.F./§ 17 Abs. 1 Satz 4 n.F. EStG greift nur bei unentgeltlicher Übertragung von bereits verstrickten Anteilen ein.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten, die in den Streitjahren 2000 und 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.
- 2** Der Kläger gründete zusammen mit anderen Gesellschaftern im Jahr 1979 die P-GmbH. Seit dem Jahr 1991 war er mit drei weiteren Gesellschaftern zu je 25 v.H. an dem Stammkapital der P-GmbH beteiligt. Ende des Jahres 1997 wurde die P-GmbH unter Beibehaltung der Beteiligungsverhältnisse in eine Aktiengesellschaft, die P-AG, umgewandelt. Der Kläger wurde Mitglied des Vorstandes der P-AG. Nach mehreren Kapitalerhöhungen betrug das Grundkapital der P-AG vor dem Börsengang im März 2000 2.814.183 €, das in Stückaktien von jeweils 1 € eingeteilt war.
- 3** Der Kläger, der bis Mitte 1998 mit 25 v.H. an der P-AG beteiligt war, übertrug der Klägerin am 24. Dezember 1998 29 500 Aktien mit einem Nennwert von je 2,56 € (5 DM). Er führte in einem an die Klägerin gerichteten Schreiben vom 24. Dezember 1998 aus: "hiermit schenke ich Dir mit heutigem Datum 29.500 Aktien der P-AG im Wert von DM 315.000,-. Ich wünsche Dir eine glückliche Hand mit den Aktien für das Unternehmen und seine Mitarbeiter. Außerdem wünsche ich Dir und uns beiden zusammen alles Gute für die Zukunft [...]".
- 4** Die auf diese Aktien entfallenden Anschaffungskosten des Klägers hatten 50.277 € betragen. Nach einer Umwandlung dieser Aktien hielt die Klägerin insgesamt 75 416 Aktien an der P-AG im Nennwert von je 1 €. Aufgrund einer Umwandlung von Gewinnrücklagen erhielt die Klägerin am 7. Juni 1999 weitere 5 414 Aktien. Anschaffungskosten sind hierfür nicht entstanden.
- 5** Im Rahmen einer am 5. Oktober 1999 durchgeführten Erhöhung des Grundkapitals der P-AG um 1 228 000 Aktien zu je 1 € erwarb die Klägerin 112 030 weitere Aktien zum Preis von 1 €. Zum gleichen Zeitpunkt waren Mitarbeitern der P-AG Aktien zu einem Stückpreis von 14 € angeboten worden. Am 17. Februar 2000 erhielt die Klägerin aufgrund einer weiteren Umwandlung von Gewinnrücklagen weitere 42 135 Aktien, ohne dass ihr dafür Anschaffungskosten entstanden sind.
- 6** Im September 2000 verkaufte die Klägerin 20 000 Aktien der P-AG an das Bankhaus B zu einem Preis von 346.800 €.
- 7** Mit drei Verträgen vom 25. Oktober 2001 veräußerte die Klägerin jeweils 72 518 Aktien zu einem Preis von jeweils 246.561,20 € (72 518 Aktien x 3,40 €). Die Summe der 217 554 Aktien entsprach einem Anteil von 5,05 v.H. am damaligen Grundkapital der P-AG. Nach § 2 Nr. 1 der Verträge sollte der Verkauf mit Wirkung zum 31. Oktober 2001 erfolgen.

