Beschluss vom 19. Oktober 2010, I R 82/09

"Veräußerung" im Sinne einer zeitlichen Anwendungsvorschrift - Auslegung eines in Anwendungsvorschrift und in materiell-rechtlicher Norm vorkommenden Rechtsbegriffs

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 4 S 2 Nr 2, KStG § 34 Abs 4 S 7, KStG § 8b Abs 2, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 22. April 2009, Az: 3 K 50/06

Leitsätze

NV: Für den zeitlichen Anwendungsbereich des § 8b Abs. 4 KStG 1999 a.F. (§ 34 Abs. 4 Satz 7 KStG 1999 a.F. bzw. § 34 Abs. 7 Satz 7 KStG 1999 n.F.) ist eine Anteilsveräußerung erst im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt, nicht bereits im Zeitpunkt eines bindenden schuldrechtlichen Vertrags.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob sich die zeitliche Anwendungsregelung des § 34 Abs. 4 Satz 7 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --KStG 1999 n.F.-- (inzwischen: § 34 Abs. 7 Satz 7 KStG 2002) zur Anwendung des § 8b Abs. 4 KStG 1999 n.F. mit dem Begriff der "Veräußerung" auf das Verpflichtungs- oder das Erfüllungsgeschäft bezieht (Anteilsübertragungsvertrag vom 1. Dezember 2000, Übertragungsstichtag 1. Januar 2002).

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, wurde durch Satzung vom 19. Oktober 2000 errichtet. Ihr Stammkapital beträgt 170.000 €; dieses wurde im Wege der Einbringung einer 70 %-Beteiligung an der X-GmbH im Nominalwert von umgerechnet 178.952 € durch den Gründungsgesellschafter der Klägerin (X) erbracht. Die X-GmbH war im Jahr 1981 durch Umwandlung der früheren X-KG zu Teilwerten entstanden.

3 Mit Anteilsübertragungsvertrag vom 1. Dezember 2000 verkaufte die Klägerin ihre Beteiligung an der X-GmbH und trat sie ihre Geschäftsanteile ab; der Verkauf und die Abtretung der Geschäftsanteile sollten rechtlich und wirtschaftlich zum 1. Januar 2002 erfolgen (Übertragungszeitpunkt). In § 6 Abs. 2 des Vertrags wurden Rücktritt und Wandelung ausgeschlossen. Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2002 wies die Klägerin einen Veräußerungsgewinn von 8.052.847 € aus.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem Begehren der Klägerin, den Veräußerungsgewinn gemäß § 8b Abs. 2 KStG 1999 i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) --KStG 1999 a.F.-- steuerfrei zu belassen, in Änderungsbescheiden nicht. Für die Frage der zeitlichen Anwendung sei gemäß § 34 Abs. 4 Satz 7 KStG 1999 n.F. maßgeblich, ob die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums nach dem 15. August 2001, d.h. dem Tag des Kabinettsbeschlusses über den Entwurf des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, erfolgt sei (Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 28. April 2003, BStBl I 2003, 292, Tz. 50). Maßgeblich für die Beurteilung der Steuerpflicht sei deshalb im Streitfall § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 Alternative 2 KStG 1999 n.F.

5 Die anschließende Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 23. April 2009 3 K 50/06, Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 252).

6 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts.

7 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil und die zugrunde liegenden Änderungsbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung ersatzlos aufzuheben.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

10 FA und FG haben den von der Klägerin im Streitjahr durch den Verkauf von Anteilen an der X-GmbH erzielten Veräußerungsgewinn zu Recht als steuerpflichtig angesehen.

11 1. Das FG hat seiner Entscheidung ohne Rechtsfehler zugrunde gelegt, dass der Veräußerungsgewinn nach Maßgabe des § 8b Abs. 2 und 4 KStG 1999 n.F. steuerpflichtig ist. Denn gemäß § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 1999 n.F. bleibt der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft bei der Ermittlung des Einkommens nur dann außer Ansatz, wenn sich aus § 8b Abs. 4 KStG 1999 a.F./n.F. keine Ausnahme von der Steuerbefreiung ergibt.

12 Nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG 1999 a.F./n.F. ist die Steuerbefreiung des Abs. 2 nur anzuwenden, soweit die Anteile u.a. nicht einbringungsgeboren i.S. des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 sind (Nr. 1) oder durch eine Körperschaft u.a. von einem Einbringenden, der nicht zu den von Abs. 2 begünstigten Steuerpflichtigen gehört, zu einem Wert unter dem Teilwert erworben worden sind (Nr. 2). Zwar ist die erste Ausnahme im Streitfall nicht erfüllt, weil die in 1981 durch Umwandlung der früheren KG zu Teilwerten entstandenen Anteile an der X-GmbH nicht einbringungsgeboren sind. Jedoch ist X als natürliche Person keine von § 8b Abs. 2 KStG 1999 n.F. begünstigte Person mit der Folge, dass die zweite Ausnahme (§ 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F./n.F.) erfüllt ist.

