

Urteil vom 11. Mai 2010, IX R 26/09

Anteilsveräußerung gegen Aktien - Steuerbarkeit - Bestimmung des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an einem Kapitalgesellschaftsanteil - Unvollständige Abwicklung des Geschäfts - Bemessung des Veräußerungspreises - Ausübung des Wahlrechts nach § 20 Abs. 2 UmwStG 1995 - Aussetzung des Verfahrens bei Antrag auf Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO

BFH IX. Senat

EStG § 17, UmwStG § 20, FGO § 74, AO § 163, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 39 Abs 2 Nr 1, AO § 5

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 26. Mai 2009, Az: 7 K 1233/05 B

Leitsätze

1. NV: Veräußert ein GmbH-Gesellschafter einen Teil seiner Anteile an eine AG gegen --im Zuge einer Kapitalerhöhung entstehende-- Aktien, so bestimmt sich der Veräußerungspreis i.S. von § 17 Abs. 2 EStG gemäß § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 nach dem von der übernehmenden Kapitalgesellschaft nach § 20 Abs. 2 UmwStG für die eingebrachten Anteile angesetzten Wert.
2. NV: Eine nach § 17 Abs. 1 EStG steuerbare Anteilsveräußerung liegt nicht vor, wenn das Veräußerungsgeschäft nicht vollständig abgewickelt wird, indem der Veräußerer die Gegenleistung nicht erlangt hat.

Tatbestand

1. I. Der Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kläger) gründete mit weiteren Gesellschaftern im Jahr 1979 die C GmbH. Seit dem Jahr 1986 hielt er 35 v.H. der Anteile zu Anschaffungskosten von 170.000 DM. Mit Vertrag vom 21. Juni des Streitjahres (2000) veräußerten die Gesellschafter der C GmbH 90 v.H. ihrer Anteile an die A AG. Als Kaufpreis wurden Barzahlungen in Höhe von insgesamt 1.000.000 DM sowie 10.652 Aktien der A AG aus einer Kapitalerhöhung im Wert von 5.000.000 DM vereinbart. Für den Fall, dass die Kapitalerhöhung nicht bis zum 31. März 2001 im Handelsregister eingetragen wäre, verpflichtete sich die A AG, den Kapitalerhebungsbeschluss rückgängig zu machen und den offenen Kaufpreis in Geld zu zahlen. Ferner verpflichtete sich die A AG, hinsichtlich der erworbenen Geschäftsanteile die Anschaffungskosten der Verkäufer fortzuführen, soweit die Gegenleistung in der Gewährung neuer Anteile bestehe, sowie weiter dazu, die von den Gesellschaftern der C GmbH gewährten Darlehen zurückzuzahlen und dafür Sorge zu tragen, dass die Altgesellschafter aus den gegenüber den finanzierenden Banken abgegebenen Bürgschaften entlassen wurden. Bezogen auf den Kläger entsprechen diese Vereinbarungen dem Verkauf eines Geschäftsanteils zum Nennbetrag von 78.700 DM zu einem Barkaufpreis von 350.000 DM zuzüglich 3.728 neuer Aktien der A AG zu einem angenommenen Gegenwert von 1.750.000 DM.
2. Nach dem Vertrag vom 21. Juni 2000 stand die Gewinnberechtigung ab dem 1. Januar 2000 der A AG zu, die Neugesellschafter unterlagen Veräußerungsbeschränkungen, bis zum 31. Dezember 2000 durfte über die neuen Aktien in keiner Weise verfügt werden. Danach durften jährlich bis zu 25 v.H. der Aktien veräußert werden. Die Abtretung der Geschäftsanteile erfolgte in der gleichen Urkunde und war aufschiebend bedingt durch die Zahlung des Barbetrags des Anteilskaufpreises. Zusätzlich enthielt der Vertrag vom 21. Juni 2000 eine Option auf den Erwerb der verbliebenen 10 v.H. der Geschäftsanteile der C GmbH zugunsten der O AG, an der die A AG beteiligt war.
3. Außerhalb der notariellen Vereinbarung verzichteten die Altgesellschafter auf die Verzinsung der an die C GmbH ausgereichten Gesellschafterdarlehen in Höhe von 5,5 v.H. Für den Kläger entsprach dies einem Wert von 17.916,20 DM.
4. Am 27. November 2000 übte die O AG ihre Option auf den Erwerb der verbliebenen Anteile an der C GmbH aus. In der Folge kam es am 21. Dezember 2000 zum Abschluss eines Anteilsübertragungsvertrages zwischen der O AG und den Altgesellschaftern; die Altgesellschafter brachten ihre verbliebenen Anteile an der C GmbH in die O AG als