- 8 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre gaben die Kläger im Zusammenhang mit den dargestellten Vorgängen keine Einkünfte an.
- 9 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer der Kläger zunächst erklärungsgemäß fest.
- 10 Eine Außenprüfung beim Kläger kam zu dem Ergebnis, die Klägerin habe durch die in den Streitjahren vorgenommenen Veräußerungen von Aktien (Veräußerungs-)Gewinne i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) in Höhe von 600.023 DM (= 306.787 €) --im Jahr 2000-- und insgesamt 870.940 DM (= 445.305 €) --im Jahr 2001-- erzielt.
- 11 Nachdem den Klägern der Prüfungsbericht vom 4. März 2005 zugegangen war, schlossen sie am 20. Juli 2005 einen notariell beurkundeten Ehevertrag, in dem sie den gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft aufhoben und unter Ausgleich des bisher entstandenen Zugewinns den Güterstand der Gütertrennung vereinbarten. Dabei ermittelten die Kläger eine Ausgleichsforderung zugunsten der Klägerin in Höhe von 298.000 DM. In diesem Zusammenhang rechneten die Kläger die von dem Kläger der Klägerin Ende 1998 "ehebedingt" zugewendeten 29 500 Aktien der P-AG mit einem Nennwert von 5 DM an.
- 12 Das FA schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ für die Streitjahre Einkommensteueränderungsbescheide, gestützt auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung.
- 13 Im Verlauf des Einspruchsverfahrens setzte das FA die Einkommensteuer der Kläger für das Streitjahr 2001 mit einem auf § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG gestützten Änderungsbescheid niedriger fest. Der Einspruch hatte keinen Erfolg, ebenso die Klage, soweit sie sich gegen den Ansatz von Veräußerungsgewinnen der Klägerin i.S. von § 17 EStG wandte.
- 14 Das Finanzgericht (FG) entschied mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 646 veröffentlichten Urteil, das FA habe zu Recht für beide Streitjahre aus den Veräußerungen der Aktien der P-AG durch die Klägerin aufgrund der Verträge vom September 2000 und Oktober 2001 gewerbliche Einkünfte gemäß § 17 Abs. 1 Sätze 1, 5 EStG zugrunde gelegt (§ 17 Abs. 1 Satz 5 EStG in der im Streitfall anwendbaren Fassung, vgl. § 52 Abs. 34a EStG). Zwar sei die Klägerin selbst in den Streitjahren nicht wesentlich, da unter 10 v.H., an der P-AG beteiligt gewesen. Gleichwohl sei die Veräußerung der 29 500 Aktien, die die Klägerin am 24. Dezember 1998 vom Kläger erhalten habe und die später in 75 416 Aktien umgewandelt wurden, gemäß § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG steuerbar, denn die Klägerin habe die veräußerten Anteile vom Kläger unentgeltlich, nämlich --wovon der Senat überzeugt sei-- durch eine Schenkung erworben.
- 15 Der Rechtsvorgänger der Klägerin, nämlich der Kläger, sei auch innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung der Aktien der P-AG durch die Klägerin wesentlich i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung, d.h. zu mindestens 10 v.H., am Kapital der P-AG beteiligt gewesen.
- 16 Durch die gesetzliche Absenkung der Grenze für eine Beteiligungsquote seien nicht nur die Anteile des Klägers, sondern zugleich auch die zuvor unentgeltlich auf die Klägerin übertragenen Anteile steuerverstrickt worden.
- 17 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der diese die Verletzung materiellen Rechts rügen. Insbesondere handele es sich bei der Zuwendung der streitbefangenen Aktien an die Klägerin nicht um eine Schenkung i.S. des § 516 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, sondern um eine sog. unbenannte, ehebedingte Zuwendung, d.h. nicht um eine unentgeltliche Übertragung i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG.
- 18 Im Übrigen komme eine Besteuerung der streitbefangenen Veräußerungsgewinne aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht in Betracht.
- 19 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das Urteil des FG insoweit aufzuheben, als dem Klageantrag auf Festsetzung der Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb (Veräußerungsgewinn) für die Jahre 2000 und 2001 mit 0 DM nicht entsprochen wurde, also die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 25. April 2006 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb (Veräußerungsgewinn) mit jeweils 0 DM angesetzt werden.
- 20 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

- 21** Die Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG werde nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Kläger zum Zeitpunkt der Schenkung (1998) noch nicht wesentlich i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1998 geltenden Fassung an der Gesellschaft beteiligt gewesen sei. Bei der Vorschrift des § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG handele es sich um eine Rechtsfolgenverweisung, so dass sich die Frage, ob der Rechtsvorgänger der Klägerin wesentlich beteiligt gewesen sei, ausschließlich nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bestimme, dies nach Maßgabe der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Gesetzesfassung. Damit sei der Rechtsvorgänger der Klägerin innerhalb der letzten fünf Jahre wesentlich an der Gesellschaft beteiligt gewesen.

Entscheidungsgründe

II.

