Urteil vom 25. November 2010, IX R 47/10

Zur rückwirkenden Herabsetzung der Beteiligungsquote - Feststellungslast des FA über steuerbegründende Tatsachen

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1 S 4, EStG § 52 Abs 1 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 13. Februar 2005, Az: 3 K 679/04

Leitsätze

Soweit nach Maßgabe des Beschlusses des BVerfG vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 gemäß § 17 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 Wertsteigerungen steuerbar sind, welche nach der Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 am 31. März 1999 entstanden sind, handelt es sich um eine steuerbegründende Tatsache, wofür die Feststellungslast das FA trifft .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war seit dem 20. April 1993 mit 24,02 v.H. am Stammkapital der T-GmbH beteiligt. Am 23. Juli 2001 hat er die Beteiligung für 100.000 DM veräußert. Unter Berücksichtigung der Anschaffungskosten in Höhe von 48.224 DM ermittelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gemäß § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 51.776 DM.

2 Der Einspruch, mit dem der Kläger geltend machte, die rückwirkende Absenkung der Beteiligungsgrenze des § 17 EStG von 25 v.H. auf 10 v.H. sei verfassungswidrig, blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage als unbegründet abgewiesen.

3 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 17 Abs. 1 und 2 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 --StEntlG 1999/2000/2002-- vom 24. März 1999, BGBl I 1999, 402; Art. 3 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes). Der Gesetzgeber habe eine das Vertrauen in die steuerfrei gebildeten Wertsteigerungen der Beteiligungen schützende Übergangsregelung schaffen müssen. Zumindest seien der Ermittlung des Veräußerungsgewinns die Zeitwerte zugrunde zu legen, die die Beteiligungen im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelung gehabt hätten; danach hätte sich hier ein steuerpflichtiger Gewinn nicht ergeben.

4 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 29. April 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. August 2004 die Einkommensteuer auf 25.893 DM herabzusetzen.

5 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

6 Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 10. August 2005 VIII R 22/05 (BFH/NV 2005, 2188) --nunmehr IX R 47/10-- die Revision des Klägers als unbegründet zurückgewiesen. Mit Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) dieses Urteil aufgehoben und das Verfahren an den BFH zurückverwiesen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Entscheidung des FG. Die Rechtssache wird zur

anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

8 Unzutreffend hat das FG auf der Grundlage seiner bisherigen Feststellungen den gesamten im Jahr 2001 entstandenen Veräußerungsgewinn unter § 17 EStG gefasst.

9 Das BVerfG hat im o.g. Beschluss entschieden, dass § 17 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nichtig ist, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 am 31. März 1999 entstanden sind und die --so im Streitfall-- bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können. Im Hinblick darauf ist zwischen den Beteiligten streitig, welchen Wert der vom Kläger am 31. März 1999 gehaltene Geschäftsanteil hatte, nachdem das Stammkapital der Gesellschaft mit Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 12. August 1999 erhöht und der Anteil des Klägers im August 1999 aufgestockt worden war. Dies betrifft die Feststellung von Tatsachen (§ 118 Abs. 2 FGO) und wird im finanzgerichtlichen Verfahren zu klären sein.

10 Das FG wird bei seiner Entscheidung zu berücksichtigen haben, dass --entgegen der Auffassung des FA-- nach dem o.g. Beschluss des BVerfG nur solche Wertsteigerungen steuerbar sind, welche nach dem 31. März 1999 entstanden sind. Insoweit handelt es sich um eine steuerbegründende Tatsache, so dass die Feststellungslast hierzu das FA trifft.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de