Sacheinlage ein und sollten zusammen 2.750 Aktien der O AG erhalten, die nach einer Kapitalerhöhung ausgegeben werden sollten. Für den Fall, dass die Durchführung der Kapitalerhöhung und die Übertragung der Aktien nicht bis zum 31. Dezember 2001 möglich sein sollten, verpflichtete sich die O AG, den Übertragenden eine Bankbürgschaft in Höhe von 666.666,67 DM zu übergeben. Die Übertragung der Aktien sollte durch Hinterlegung bzw. Einbuchung der Aktien auf einem Sperrdepot bei der B-Bank oder einer anderen Bank nach Eintragung der Kapitalerhöhung erfolgen. Die Abtretung der Anteile an der C GmbH erfolgte ebenfalls im Vertrag vom 21. Dezember 2000. Die Gewinnberechtigung stand ab dem 1. Januar 2000 der O AG zu.

- 5 Die mit der Ausgabe der neuen Aktien an die Altgesellschafter der C GmbH verbundene Kapitalerhöhung bei der A AG wurde am ... Februar 2001 im Handelsregister eingetragen. Danach wurde das Grundkapital um weitere 42.608 € auf 13.402.288 € erhöht. Da das Grundkapital der A AG infolge weiterer Kapitalerhöhungen "verwässert" worden war, erhielten die Altgesellschafter der C GmbH (verglichen mit der im Vertrag vom 21. Juni 2000 genannten Zahl) die vierfache Zahl von Aktien, der Kläger also 14.912 Aktien, die am 20. Juni 2001 im Depot des Klägers eingebucht wurden.
- 6 Mit Urkunde vom 25. Juni 2001 brachte die A AG ihre Anteile an der C GmbH in die O AG ein. Als Gegenleistung gewährte die O AG der A AG 500 eigene Aktien, die aus einer Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage geschaffen werden sollten. Im Juni 2001 zeichneten die Altgesellschafter der C GmbH die neuen Aktien der O AG. Die diesbezügliche Kapitalerhöhung um 15.263 € auf 105.263 € wurde am ... August 2001 im Handelsregister eingetragen. Unmittelbar danach, jedenfalls ab 9. September 2001, betrieben die Altgesellschafter der C GmbH die Rückübertragung der Anteile an der C GmbH. Die Rückübertragung wurde am 18. Dezember 2001 notariell vereinbart. Danach wurden die Anteile an der C GmbH von der O AG an die Altgesellschafter zurückübertragen, wofür diese eine Barzahlung leisteten sowie ihre Aktien an der A AG und O AG auf die O AG übertrugen. Bezogen auf den Kläger wurde vereinbart, dass die O AG ihre (zwischenzeitlich von der A AG erworbenen) Geschäftsanteile an der C GmbH in Höhe von nominal 78.700 € an den Kläger übertrug, wofür der Kläger 35.000 DM an die O AG zahlte und 14.912 Aktien der A AG auf die O AG übertrug. Ferner trat die O AG ihren (originär vom Kläger erworbenen) Geschäftsanteil in Höhe von nominal 8.800 DM an der C GmbH an den Kläger ab, wofür der Kläger 963 Aktien der O AG auf die O AG übertrug. Diese versicherte, dass der Kläger mit der genannten Zahl von Aktien in das Aktienregister der Gesellschaft eingetragen sei. Diese Aktien sollten in das eigene Aktienregister der O AG eingetragen werden, so dass außerhalb dieses Vertrags keine weiteren Maßnahmen seitens des Klägers erforderlich seien. Ferner versicherte der Kläger, dass er Eigentümer der von ihm übertragenen Aktien der A AG und der O AG sei, dass diese Aktien nicht mit Rechten Dritter belastet seien und dass er über die Aktien frei verfügen könne.
- 7 In ihrem der Körperschaftsteuererklärung 2000 beigefügten Jahresabschluss 2000 bilanzierte die A AG die Anteile an der C GmbH mit 2.709.000 € (5.298.343,40 DM). Auf den vom Kläger erworbenen Anteil von 35 v.H. entfielen danach 1.854.420,10 DM.
- 8 Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2000 erklärte der Kläger einen Veräußerungsgewinn nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aus der Veräußerung der Anteile an der C GmbH in Höhe von 205.290 DM. Dabei setzte er als Einnahme lediglich den Barkaufpreis in Höhe von 350.000 DM an, dem er eine anteilige Provision in Höhe von 105.000 DM, Steuerberatungskosten in Höhe von 14.210 DM und anteilige Anschaffungskosten in Höhe von 25.500 DM gegenüberstellte.
- 9 Davon abweichend setzte der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuer für das Streitjahr mit Bescheid vom 2. April 2002, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand, auf 225.095,23 € fest, wobei ein Gewinn nach § 17 EStG in Höhe von 304.631 DM zugrunde gelegt wurde.
- 10 Seit dem 23. Januar 2001 führte das FA durch seine sog. Betriebsnahe Veranlagung (BNV) beim Kläger eine Sachverhaltsaufklärung wegen der Anteilsveräußerung durch. In diesem Zusammenhang bestätigte die A AG mit Schreiben vom 25. November 2002, dass sie die Anschaffungskosten des Klägers für die Anteile an der C GmbH weitergeführt habe. Weiter nahm die A AG in einem Schreiben vom 11. November 2003 an den Kläger zur Bilanzierung der Anteile an der C GmbH bei der A AG Stellung. Die Anschaffungskosten hätten sich wie folgt zusammengesetzt (Beträge in €):

