Urteil vom 08. Februar 2011, IX R 15/10

Veräußerungsgewinn i.S. von § 17 Abs. 1 und 2 EStG

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 16. Februar 2010, Az: 7 K 1213/09 E

Leitsätze

Der Gewinnanteil des Veräußerers einer relevanten GmbH-Beteiligung i.S. von § 17 Abs. 1 EStG ist preisbildender Bestandteil des veräußerten Anteils .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war mit einem weiteren Gesellschafter jeweils zur Hälfte an der DJ-GmbH beteiligt. Von deren Stammkapital (25.000 €) waren von den Gesellschaftern jeweils 6.391,50 € eingezahlt. Ausweislich der Bilanz zum 31. Dezember 2003 belief sich der Gewinnvortrag aus früheren Jahren auf 78.068,08 €, der Jahresüberschuss 2003 auf 5.680,96 €. Letzterer sollte vorgetragen werden. Mit Vertrag vom 2. Juli des Streitjahres (2004) verkaufte der Kläger seinen Geschäftsanteil im Nennbetrag von 12.500 € an den Mitgesellschafter, wobei er zu dessen Gunsten auf den ihm anteilig zustehenden Jahresüberschuss aus dem Geschäftsjahr 2003 sowie den ihm anteilig zustehenden Gewinnvortrag aus früheren Jahren verzichtete. Gegenleistung des Mitgesellschafters war ein Barkaufpreis von 6.391,50 € sowie die Übernahme eines Gesellschafterdarlehens in Höhe von 38.336,23 €.

2 Der Kläger vertrat in seiner Einkommensteuererklärung 2004 die Auffassung, unter Berücksichtigung von Notarkosten (488,71 €) sei ihm ein Veräußerungsverlust in Höhe von 10.138,50 € entstanden. Demgegenüber ermittelte und berücksichtigte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) einen Veräußerungsgewinn wie folgt:

Veräußerungspreis		
- Barzahlung	6.391,50 €	
- Verzicht auf Gesellschafterdarlehen	38.336,23 €	
Summe	44.727,73 €	44.727,73 €
Anschaffungskosten		
- eingezahlte Einlage	6.391,50 €	
- Notarkosten	488,71 €	
Summe	6.880,21 €	6.880,21 €
Veräußerungsgewinn		37.847,52 €
davon 1/2 nach § 3c Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG)		18.923,76 €.

3 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren machte der Kläger mit seiner Klage geltend, er habe durch den Verzicht auf seinen Anteil am Gewinnvortrag und dem Jahresgewinn 2003 insgesamt 41.874,52 € aufgewandt. Dem stehe eine Gegenleistung von 6.391,50 € für das eingezahlte Stammkapital und 38.336,23 € für das vom Erwerber übernommene Gesellschafterdarlehen gegenüber, so dass sich unter Berücksichtigung der Notarkosten ein Verlust in Höhe von 4.026,65 € ergäbe.

4 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben und entschieden, der nach § 17 Abs. 1, Abs. 2 EStG zu ermittelnde Veräußerungsgewinn sei um die auf den Kläger entfallenden Anteile jeweils in Höhe von 50 v.H. aus 78.068,08 € Gewinnvortrag und aus 5.680,96 € für den Jahresüberschuss 2003 zu mindern. Es komme nicht darauf an, dass im Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile ein Beschluss über die Gewinnverwendung noch nicht gefasst gewesen sei bzw. der Jahresüberschuss vorgetragen werden sollte. Eine erworbene Beteiligung umfasse auch die Gewinne, die noch nicht festgestellt seien. Zwar entstehe der Anspruch auf den Reingewinn erst mit dem Gewinnverteilungsbeschluss, bzw., wenn der Gesellschaftsvertrag davon befreie, mit dem Beschluss, mit dem die Jahresbilanz festgestellt werde. Der mit dem Gewinnverteilungs- bzw. Feststellungsbeschluss entstehende Anspruch auf Ausschüttung dieses Gewinns sei jedoch lediglich Ausfluss des Gewinnbezugsrechts, das gemäß § 29 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung den Gesellschaftern zustehe und als unselbständiger Bestandteil des Mitgliedschaftsrechts anzusehen sei. Somit stehe die Übertragung des Gewinnbezugsrechts einer Übertragung eines bereits entstandenen Anspruchs auf Ausschüttung des Gewinns gleich. Folglich umfassten die Anschaffungskosten eines Veräußerers auch den Wert des Gewinnbezugsrechts.

