Urteil vom 07. Dezember 2010, IX R 40/09

Ringweise Anteilsveräußerungen und -erwerbe zur Verlustnutzung im Gesellschafterkreis grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 2 S 4, EStG § 17 Abs 4, AO § 42 S 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 04. Februar 2009, Az: 4 K 1078/05

Leitsätze

Die verlustbringende Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG an einen Mitgesellschafter ist nicht deshalb rechtsmissbräuchlich i.S. des § 42 AO, weil der Veräußerer in engem zeitlichen Zusammenhang von einem anderen Mitgesellschafter dessen in gleicher Höhe bestehenden Gesellschaftsanteil an derselben Gesellschaft erwirbt.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Mit Gesellschaftsvertrag vom 20. September 2000 gründete der Kläger zusammen mit fünf weiteren Personen eine GmbH; Gegenstand des Unternehmens der --mittlerweile liquidierten-- GmbH war nach § 2 des Gesellschaftsvertrages die Verwaltung eigenen Vermögens. Das Stammkapital der GmbH betrug 350.000 €, von dem der Kläger sowie weitere vier Gesellschafter eine Bareinlage in Höhe von jeweils 50.000 € (entsprechend einem Anteil am Stammkapital von 14,29 v.H.) sowie der Gesellschafter M eine Bareinlage in Höhe von 100.000 € (entsprechend einem Anteil von 28,55 v.H.) übernahmen. Der Gesellschafter M, der nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags vom 20. September 2000 zum Geschäftsführer der GmbH bestellt war, übertrug mit Zustimmung der Gesellschafterversammlung unter dem 30. November 2001 einen Teilanteil seines Geschäftsanteils in Höhe von 50.000 € unentgeltlich auf eine nahe stehende Person, so dass von diesem Zeitpunkt an sieben Gesellschafter mit jeweils 50.000 € (entsprechend einem Anteil am Stammkapital von 14,29 v.H.) an der GmbH beteiligt waren.

2 Die GmbH handelte in den Jahren 2000 und 2001 fast ausschließlich mit Aktien am Neuen Markt. Aufgrund der negativen Börsenentwicklung betrug das in Wertpapieren angelegte Vermögen der GmbH zum 31. Dezember 2001 nur noch 94.575,73 DM. Vor diesem Hintergrund veräußerten sechs der sieben Gesellschafter der GmbH mit Verträgen vom 14. und 17. Dezember 2001 ihre jeweilige Beteiligung von 14,29 v.H. zum Kaufpreis in Höhe von 7.500 € reihum an einen Mitgesellschafter und erwarben zeitgleich wieder eine Beteiligung in gleicher Höhe von einem jeweils anderen Mitgesellschafter. In diesem Zusammenhang veräußerte auch der Kläger mit notariell beurkundetem Vertrag vom 17. Dezember 2001 seine Beteiligung an den Gesellschafter M und erwarb mit Notarvertrag vom selben Tag eine Beteiligung in gleicher Höhe von einem anderen Gesellschafter. Den Veräußerungs- und Erwerbsvorgängen lagen die einstimmigen Beschlüsse der außerordentlichen Gesellschafterversammlungen vom 8. und 15. Dezember 2001 zugrunde. Nach den Veräußerungs- und Erwerbsvorgängen waren alle Gesellschafter wiederum mit 14,29 v.H., d.h. mit derselben Beteiligungsquote wie vor den Veräußerungen an der GmbH beteiligt.

3 In seiner Einkommensteuererklärung 2001 machte der Kläger einen Verlust nach § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2, 4 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) aus der Veräußerung der GmbH-Beteiligung in Höhe von 83.123 DM (entspricht 42.500 €) geltend, resultierend aus der Differenz zwischen dem Wert der Stammeinlagen bei Gründung der Gesellschaft in Höhe von 50.000 € und dem Veräußerungspreis von 7.500 €. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte den Verlust im Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 17. Mai

2002 nur unter Vorbehalt sowie in dem auf Grund einer Betriebsprüfung nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid vom 24. September 2002 wegen Gestaltungsmissbrauchs nicht mehr an.

4 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) folgte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 99 veröffentlichten Urteil der Auffassung des FA, die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes nach § 17 EStG komme im Streitfall nicht in Betracht, da in dem gleichzeitig vereinbarten erneuten Erwerb der Gesellschaftsanteile, für den es an einem wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen außersteuerlichen Grund fehle, ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 Abs. 1 AO) liege.

5 Mit der Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren nach Berücksichtigung ihres Veräußerungsverlusts weiter. § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG enthalte speziell normierte Verlustabzugsverbote zur Bekämpfung von missbräuchlichen Gestaltungen; im Übrigen gehe das Gesetz aber davon aus, dass Verluste abziehbar seien: Die Realisierung von Verlusten aus der Veräußerung von Anteilen sei mithin im Gesetz als Normalfall der Besteuerung angelegt, ohne dass auf solche Fälle § 42 AO Anwendung finden könne. Aber auch die im Einzelfall gewählte Gestaltung werde von § 17 EStG nicht missbilligt. Soweit das FG in diesem Zusammenhang eine Parallele zu den Fällen der Veräußerung und des zeitnahen Rückerwerbs von Anteilen gezogen habe und --basierend auf dieser Annahme-- einen Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 Abs. 1 AO angenommen habe, betreffe die insoweit einschlägige Rechtsprechung andere Fallgestaltungen. Das angefochtene Urteil des FG weiche ferner von der aktuellen höchstrichterlichen Rechtsprechung ab, welche in der Verlust verursachenden Veräußerung von Anteilen i.S. des § 17 EStG keinen Verstoß gegen eine vom Gesetzgeber vorgegebene Wertung, sondern lediglich eine dem Steuerpflichtigen durch das Gesetz eingeräumte Gestaltungsmöglichkeit gesehen habe. In der im Streitfall von den Klägern verwirklichten Sachverhaltgestaltung liege schließlich auch keine missbräuchliche Anteilsrotation.