Änderungen

	21.12.2000	2001	31.12.2001	Korrektur 2002	31.12.2002
Baranteil	511.292		511.292		511.292
Aktienanteil	2.620.392	./. 2.464.806	155.586	./. 27.516	128.070
Nebenkosten	88.625		88.625		88.625
	3.220.309	./. 2.464.806	755.503	./. 27.516	727.987

- 12** Die Änderung im Jahr 2001 habe die Ausübung des Wahlrechts zur Buchwertübertragung betroffen, das erst mit der Eintragung der Kapitalerhöhung ausgeübt werden dürfen. 2002 sei ein arithmetischer Fehler bei der Berechnung der Anschaffungskosten festgestellt und korrigiert worden. Der Betrag von 2.620.292 € habe dem Kurswert der Aktien der A AG am 21. Juni 2000 entsprochen.
- 13** Mit Schreiben vom 9. Dezember 2003 an das FA W teilte die A AG zu ihrer Körperschaftsteuererklärung 2000 mit, dass in der Steuerbilanz die übertragenen Buchwerte der Verkäufer übernommen worden seien. Das FA W teilte dem beklagten FA mit, dass die A AG die Anteile der C GmbH mit Anschaffungskosten von 2.709.000 € aktiviert habe. Die A AG habe das Wahlrecht für das Jahr 2000 dahingehend ausgeübt, die Anteile zu Anschaffungskosten von 2.709.000 € zu aktivieren. Die Einbringung sei nicht zu Buchwerten, sondern zu Teilwerten erfolgt.
- 14** Ausgehend von den Prüfungsergebnissen der BNV setzte das FA mit nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändertem Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 26. August 2003 die Einkommensteuer auf 571.177,45 € herauf. Dabei wurden aus dem Verzicht auf die Zinsen aus dem Gesellschafterdarlehen weitere Anschaffungskosten für die Anteile an der C GmbH in Höhe von 17.916 DM und in gleicher Höhe Einnahmen aus den Einkünften aus Kapitalvermögen angesetzt. Die von der A AG angesetzten Anschaffungskosten für die Anteile an der C GmbH wurden beim Kläger in Höhe von 2.709.000 € anteilig als Einnahme der Besteuerung nach § 20 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995) unterworfen, also in Höhe von 1.854.420 DM. Danach ergab sich ein Gewinn für die an die A AG veräußerten Anteile in Höhe von 1.578.007 DM. Da lt. BNV unklar war, mit welchem Wert die O AG die Anteile an der C GmbH in ihrer Bilanz angesetzt hatte, wurde vom Teilwert ausgegangen, also von 588.705 DM, die anteilig (also in Höhe von 206.046 DM) als Einnahme des Klägers aus Anteilsveräußerung angesehen wurden. Danach ergab sich aus der Veräußerung an die O AG ein Gewinn nach § 17 EStG in Höhe von 175.333 DM. Die Rückübertragung der Aktien an der A AG und O AG im Jahr 2001 wurde als nicht steuerbar betrachtet und insoweit wurden keine Veräußerungsgewinne und -verluste berücksichtigt.
- 15** Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Das FA setzte die Einkommensteuer auf 578.640,27 € herauf. Das FA hielt die Vorschrift des § 20 UmwStG 1995 auf die Veräußerung an die O AG nicht für anwendbar. Vielmehr sei als Gegenleistung der von den Beteiligten angenommene Wert der Anteile an der C GmbH von anteilig 234.666,66 DM anzusetzen, so dass sich der Gewinn aus der Übertragung an die O AG auf 203.959 DM erhöhe.
- 16** Der Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1695 veröffentlichten Urteil insoweit statt, als das FA die Übertragung der Anteile an der C GmbH auf die O AG der Besteuerung unterworfen hat. Jedoch habe das FA den Veräußerungsgewinn aus der Übertragung an die A AG zutreffend angesetzt.
- 17** Hiergegen richten sich die Revisionen des FA wie auch die des Klägers.
- 18** Das FA stützt seine Revision auf die Verletzung materiellen Rechts und macht geltend, das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien der O AG sei spätestens mit Abschluss des notariellen Vertrags am 21. Dezember 2000 auf den Kläger übergegangen.
- 19** Das FA beantragt,
- das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 20** Der Kläger stützt seine Revision darauf, dass das FG hinsichtlich der Übertragung der Anteile an der C GmbH auf die A AG zu Unrecht die Ausübung des Wahlrechts gemäß § 20 Abs. 1 und 2 UmwStG 2000 durch die A AG bereits im Jahr 2000 angenommen habe.
- 21** § 20 Abs. 1 UmwStG 2000 verlange, dass der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung neue, im Wege der Sacheinlage geschaffene Anteile erhalte, d.h. eine wirksame Kapitalerhöhung in Form einer Sacheinlage. Komme es zur Bewirkung der Einbringung in einem Wirtschaftsjahr und zur Schaffung der neuen Anteile in einem der folgenden Wirtschaftsjahre, sehe das Gesetz keine Fiktion der Sacheinlage auf den Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an dem übertragenen Unternehmen oder den Unternehmensanteilen vor. Das FG habe entgegen § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2000 das Vorliegen einer Sacheinlage bereits zu dem Zeitpunkt angenommen, zu dem der Kläger das wirtschaftliche Eigentum an seinen Anteilen an der C GmbH auf die A AG übertragen habe. Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums sei unstrittig im Jahr 2000 erfolgt.
- 22** Verfahrensfehlerhaft habe es das FG trotz Vortrags des Klägers in rechtsirriger Annahme der Sacheinlage im Wirtschaftsjahr 2000 unterlassen, Auszüge aus dem Betriebsprüfungsbericht der A AG für das Wirtschaftsjahr 2001 dahingehend auszuwerten, mit welchem Wert die A AG die Anteile an der C GmbH im Wirtschaftsjahr 2001 bewertet habe.
- 23** Der Kläger beantragt,
- das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Mai 2005 dahingehend zu ändern, dass ein Gewinn aus der Übertragung der Anteile an der C GmbH in Höhe von 205.290 DM festgesetzt wird.
- 24** Das FA beantragt,
- die Revision des Klägers zurückzuweisen.
- 25** Weiter beantragt der Kläger die Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) wegen eines seit November 2009 laufenden Einspruchsverfahrens zu seinem Antrag auf abweichende Festsetzung der Einkommensteuer des Streitjahres gemäß § 163 AO.