5 Dem stehe nicht entgegen, dass es sich bei diesem Anspruch noch nicht um einen Gewinnauszahlungsanspruch handele. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise hänge der Wert der Beteiligung nicht von einem Gewinnverwendungsbeschluss durch die Gesellschafter ab. Bei der hypothetischen Berechnung der steuerlichen Auswirkungen einer Gewinnausschüttung beachte das FA nicht hinreichend, dass dem Kläger nicht nur der nach dem Halbeinkünfteverfahren zu versteuernde hälftige Gewinn zustehe, sondern darüber hinaus auch die nicht zu versteuernde weitere Hälfte ausgezahlt würde. Daher seien die stillen Reserven gerade nicht nur in Höhe des negativen Kapitalkontos anzusetzen, sondern in Höhe der Gewinnvorträge.

6 Der Veräußerungsverlust ergebe sich daher wie folgt:

Veräußerungspreis		
- Barzahlung	6.391,50 €	
- Übernahme Gesellschafterdarlehen	38.336,23 €	
Summe		44.727,73 €
Anschaffungskosten		
- eingezahltes Stammkapital	6.391,50 €	
- Notarkosten	488,71 €	
- anteiliger Gewinnvortrag (50 v.H. von 78.068,08 €)	39.034,04 €	
- anteiliger Jahresüberschuss (50 v.H. von 5.680,96 €)	2.840,48 €	
Summe		48.754,73 €
Verlust:		- 4.027,00 €.

7 Nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG i.V.m. § 3c EStG sei der Veräußerungsverlust im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens nur zur Hälfte zu berücksichtigen.

8 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der dieses die Verletzung materiellen Rechts (§ 17 Abs. 1 und 2 EStG) rügt. Die anteiligen Gewinnvorträge in Höhe von 39.034,04 € und der anteilige Jahresüberschuss in Höhe von 2.840,48 € seien nicht vom Veräußerungspreis abzuziehen. Es handle sich weder um ursprüngliche Anschaffungskosten noch um Anschaffungsnebenkosten, d.h. nicht um Aufwendungen des Klägers, um Anteilseigner

zu werden. Der Gewinnbeteiligungsanspruch sei kein selbständig bilanzierbarer Vermögensvorteil. Er könne nicht als Einlage dienen. Sowohl die Gewinnvorträge als auch der Jahresüberschuss seien Eigenkapital.

9 Das FA beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Der Kläger beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils des FG und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung). Zu Unrecht hat das FG den streitbefangenen anteiligen Gewinnvortrag und den anteiligen Jahresüberschuss als Anschaffungskosten des Klägers behandelt, die seinen Veräußerungsgewinn mindern.

12 1. Veräußerungsgewinn ist 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.

13 Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Dazu gehören nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch die nachträglichen Anschaffungskosten. Zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung zählen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten sind (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 9. Juni 2010 IX R 52/09, BFHE 230, 326, BStBl II 2010, 1102; vom 4. März 2008 IX R 78/06, BFHE 220, 446, BStBl II 2008, 575, m.w.N., und vom 4. März 2008 IX R 80/06, BFHE 220, 451, BStBl II 2008, 577, m.w.N.).

14 2. Nach diesen Grundsätzen mindern der anteilige Gewinnvortrag und Jahresüberschuss im Streitfall den Veräußerungsgewinn des Klägers nicht. Vielmehr decken die ursprünglichen Anschaffungskosten des Klägers (eingezahltes Stammkapital plus Notarkosten) sein Mitgliedschaftsrecht mit allen seinen Bestandteilen --auch den streitigen Gewinnanteil (anteiliger Gewinnvortrag und Jahresüberschuss)-- ab. Es handelt sich bei dem streitigen Gewinnanteil um unselbständige, preisbildende Bestandteile des veräußerten Anteils. Dass dem Kläger gerade im Hinblick auf diese Bestandteile besondere nachträgliche Anschaffungskosten entstanden wären, ist nicht ersichtlich. Vielmehr hat der Erwerber der Anteile den unstreitigen Veräußerungspreis gerade auch dafür bezahlt, dass mit dem erworbenen Anteil der streitbefangene anteilige Gewinnvortrag und Jahresüberschuss verbunden ist. Die Realisierung dieser Werthaltigkeit seines Anteils soll aber gemäß § 17 EStG beim Veräußerer (Kläger) besteuert werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de