Urteil vom 12. Oktober 2011, I R 33/10

Entnahme einbringungsgeborener Anteile - Besteuerung der stillen Reserven - Abgrenzung der Schenkung von der unentgeltlichen Übertragung von Anteilen mit Rücksicht auf ein Arbeitsverhältnis

BFH I. Senat

UmwStG § 20 Abs 1 S 1, UmwStG § 21 Abs 1, EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 10. November 2009, Az: 15 K 4209/08 E

Leitsätze

Der Inhaber im Betriebsvermögen gehaltener einbringungsgeborener Anteile muss keinen Entnahmegewinn versteuern, wenn er die Anteile verschenkt (entgegen BMF-Schreiben vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 21.12) .

Tatbestand

I.

1 Streitpunkt ist, ob der Inhaber im Betriebsvermögen gehaltener sog. einbringungsgeborener Anteile an einer Kapitalgesellschaft einen Entnahmegewinn versteuern muss, wenn er die Anteile unentgeltlich auf Dritte überträgt.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr 2002 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger war ursprünglich Alleingesellschafter der S-GmbH. Die GmbH-Anteile sind in den 1970er Jahren gegen Einbringung des vormaligen Einzelunternehmens des Klägers zu Buchwerten entstanden. Außerdem ist der Kläger Eigentümer eines Grundstücks, das er an die S-GmbH verpachtet hat; es liegt eine Betriebsaufspaltung vor.

3 Im Mai 2002 übertrug der Kläger der Klägerin unentgeltlich 15 % der Anteile an der S-GmbH; dem leitenden Mitarbeiter D übertrug er weitere 2,5 % der Anteile.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) unterwarf im Rahmen eines Änderungsbescheids zur Einkommensteuer für das Streitjahr die Differenz zwischen dem Teilwert und dem Buchwert der übertragenen Anteile (719.794 €) der Besteuerung als Entnahmegewinn des Klägers und bezog sich dafür auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 25. März 1998 (BStBl I 1998, 268, Tz. 21.12). Die deswegen erhobene Klage hatte Erfolg; das Finanzgericht (FG) Düsseldorf hat den Änderungsbescheid aufgehoben. Sein Urteil vom 11. November 2009 15 K 4209/08 E ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 458 abgedruckt.

5 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.

6 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist im Ergebnis begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Die Vorinstanz hat zwar zu Recht angenommen, dass durch die unentgeltliche Übertragung von Geschäftsanteilen der S-GmbH auf die Klägerin kein steuerbarer Entnahmegewinn des Klägers

entstanden ist. Im Hinblick auf die Übertragung auf D bedarf es jedoch weiterer tatrichterlicher Feststellungen dazu, ob es sich um eine schenkweise Übertragung oder um die Leistung von Arbeitslohn gehandelt hat.

9 1. Die Anteilsübertragung auf die Klägerin führt nicht zur Besteuerung eines Entnahmegewinns des Klägers.

10 a) Allerdings befanden sich die an die Klägerin übertragenen Geschäftsanteile vor der Übertragung im Betriebsvermögen des Klägers, der im Rahmen der Betriebsaufspaltung als Besitzunternehmer fungierte. Das ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit und bedarf keiner weiteren Erörterung.

11 b) Des Weiteren stellt die schenkweise Übertragung der Geschäftsanteile auf die Klägerin begrifflich eine Entnahme i.S. von § 4 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) dar. Denn dadurch hat der Kläger die Geschäftsanteile aus dem bisherigen betrieblichen Zusammenhang gelöst und in das Privatvermögen der Klägerin überführt.

12 c) Jedoch bewirkt die Entnahme nicht, dass der Kläger nach Maßgabe von § 4 Abs. 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG 2002 den Differenzbetrag zwischen den Anschaffungskosten der Geschäftsanteile und deren Teilwert zum Entnahmezeitpunkt als Entnahmegewinn zu versteuern hätte; vielmehr bleibt es bei dem Ansatz mit den Anschaffungskosten. Denn die Entnahmeregeln des Einkommensteuergesetzes sind auf die Geschäftsanteile der S-GmbH nicht anzuwenden, weil es sich bei diesen um einbringungsgeborene Anteile i.S. von § 21 Abs. 1 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG 2002) handelt, für die die besonderen Gewinnrealisierungsregeln des § 21 Abs. 1 und 2 UmwStG 2002 gelten.