Entscheidungsgründe

- 26** II. Der Senat sieht von einer Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO ab.
- 27** 1. Voraussetzung für die Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO ist, dass die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist. Ein Verfahren über einen Antrag auf Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO ist gegenüber dem Festsetzungsbescheid vorgreiflich (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. Juli 1997 IX B 13/97, BFH/NV 1998, 201).
- 28** Bei einer Entscheidung i.S. von § 163 Satz 1 AO handelt es sich um einen Akt der Steuerfestsetzung. Der Verwaltungsakt über eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO ist ein Grundlagenbescheid für den Festsetzungsbescheid (BFH-Beschluss in BFH/NV 1998, 201, m.w.N.). Zwar bilden die abweichende Festsetzung und die Steuerfestsetzung zwei in getrennten Verfahren ergehende selbständige Verwaltungsakte. Folgt die Billigkeitsmaßnahme der Steuerfestsetzung nach, so muss diese nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert werden. Die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO hat daher grundsätzlich rechtlichen Einfluss auf die Entscheidung über die Anfechtung eines Steuerbescheides und ermöglicht die Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO. Ebenso wie die Aussetzung des Verfahrens ist auch die Aufhebung des Aussetzungsbeschlusses eine Ermessensentscheidung, bei der insbesondere prozessökonomische Gesichtspunkte und die Interessen der Beteiligten abzuwägen sind (vgl. BFH-Urteil vom 18. Juli 1990 I R 12/90, BFHE 161, 409, BStBl II 1990, 986; Beschluss vom 26. Februar 1996 V B 81/95, BFH/NV 1996, 571). Bei der Abwägung prozessökonomischer Gesichtspunkte kann eine Rolle spielen, dass der Streitgegenstand des Verfahrens, das ausgesetzt werden soll, und der des Verfahrens, dessentwegen ausgesetzt werden soll, ein Verhältnis zueinander aufweisen, wie es zwischen Folgebescheid und Grundlagenbescheid gegeben ist. Das Verfahren über einen Folgebescheid ist in der Regel auszusetzen, um den Erlass eines Grundlagenbescheides herbeizuführen. In den Fällen eines Antrags auf Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO ist aber auch zu berücksichtigen, wann der entsprechende Antrag bei dem FA