6 Die Kläger beantragen,

das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid des FA für das Streitjahr in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Dezember 2004 dahin zu ändern, dass der geltend gemachte Veräußerungsverlust in Höhe von 83.123 DM (42.500 €) bei den Einkünften aus § 17 EStG berücksichtigt wird.

7 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung). Zu Unrecht hat das FG die Veräußerung der Geschäftsanteile des Klägers an einen Mitgesellschafter nicht der Besteuerung nach § 17 Abs. 1 und 2 EStG zugrunde gelegt.

9 1. Entgegen der Auffassung des FG ist die Veräußerung der Geschäftsanteile an der GmbH kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts i.S. des § 42 Satz 1 AO.

10 a) Ein Gestaltungsmissbrauch ist gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die --gemessen an dem erstrebten Ziel-- unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen. Eine rechtliche Gestaltung ist erst dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht gebraucht, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Mai 2008 IX R 77/06, BFHE 221, 231, BStBl II 2008, 789, m.w.N.).

11 b) Dem Kläger stand es frei, ob, wann und an wen er seine Anteile an der GmbH veräußert. Dies gilt unbeschadet des Umstands, dass die Veräußerung im Streitfall zu einem Verlust geführt hat. Denn die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts steht nicht nur im Einklang mit § 17 EStG, sondern entspricht auch dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Unstreitig hat der Kläger mit seiner Veräußerung auch keinen Fall des § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG in der für das Streitjahr 2001 geltenden Fassung erfüllt und daher mit der Veräußerung seiner

Anteile nicht gegen eine vom Gesetzgeber vorgegebene Wertung verstoßen, sondern lediglich von einer ihm durch das Gesetz eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht. Stimmt die Gestaltung mit den gesetzlichen Zielen überein, bedarf es weiterer, insbesondere außersteuerlicher Motive hierfür grundsätzlich nicht (BFH-Urteil in BFHE 221, 231, BStBl II 2008, 789, m.w.N.).

12 c) Im Streitfall war der gewählte Weg des Anteilsverkaufs zur Verlustnutzung nach der Wertung des Steuerrechts auch nicht ungewöhnlicher als etwa der einer Liquidation, da nach § 17 Abs. 4 EStG die Rückzahlung des Gesellschaftsvermögens anlässlich der Liquidation einer Kapitalgesellschaft wie eine Anteilsveräußerung behandelt wird (BFH-Urteil vom 8. Mai 2003 IV R 54/01, BFHE 202, 219, BStBl II 2003, 854). Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger wirtschaftlich seine Anteile überhaupt nicht veräußern wollte oder durch die Anteilsveräußerung nur formal ein Rechtsträgerwechsel eintreten sollte, bestehen nach den tatsächlichen Feststellungen des FG nicht. Im Gegenteil: Der Kläger wollte endgültig veräußern, um den inzwischen eingetretenen Wertverlust der Beteiligung im Einklang mit der maßgeblichen gesetzlichen Regelung zu realisieren.

13 d) Die vom Kläger gewählte Gestaltung wird auch nicht dadurch rechtsmissbräuchlich, dass er im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung wiederum Anteile an der GmbH in gleichem Umfang von einem Mitgesellschafter erwarb. Zwar hat der Senat es im Einzelfall als rechtsmissbräuchlich angesehen, wenn Beteiligte zivilrechtlich mögliche (und damit steuerrechtlich grundsätzlich zulässige) Gestaltungen durch gegenläufige Rechtsgeschäfte auf der Nutzungsebene tatsächlich und wirtschaftlich konterkarieren (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17. Dezember 2003 IX R 56/03, BFHE 205, 70, BStBl II 2004, 648). Ein solcher Fall liegt jedoch nicht vor: Der Erwerb von (anderen) Anteilen an der GmbH durch Vertrag vom 17. Dezember 2001 berührt die Vermögensebene des Klägers. Überdies hat sich durch den (erneuten) Anteilserwerb die steuerrechtliche Ausgangslage für den Kläger geändert: Denn der im Fall einer zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommenen Veräußerung dieser Anteile bzw. im Falle der Liquidation der Gesellschaft zu ermittelnde Gewinn oder Verlust i.S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG war nunmehr unter Berücksichtigung der niedrigeren Anschaffungskosten aus dem Erwerbsvorgang vom 17. Dezember 2001 zu ermitteln. Vor diesem Hintergrund besteht kein Anlass, die von § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG selbst nicht missbilligte Gestaltung mit Hilfe des § 42 AO zu korrigieren.

14 2. Die Sache ist spruchreif. Die Höhe des dem Kläger aus der Veräußerung entstandenen Verlusts ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de