13 aa) Gemäß der Legaldefinition des § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 sind einbringungsgeborene Anteile solche Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die der Veräußerer oder bei unentgeltlichem Erwerb der Rechtsvorgänger durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 und § 23 Abs. 1 bis 4 UmwStG 2002) unter dem Teilwert erworben hat. Nach den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden und von den Beteiligten nicht in Zweifel gezogenen Feststellungen des FG hatte der Kläger die Anteile an der S-GmbH durch eine Sacheinlage gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 erworben. Die Anteile unterliegen folglich --was die Besteuerung des Anteilseigners betrifft-- dem Regime des § 21 UmwStG 2002.

14 bb) Wie auch das FA nicht in Abrede stellt, unterfällt die Entnahme aus dem Betriebsvermögen keinem der in § 21 Abs. 1 und 2 UmwStG 2002 geregelten Realisierungstatbestände. Insbesondere ist die schenkweise Übertragung der einbringungsgeborenen Anteile auf Dritte keine "Veräußerung" i.S. von § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002; denn diese setzt eine entgeltliche Übertragung voraus (allg. Auffassung, z.B. Senatsurteil vom 8. April 1992 I R 128/88, BFHE 167, 424, BStBl II 1992, 761; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Anhang 15, § 21 UmwStG 1995 Rz 178). Nach dem gesetzlichen Konzept wird die Besteuerung der in den einbringungsgeborenen Anteilen enthaltenen stillen Reserven im Falle des unentgeltlichen Erwerbs vielmehr dadurch gesichert, dass gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 die Anteile auch in der Hand des Erwerbers noch dem Regime des § 21 UmwStG 2002 unterliegen und damit --unabhängig davon, ob sie in einem Betriebsvermögen oder im Privatvermögen gehalten werden-- jedenfalls steuerverhaftet bleiben.

15 cc) Die Entstrickungstatbestände für einbringungsgeborene Anteile sind in § 21 UmwStG 2002 abschließend geregelt (vgl. Senatsurteil vom 21. August 1996 I R 75/95, BFH/NV 1997, 314). Es ist daneben kein Raum für die Anwendung des allgemeinen Realisationstatbestands der Entnahme gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG 2002 (ebenso Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 16. Juni 1978, BStBl I 1978, 235, Tz. 57; Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., Anhang 15, § 21 UmwStG 1995 Rz 524 ff.; Patt in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 21 UmwStG [vor SEStEG] Rz 90; Haritz in Haritz/ Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., Anh. § 21 aF Rz 78 ff.; Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, § 27 Rz 98; Merkert in Bordewin/Brandt, Einkommensteuergesetz, § 21 UmwStG Rz 71; Knepel, Einbringungsgeborene Anteile nach Inkrafttreten des SEStEG, 2010, S. 180 ff.; Dehmer, Umwandlungssteuererlass 1998, S. 453 f.). Das gilt jedenfalls insoweit, als --wie im Streitfall-- der Buchwert der Anteile zum Entnahmezeitpunkt die nach Maßgabe von § 20 Abs. 4 UmwStG 2002 anzusetzenden Anschaffungskosten nicht unterschreitet.

16 Soweit die Finanzverwaltung demgegenüber mittlerweile annimmt, die Entnahme einbringungsgeborener Anteile aus dem Betriebsvermögen führe trotz weiter bestehender Steuerverstrickung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 zu einer zwischenzeitlichen Aufdeckung der stillen Reserven gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG 2002 (BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 268, Tz. 21.12; zustimmend Wacker, Betriebs-Berater 1998, Beilage Nr. 8, S. 9 f.; Nitzschke in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 21 UmwStG 1995 Rz 32), folgt der Senat dem nicht.