gestellt worden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 21. September 1994 IV B 95/93, BFH/NV 1995, 325) und in welchem Stand sich das Verfahren befindet.

- 29** 2. Im Streitfall hält der Senat eine Aussetzung des Verfahrens bis zur rechtskräftigen Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme nicht für zweckmäßig, da sich die Erledigung des anhängigen Revisionsverfahrens bei einer Aussetzung erheblich verzögern würde (vgl. BFH-Urteil vom 30. November 2004 VIII R 76/00, BFH/NV 2005, 856, unter II.9.). Denn der Einspruch in diesem Verfahren datiert erst vom November 2009. Auch wird die Prüfung der sachlichen Billigkeit erheblich von den materiell-rechtlichen Erwägungen des Senats zu vorliegendem Festsetzungsverfahren beeinflusst (vgl. BFH-Urteil vom 12. August 2004 V R 18/02, BFHE 207, 381, BStBl II 2005, 227).

III.

- 30** Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Zutreffend hat das FG den Gewinn des Klägers aus der Veräußerung der Anteile an der C GmbH an die A AG insgesamt dem Streitjahr 2000 zugeordnet.
- 31** 1. Das FG hat nicht verfahrensfehlerhaft entschieden. Die vom Kläger gerügten Aufklärungsmängel betreffen tatsächliche Umstände, die nach der insoweit maßgeblichen materiell-rechtlichen Sichtweise des FG unerheblich sind.
- 32** 2. Die Veräußerung der Anteile an der C GmbH an die A AG unterfällt unstreitig § 17 Abs. 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung.
- 33** a) Veräußerungsgewinn i.S. von § 17 Abs. 1 EStG ist dabei gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Veräußerungskosten sind die durch die Veräußerung wirtschaftlich veranlassten Aufwendungen.
- 34** aa) Der Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich für den Zeitpunkt zu ermitteln, in dem er entstanden ist. Dies ist regelmäßig der Zeitpunkt der Veräußerung, in dem das rechtliche oder zumindest wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Anteilen auf den Erwerber übergegangen ist (BFH-Urteile vom 2. April 2008 IX R 73/04, BFH/NV 2008, 1658; vom 7. März 1995 VIII R 29/93, BFHE 178, 116, BStBl II 1995, 693). Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Kapitalgesellschaftsanteilen setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH voraus, dass der Berechtigte alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte ausüben kann, also neben dem Gewinnbezugsrecht und der Teilhabe an Wertveränderungen der Anteile alle Verwaltungsrechte einschließlich des Stimmrechts (vgl. BFH-Urteile vom 9. Oktober 2008 IX R 73/06, BFHE 223, 145, BStBl II 2009, 140; vom 18. Mai 2005 VIII R 34/01, BFHE 210, 247, BStBl II 2005, 857; sowie unten IV.1.).
- 35** bb) Veräußerungspreis i.S. von § 17 Abs. 2 EStG ist der Wert der Gegenleistung, die der Veräußerer durch Abschluss des --dinglichen-- Veräußerungsgeschäfts am maßgebenden Stichtag erlangt; dazu gehört alles, was der Veräußerer aus dem Veräußerungsgeschäft als Gegenleistung erhält (BFH-Urteil in BFHE 178, 116, BStBl II 1995, 693). Der Veräußerungspreis ist grundsätzlich ohne Rücksicht darauf anzusetzen, ob die Veräußerung bedingt oder befristet ist oder ob der Kaufpreis gestundet ist (Blümich/Ebling, § 17 EStG Rz 168; Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Kommentar zum KStG und EStG, § 17 EStG Rz 123). Maßgebender Zeitpunkt für die Bewertung des Veräußerungspreises ist grundsätzlich der des Vollzugs des Veräußerungsgeschäfts (Blümich/Ebling, § 17 EStG Rz 176). Auf den Zufluss des Entgelts kommt es grundsätzlich nicht an.
- 36** b) Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft in eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht und erlangt die übernehmende Gesellschaft dadurch die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft (§ 20 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 1 UmwStG 1995), darf die übernehmende Kapitalgesellschaft die eingebrachten Anteile mit dem Buchwert oder einem höheren Wert ansetzen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995). Die Obergrenze bildet der Teilwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter (§ 20 Abs. 2 Satz 6 UmwStG 1995). Der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile (§ 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995). Ein Wahlrecht des Einbringenden besteht nicht.
- 37** Bei Einbringung von Gesellschaftsanteilen in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen an der aufnehmenden Gesellschaft ist infolge der Fiktion des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 im Rahmen der Bemessung des Veräußerungspreises in der Bilanz des Einbringenden grundsätzlich nicht zu prüfen, ob der von der