- 22** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), soweit das FG zu Unrecht von steuerbaren Anteilsveräußerungen der Klägerin ausgegangen ist.
- 23** 1. Da die Klägerin zu keinem Zeitpunkt selbst maßgeblich i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG a.F./§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG n.F. an der P-AG beteiligt war --die maßgebliche Beteiligungsgrenze von 1 v.H. gilt erst für Veräußerungen ab 2002 (§ 52 Abs. 34a Satz 1 EStG; Gosch in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 17 Rz 11)--, könnten ihre streitbefangenen Anteilsveräußerungen nur gemäß § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG a.F./§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. steuerbar sein. Die Voraussetzungen hierfür liegen indes nicht vor.
- 24** a) Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG a.F./§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. gilt § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG entsprechend, wenn der Veräußerer den veräußerten Anteil innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben hat und der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre wesentlich (Streitjahr 2000) bzw. i.S. von Satz 1 (Streitjahr 2001) beteiligt war.
- 25** § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG a.F./§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. erfassen ihrem Wortlaut nach nur solche --veräußerten-- Anteile, die der selbst nicht wesentlich beteiligte Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich von einem Rechtsvorgänger erworben hat, der seinerseits innerhalb dieses Zeitraums wesentlich beteiligt gewesen ist. Der jeweilige Tatbestand erfasst also --anders als § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG-- nicht alle Anteile einer Beteiligung ("von Anteilen"), sondern nur die in besonders qualifizierter Weise erlangten Anteile. Er verweist ("so gilt Satz 1 entsprechend") auch nicht allgemein auf § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, sondern lediglich entsprechend auf die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 dieser Vorschrift, wonach der Gewinn/Verlust aus der Veräußerung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört. Die Beteiligung bleibt eine unwesentliche Beteiligung. Es handelt sich um eine Rechtsfolgen- und nicht um eine Rechtsgrundverweisung. Der Veräußerer muss sich lediglich die Verhältnisse seines Rechtsvorgängers bezüglich der in § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG a.F./§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. bestimmten Anteile zurechnen lassen. Die Vorschrift ist objektbezogen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Juli 1997 VIII R 80/94, BFHE 184, 74, BStBl II 1997, 727, m.w.N.); sie dient dem Zweck, Anteile eines wesentlich Beteiligten nicht aus der Steuerverhaftung allein dadurch zu entlassen, dass sie unentgeltlich übertragen werden. In einem solchen Fall muss sich der spätere Veräußerer als Rechtsnachfolger die Besitzzeit des wesentlich beteiligten Rechtsvorgängers anrechnen lassen (Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 17 Rz 26). So soll vermieden werden, dass ein wesentlich/ maßgeblich i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG Beteiligter seine Beteiligung aufteilen und unentgeltlich auf mehrere Personen übertragen kann, die diese dann ohne Versteuerung des Gewinns veräußern könnten (stv. Zimmermann/Zimmermann-Schwieger in Bordewin/Brandt, EStG, § 17 Rz 171; Eilers/R. Schmidt, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rz 158).
- 26** b) Im Streitfall greift § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG a.F./§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. nicht ein; die genannten Regelungen sind dahingehend auszulegen, dass sie den Streitfall, in dem der unwesentlich/nicht maßgeblich i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG beteiligte Kläger erst nach der unentgeltlichen Übertragung qua Gesetzesänderung wesentlich/maßgeblich beteiligt wird, nicht erfassen.
- 27** aa) Dieser Zweck von § 17 Abs. 1 Satz 5 a.F./Satz 4 n.F. EStG spricht dafür, dass die wesentliche/maßgebliche Beteiligung des Übertragenden bereits vor dem unentgeltlichen Erwerb des späteren Veräußerers bestanden haben muss. Denn nur die unentgeltliche Weitergabe eines Teils eines steuerverhafteten Anteils kann dazu dienen, eine steuerbare Anteilsveräußerung zu vermeiden. In "besonders qualifizierter Weise erlangt" (BFH-Urteil in BFHE 184,

74, BStBl II 1997, 727) sind nur Anteile aus einer wesentlichen Beteiligung. Soll sich der spätere Veräußerer als Rechtsnachfolger die Besitzzeit seines wesentlich/maßgeblich beteiligten Rechtsvorgängers anrechnen lassen, setzt dies voraus, dass diese wesentliche Beteiligung im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung bereits bestand. Andernfalls kommt eine Rechtsnachfolge in einen bereits steuerverhafteten Anteil nicht in Betracht. Demgegenüber würde eine Auslegung, die auch denjenigen unentgeltlichen Erwerber in die Steuerverhaftung seines unwesentlichen Anteils brächte, der diesen von einem --zu diesem Zeitpunkt-- unwesentlich/maßgeblich Beteiligten erworben hat, der ratio legis nicht gerecht; sie würde zudem in nicht gerechtfertigter Weise Vertrauensschutzinteressen des unentgeltlichen Erwerbers verletzen. Denn die Steuerverhaftung seiner Anteile hinge von der Erlangung einer wesentlichen/maßgeblichen Beteiligung durch den unentgeltlich Übertragenden ab, die der unentgeltliche Erwerber typischerweise nicht beherrschen oder auch nur kennen kann. Abzustellen ist danach auf die Wesentlichkeit der Beteiligung des Klägers im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung.

- 28** bb) Nach der Gesetzesfassung 1998 war der Kläger nicht wesentlich beteiligt. Hieran ändert auch die Senkung der Wesentlichkeitsgrenze ab 1999 bzw. 2001 nichts. § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG a.F./§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. ist insoweit veranlagungszeitraumbezogen auszulegen. Nur so kann dem Interesse des unentgeltlichen Erwerbers an Planungssicherheit Rechnung getragen werden. Bestätigt wird dieses Ergebnis durch die Gesetzesfassung von § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG a.F., wenn gerade nicht wie in § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. auf § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG n.F. wörtlich Bezug genommen wird (vgl. dazu Strahl in Korn, § 17 EStG Rz 66); die Formulierung des letzten Halbsatzes "wesentlich beteiligt war" legt eine veranlagungszeitraumbezogene Auslegung nahe. Dies gilt unabhängig davon, dass § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG keinen entsprechenden Veranlagungszeitraumbezug aufweist. Auch § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b EStG hat der Senat veranlagungszeitraumbezogen betrachtet (BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 IX R 62/05, BFHE 221, 227, BStBl II 2008, 856).
- 29** 2. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist, auch soweit sie das FG hinsichtlich der Veräußerungsgewinne der Klägerin abgewiesen hat, stattzugeben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de