17 aaa) Nach dem Konzept des § 21 UmwStG 2002 wird der Gefahr des Verlusts des Steuerzugriffs auf die im eingebrachten Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven nach einer Sacheinlage dadurch entgegengewirkt, dass diese stillen Reserven nunmehr auf die für die Einlage erhaltenen Geschäftsanteile verlagert werden, indem diese unabhängig davon steuerverstrickt sind, ob sie dem Privatvermögen oder einem Betriebsvermögen des Anteilsinhabers zuzuordnen sind. Die Steuerverstrickung wirkt dabei in Abkehr vom einkommensteuerrechtlichen Steuersubjektprinzip gleichsam "dinglich", insofern sie gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 bei einer unentgeltlichen Übertragung auf einen Dritten bestehen bleibt und sich bei einer nachfolgenden Veräußerung oder dem Eintritt eines der Ersatzrealisierungstatbestände des § 21 Abs. 2 UmwStG 2002 steuerlich zu Lasten des Erwerbers auswirkt. Auch insoweit hat der Gesetzgeber keinen Anlass gesehen, zwischen den Folgen der unentgeltlichen Übertragung in ein Privatvermögen und der in ein Betriebsvermögen zu unterscheiden. In allen Fällen soll auf die stillen Reserven erst im Falle eines Umsatzakts bzw. bei Eintritt eines der gesetzlich festgelegten Ersatzrealisierungstatbestände zugegriffen werden können.

18 bbb) Mit diesem Konzept ist die Annahme nicht zu vereinbaren, auch in der unentgeltlichen Übertragung von einbringungsgeborenen Anteilen aus einem Betriebsvermögen sei ein Realisierungsakt zu sehen. Denn in diesem Fall müsste zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung von stillen Reserven im Fall einer späteren Veräußerung der Anteile durch den unentgeltlich Erwerbenden entweder gegen den ausdrücklichen Wortlaut des § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 auf einen (nochmaligen) Steuerzugriff verzichtet werden oder es müsste --wofür sich das BMF in BStBl I 1998, 268, Tz. 21.12 ausspricht-- ebenfalls gegen den Wortlaut des § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns nicht auf die Differenz des Veräußerungspreises zu den Anschaffungskosten, sondern auf die Differenz des Veräußerungspreises zu dem Entnahmegewinn des Rechtsvorgängers abgestellt werden. An der Unvereinbarkeit mit dem Gesetzeswortlaut zeigt sich, dass der von der Finanzverwaltung befürwortete steuerliche Zugriff auf den infolge einer Entnahme von einbringungsgeborenen Anteilen entstehenden "Zwischengewinn" dem in § 21 UmwStG 2002 verankerten Besteuerungsmechanismus widerspricht.

19 ccc) Eine Besteuerung des Entnahmegewinns ist nicht deshalb geboten, weil andernfalls der Besteuerungszugriff auf die in den Anteilen ruhenden stillen Reserven gefährdet wäre. Vielmehr sichern die Regeln des § 21 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 UmwStG 2002 den Zugriff auf die stillen Reserven der Anteile spätestens im Veräußerungsfall, und zwar unabhängig davon, ob die Anteile sich im Privatvermögen oder in einem Betriebsvermögen befinden.

20 dd) Wie die Rechtslage zu beurteilen ist, wenn der Buchwert der einbringungsgeborenen Anteile zum Entnahmezeitpunkt nach einer (noch nicht aufgeholten) Teilwertabschreibung die Anschaffungskosten unterschreitet, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Es erscheint indes nicht ausgeschlossen, in diesem Fall eine Entnahme bis zur Höhe der Anschaffungskosten anzunehmen (so z.B. Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., Anhang 15, § 21 UmwStG 1995 Rz 529; Patt in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 21 UmwStG [vor SEStEG] Rz 91), was im Ergebnis dazu führen würde, dass der durch die Teilwertabschreibung steuerwirksam gewordene Verlust im Entnahmezeitpunkt rückgängig gemacht würde. Jedenfalls vermag diese Sonderproblematik eine dem Grundkonzept des Gesetzes widersprechende generelle Besteuerung des Entnahmegewinns bei der Entnahme einbringungsgeborener Anteile aus dem Betriebsvermögen nicht zu rechtfertigen.