übernehmenden Kapitalgesellschaft nach § 20 Abs. 2 UmwStG 1995 für das eingebrachte Betriebsvermögen angesetzte Wert zutreffend ermittelt worden ist (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 I R 111/00, BFH/NV 2002, 628; BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2007 I R 111/05, BFHE 220, 152, BStBl II 2008, 536).

- 38** 3. Nach diesen Grundsätzen hat das FG den Veräußerungsgewinn des Klägers auch in Gestalt der Aktien der A AG zutreffend im Streitjahr erfasst.
- 39** a) Das juristische wie --unstreitig-- auch das wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Anteilen der C GmbH ist im Streitjahr auf die A AG übergegangen.
- 40** b) Veräußerungspreis, d.h. Gegenleistung aus dem Veräußerungsgeschäft sind der Barpreis sowie die auf den Kläger entfallenden neuen Aktien der A AG. Nach allgemeinen Grundsätzen wären diese Aktien ausgehend vom Zeitpunkt des Vollzugs des Veräußerungsgeschäfts, also dem Zeitpunkt der Übertragung zumindest des wirtschaftlichen Eigentums an den Aktien der C GmbH auf die A AG, zu bewerten. Insoweit greift jedoch die Sonderregelung des § 20 Abs. 4 UmwStG 1995 (vgl. Pott in Dötsch, KStG, § 20 UmwStG --vor SEStEG-- Rz 196, 214).
- 41** Nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 gilt als Veräußerungspreis der Wert, mit dem die A AG die Anteile an der C GmbH angesetzt hat.
- 42** Der Anwendungsbereich dieser Bewertungsposition ist im Streitfall gemäß § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995 eröffnet, indem Kapitalgesellschaftsanteile an der C GmbH in die A AG eingebracht wurden und Letztere wegen der einheitlichen Übertragung von 90 v.H. der Anteile durch alle ursprünglichen Gesellschafter im Vertrag vom 21. Juni 2000 unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte erlangte. Der Kläger erhielt auch Anteile an der A AG. Eingebracht waren die Anteile an der C GmbH bereits mit Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums der A AG daran (vgl. Pott in Dötsch, KStG, § 20 UmwStG --vor SEStEG-- Rz 125, 249; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rz 554). Jenseits dessen verlangt § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 auch in der systematischen Zusammenschau mit § 20 Abs. 1 UmwStG 1995 nicht, dass der Einbringende seinerseits die neuen Anteile an der A AG als der aufnehmenden Gesellschaft im Bewertungszeitpunkt bereits erlangt hat. Erlangt er das Eigentum daran später überhaupt nicht, ist dies als Änderung des Veräußerungspreises gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu berücksichtigen. Anders als der Kläger meint, knüpft § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 nur an die Einbringung und den Ansatz der aufnehmenden Kapitalgesellschaft an, nicht aber auch daran an, dass der Einbringende die neuen Anteile bereits erhalten hat. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG 1995. Diese Regelungen ermöglichen die Gestaltung des Zeitpunkts der Einbringung, knüpfen aber wiederum nicht an die vollzogene Übertragung der neuen Anteile auf den Einbringenden an.
- 43** Der nach § 20 Abs. 4 UmwStG 1995 maßgebliche tatsächliche Wertansatz der eingebrachten Anteile durch die übernehmende Gesellschaft knüpft systematisch an die Ausübung des Wahlrechts nach § 20 Abs. 2 UmwStG 1995 an. Diese Wahlrechtsausübung ist --im Unterschied zum Antragserfordernis nach § 20 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG n.F.-- nicht formalisiert. Das Wahlrecht nach § 20 Abs. 2 UmwStG 1995 ist ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige Steuererklärungen und eine den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende Steuerbilanz beim FA einreicht und vorbehaltlos erklärt, das Wahlrecht in bestimmter Weise ausüben zu wollen (BFH-Urteil vom 28. Mai 2008 I R 98/06, BFHE 221, 215, BStBl II 2008, 916).
- 44** Insoweit ist die Auslegung des FG, wonach die Wahlrechtsausübung im Streitfall mit dem Bilanzansatz zum 31. Dezember 2000 erfolgte, zumindest vertretbar und bindet den Senat (vgl. § 118 Abs. 2 FGO). Da die A AG angesichts der Erlangung des Eigentums an den Anteilen der C GmbH im Jahr 2000 diese im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2000 aktivieren musste und dies auch getan hat, ohne zu erkennen zu geben, dass der Ansatz nicht verbindlich sein sollte, und auch etwaige Vertragsstörungen nicht zu erwarten waren, konnte das FG nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen (vgl. dazu Anm. Herlinghaus, EFG 2009, 450, 451) davon ausgehen, mit dem Ansatz im Jahresabschluss sei auch das Wahlrecht ausgeübt (vgl. auch Anm. Herlinghaus, EFG 2007, 474 ff.). Zutreffend hat das FG auch keine Anhaltspunkte für eine etwaige Anfechtung der Wahlrechtsausübung gesehen. Insoweit ist insbesondere die Auslegung des Schreibens vom 9. Dezember 2003 schlüssig; darin wird nicht auf einen Willensmangel hinsichtlich der Wahlrechtsausübung hingewiesen. Die Richtigkeit des Wertansatzes ist nicht zu prüfen.

IV.

- 45** Auch die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG ist in revisionsrechtlich

nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Übertragung der neuen Anteile an der O AG auf den Kläger vor vollständiger Abwicklung des Anteilsübertragungsvertrages vom 21. Dezember 2000 rückgängig gemacht und damit insoweit der Tatbestand des § 17 Abs. 1 EStG nicht verwirklicht wurde.

- 46** 1. Eine nach § 17 Abs. 1 EStG steuerbare Anteilsveräußerung liegt nicht vor, wenn das Veräußerungsgeschäft endgültig nicht durchgeführt wird. Insoweit gelten die von der Rechtsprechung zu § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO entwickelten materiell-rechtlichen Grundsätze (vgl. BFH-Urteile vom 28. Oktober 2009 IX R 17/09, BFHE 227, 349; vom 19. August 2009 I R 3/09, BFHE 226, 486, BStBl II 2010, 249; vom 19. August 2003 VIII R 67/02, BFHE 203, 309, BStBl II 2004, 107; jeweils m.w.N.). Danach liegt ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung in dem Fall vor, dass der gestundete Kaufpreis für die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung wegen einer in einem späteren Veranlagungszeitraum geschlossenen Rücktrittsvereinbarung nicht mehr entrichtet wird. § 17 Abs. 2 EStG erfordert, dass jede nach der Veräußerung eintretende Veränderung beim ursprünglich vereinbarten Veräußerungspreis oder beim Veräußerungstatbestand so lange und so weit auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückzubeziehen ist, als der Erwerber seine Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises nicht erfüllt. Es ist ohne Bedeutung, ob er seine Leistung aus tatsächlichen Gründen nicht erbringen kann oder sie aus rechtlichen Gründen nicht (mehr) zu erbringen braucht. Für den Sachverhalt, dass der Kaufpreis noch nicht beglichen und damit der Kaufvertrag noch nicht abgewickelt ist, kommt es auf die Ursache der Störung bei der Vertragsabwicklung nicht an.
- 47** Diese Grundsätze gelten auch für Veräußerungen im Wege des Anteilsaustausches. Besteht dabei das Entgelt für die Übertragung von Anteilen in der Übertragung anderer Anteile, so verlangt die Begleichung dieser Gegenleistung jedenfalls die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an letztgenannten Anteilen.
- 48** Das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil geht nach ständiger Rechtsprechung (BFH-Urteil in BFHE 223, 145, BStBl II 2009, 140, m.w.N.) auf einen Erwerber über (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, wenn der Käufer des Anteils
- 49** (1) aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und
- 50** (2) die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) sowie
- 51** (3) das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind.
- 52** Dabei ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu bestimmen. Eine von der zivilrechtlichen Inhaberstellung abweichende Zuordnung eines Wirtschaftsguts kann deshalb auch anzunehmen sein, wenn die vorstehend genannten Voraussetzungen nicht in vollem Umfang erfüllt sind. Demgemäß ist auch bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums nicht das formal Erklärte oder formal-rechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte ausschlaggebend.
- 53** 2. Gegenleistung für die Übertragung der Anteile an der C GmbH vom Kläger auf die O AG war lt. Vertrag vom 21. Dezember 2000 die Übertragung von 963 neuen Aktien der O AG durch Hinterlegung bzw. Einbuchung auf einem Sperrdepot bei einer Bank nach Eintragung der Kapitalerhöhung. Sollte diese Übertragung nicht bis zum 31. Dezember 2001 möglich sein, sollte die O AG eine Bankbürgschaft übergeben.
- 54** Nach den finanzgerichtlichen Feststellungen erfolgte keine Hinterlegung; vielmehr kam im Zeitpunkt der vertraglichen Einigung über die Rückabwicklung am 18. Dezember 2001 die alternative Bürgschaftsübergabe noch in Betracht. Die Veräußerung der Anteile an der C GmbH war hinsichtlich der vereinbarten Gegenleistung juristisch noch nicht vollzogen. Es kann jedoch dahinstehen, ob der vollständigen Begleichung des Kaufpreises im Sinne der oben (unter 1.) genannten Rechtsprechung in Tauschfällen wie dem vorliegenden die Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung im juristischen Sinne --vorliegend die Hinterlegung auf einem Sperrdepot-- gleichsteht oder bereits die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) an den als Gegenleistung zu übertragenden Anteilen, selbst wenn dieser nicht die juristische Erfüllung folgt. Denn das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass der Kläger das wirtschaftliche Eigentum an den gezeichneten neuen Aktien der O AG nicht erlangt hat. Der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist davon abhängig, welche Rechtspositionen bzw. faktischen Einflussnahmemöglichkeiten übergegangen sind. Um dies festzustellen, ist insbesondere der Vertrag vom 21. Dezember 2000 auszulegen. Das FG hat dessen Regelungen so gewürdigt, dass das wirtschaftliche Eigentum nicht