21 ee) Der Senat weicht mit dieser Beurteilung nicht i.S. des § 11 Abs. 2 FGO von dem Urteil des IV. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 29. April 1982 IV R 51/79 (BFHE 136, 129, BStBl II 1982, 738) ab. Dort heißt es zwar, einbringungsgeborene Anteile unterlägen beim Anteilseigner den allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Rechtsgrundsätzen. Nach diesen bestimme sich insbesondere, ob die Anteile Betriebsvermögen oder Privatvermögen seien. Seien die Anteile danach Betriebsvermögen und würden sie entnommen oder veräußert, so sei ein hierbei entstehender Buchgewinn Teil des Gewinns aus Gewerbebetrieb; dies gelte jedoch insoweit nicht, als (u.a.) den §§ 20 bis 23 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform (UmwStG 1977) etwas anderes zu entnehmen sei.

22 Diesen Ausführungen lässt sich entgegen der Auffassung des FA schon nicht entnehmen, dass der Gewinn aus der Entnahme einbringungsgeborener Anteile steuerpflichtig ist. Die Aussage steht vielmehr unter dem Vorbehalt, dass sich aus den Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes nichts Gegenteiliges ergeben dürfe. Ob das im Hinblick auf den Entnahmegewinn der Fall ist, bleibt indes offen (ebenso Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., Anhang 15, § 21 UmwStG 1995 Rz 526), so dass eine Divergenz nicht vorliegt. Zudem war die Frage im Urteilsfall nicht entscheidungserheblich. Denn der IV. Senat des BFH hat die dort streitgegenständliche Gewerbesteuerpflicht des Entnahmegewinns deshalb verneint, weil ein Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme einbringungsgeborener Anteile schon grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer unterliegt.

23 2. Ob die Übertragung von Anteilen an der S-GmbH auf D ebenfalls schenkweise --und damit für den Kläger steuerneutral-- erfolgt ist oder ob sie einen Realisationstatbestand ausgelöst hat, lässt sich anhand der Feststellungen im angefochtenen Urteil nicht abschließend beurteilen.

24 a) Zwar ist für die Anteilsübertragung auf D keine unmittelbare Entgeltvereinbarung zwischen diesem und dem Kläger getroffen worden. Jedoch könnte der daraus vom FG gezogenen Schlussfolgerung, es handele sich ebenfalls um eine unentgeltliche Übertragung, der Umstand entgegenstehen, dass es sich nach den Feststellungen des FG bei D um "seinen" (des Klägers) "leitenden Mitarbeiter" gehandelt hat. Dieser Umstand legt es nahe, dass die Übertragung der Anteile mit Rücksicht auf das Arbeitsverhältnis des D --entweder zum Kläger oder zur S-GmbH, Näheres ist den bisherigen tatrichterlichen Feststellungen nicht zu entnehmen-- erfolgt ist und im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des D zu beurteilen ist.

25 b) Wäre das der Fall, dann handelte es sich bei der Anteilsübertragung um Arbeitslohn i.S. von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 (vgl. zur Definition z.B. BFH-Urteile vom 22. März 1985 VI R 170/82, BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529, und VI R 82/83, BFHE 143, 550, BStBl II 1985, 532). Für die Besteuerung des Klägers hätte das zur Folge, dass die Übertragung entweder unmittelbar als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft des D --und mithin nicht unentgeltlich-- erfolgt wäre und es sich deshalb um eine zur Aufdeckung der stillen Reserven der Anteile führende Veräußerung i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 handelte. Oder der Vorgang wäre aus wirtschaftlicher Sicht in eine verdeckte Einlage der Anteile durch den Kläger in die S-GmbH und eine Weiterleitung durch diese an D in Form von Arbeitslohn aufzuspalten. Auch in diesem Fall wäre ein Realisationstatbestand gegeben; denn gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 UmwStG 2002 treten die Rechtsfolgen des Abs. 1 (Besteuerung des Veräußerungsgewinns) auch ohne Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile ein, wenn der Anteilseigner die Anteile verdeckt in eine Kapitalgesellschaft einlegt. An die Stelle des Veräußerungspreises tritt dann der gemeine Wert der Anteile (§ 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2002).

26 c) Die bisherigen tatrichterlichen Feststellungen reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob es sich bei der Anteilsübertragung an D um eine Schenkung des Klägers oder um die Leistung von Arbeitslohn gehandelt hat. Das angefochtene Urteil ist deshalb aufzuheben und der Rechtsstreit ist an das FG zurückzuverweisen, damit dieses die erforderlichen Feststellungen treffen kann.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de