übergegangen ist, da zwar das Gewinnbezugsrecht, nicht aber das Stimmrecht auf den Kläger übergegangen sei. Diese finanzgerichtliche Auslegung, wonach angesichts des fehlenden Stimmrechts nicht alle mit dem Anteil (Stammrecht) verbundenen Rechte und Pflichten auf den Kläger übergegangen sind, ist jedenfalls möglich und bindet insoweit den erkennenden Senat (vgl. BFH-Urteil vom 5. November 2003 X R 55/99, BFHE 205, 30, BStBl II 2004, 706). Die maßgebliche Orientierung am Stimmrecht entspricht der Rechtsprechung, die regelmäßig eine Übertragung gerade auch des Stimmrechts --neben dem Gewinnbezugsrecht-- verlangt. Von einer widersprüchlichen, gegen Denkgesetze verstoßenden Würdigung der Gesamtumstände seitens des FG ist nicht auszugehen. Soweit das FA geltend macht, dass die O AG den Erwerb der Anteile an der O AG durch den Kläger alleine nicht hätte verhindern können, indem sie anderweitig über diese nicht hätte verfügen können, konnte das FG vertretbar darauf abstellen, dass die Parteien eben eine bestimmte Art der Übergabe, nämlich die Übertragung auf ein Depotkonto, vereinbart hatten und der Kläger das Eigentum an den Anteilen nicht ohne Mitwirkung der O AG erwerben konnte. Dass die O AG gehalten war, ihr Stimmrecht im Sinne des Klägers auszuüben, verschafft diesem ebenso wenig wirtschaftliche Verfügungsmacht. Schließlich zwingt auch die Regelung im Vertrag vom 18. Dezember 2001, wonach der Kläger versicherte, dass er Eigentümer der von ihm übertragenen Aktien der A AG und der O AG sei, diese Aktien nicht mit Rechten Dritter belastet seien und dass er über die Aktien frei verfügen könne, nicht zur Annahme wirtschaftlichen Eigentums des Klägers an den Aktien der O AG. Denn hier werden die Aktien der A AG und der O AG, welche jedenfalls unterschiedlichen Übertragungsmodalitäten unterlagen, in einem Zuge genannt, wobei die Versicherung des Klägers sachgerecht u.a. für die Aktien der A AG ist, deren Übertragung endgültig abgewickelt war. Insoweit ist die Auslegung durchaus vertretbar, dass die Aktien der O AG in die Versicherung nur "sicherheitshalber" zur Vermeidung jedweder Abwicklungsprobleme aufgenommen wurden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de