13 Die wiederum zur Steuerfreiheit führende Rückausnahme des Satzes 2 in § 8b Abs. 4 KStG 1999 n.F. greift im Streitfall nicht ein: Gemäß § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG 1999 n.F. gilt die über § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG 1999 a.F./n.F. begründete Steuerpflicht u.a. dann nicht, soweit die Anteile nicht unmittelbar oder mittelbar auf einer Einbringung durch einen nicht von Abs. 2 begünstigten Steuerpflichtigen innerhalb einer Frist von sieben Jahren beruhen. Die zuletzt genannte Konstellation liegt im Streitfall mit Blick auf die Einbringung der Anteile durch X in die Klägerin (im Jahr 2000) vor. Dies wird auch von den Beteiligten übereinstimmend angenommen, so dass weitere Ausführungen dazu entbehrlich sind.

14 Soweit das FG auf dieser Grundlage die Auffassung vertreten hat, dass die Rückausnahme des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG 1999 n.F. nicht wegen Verstoßes gegen das Gebot der Normenklarheit verfassungswidrig ist, liegt auch insoweit kein Rechtsfehler vor. Der erkennende Senat hat in seinem Urteil vom 18. März 2009 I R 37/08 (BFHE 225, 323) ebenfalls in diesem Sinne entschieden und insoweit eine Aussetzung des Verfahrens und die Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht abgelehnt. Daran ist festzuhalten.

15 2. § 34 Abs. 4 Satz 7 KStG 1999 n.F. hindert die Anwendung des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG 1999 n.F. im Streitfall nicht. Denn danach ist § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 letzter Halbsatz KStG 1999 n.F. erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 15. August 2001 erfolgen. Als im Streitfall maßgebliches Datum der "Veräußerung" ist der 1. Januar 2002 anzusehen.

16 a) Das FG hat dazu ausgeführt, Wortlaut, Systematik, Entstehungsgeschichte sowie Zweck der Vorschrift sprächen dafür, dass der in § 34 Abs. 4 Satz 7 KStG 1999 n.F. verwendete Begriff der Veräußerung mit jenem der in Bezug genommenen materiell-rechtlichen Norm kongruent sei. So gehe das "normale" Verständnis zum Begriff "Veräußerung" von einer entgeltlichen Übertragung des rechtlichen/wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut auf einen anderen Rechtsträger aus. Auch die Verwendung des Verbs "erfolgen" lasse mehr auf einen Zusammenhang mit dem dinglichen Vollzug als auf einen mit dem zu Grunde liegenden Kausalgeschäft schließen. Gesetzessystematisch sei nur dann von einer Auslegungskongruenz zwischen materiellem Tatbestand und Anwendungsregelung abzusehen, wenn sich dazu eindeutige Anhaltspunkte ergeben würden. Im Übrigen sei als Veräußerung eines Anteils i.S. des § 8b Abs. 2 KStG 1999 a.F./n.F. unstreitig (erst) die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, d.h. noch nicht der Abschluss des hierauf bezogenen obligatorischen entgeltlichen Rechtsgeschäfts, anzusehen, was auch die Klägerin zugrunde lege, um ungeachtet der im Jahre 2000 getroffenen Vereinbarung über eine Veräußerung den Tatbestandsbereich des § 8b Abs. 2 KStG 1999 n.F. im Streitjahr 2002 zu erfüllen. Nicht zuletzt ließen sich weder aus dem Zweck der Regelungen noch aus deren Entstehungsgeschichte Anhaltspunkte dafür ableiten, dass die Anwendungsvorschrift mit dem Tatbestandsmerkmal "Veräußerung" abweichend von der betreffenden materiell-rechtlichen Vorschrift bereits das obligatorische Rechtsgeschäft erfasse. Denn Zweck der Einschränkung sei es gerade gewesen, den Fall der vorangegangenen Einbringung einer

Beteiligung durch eine natürliche Person in ein Körperschaftsteuersubjekt mit nachfolgender Beteiligungsveräußerung aus dem (zunächst eröffneten) Anwendungsbereich der zur Steuerfreiheit führenden Rückausnahme herauszunehmen (Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 19. April 2001, Finanz-Rundschau 2001, Beilage Heft 11, zur "Verschärfung der Rückausnahme" s. dort Ziff. B.II.1. Buchst. b Doppelbuchst. bb des Berichts). Mit der Anwendungsvorschrift habe man dem Anspruch der Steuerpflichtigen auf Gewährung von Vertrauensschutz Rechnung tragen wollen, indem man die bis zum Stichtag (dem Tag der Beschlussfassung des Kabinetts über den Gesetzentwurf, s. BTDrucks 14/6882; s. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 292, Tz. 50) bereits erfolgten Veräußerungen von der Verschärfung ausgenommen habe.

17 b) Diese Ausführungen des FG lassen Rechtsfehler nicht erkennen.

18 Wie auch der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 19. Januar 2010 VIII R 49/07 (BFH/NV 2010, 870) betont hat, ist aus dem Zusammenhang einer Anwendungsvorschrift mit der materiell-rechtlichen Norm grundsätzlich abzuleiten, dass in beiden Vorschriften vorkommende Rechtsbegriffe einheitlich auszulegen sind. Dieser Überlegung liegt auch die Anweisung in Tz. 50 des BMF-Schreibens in BStBl I 2003, 292 zugrunde, dass "die Einschränkung der Rückausnahme ... erstmals auf Veräußerungen anzuwenden (ist), bei denen die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums nach dem 15. August 2001 (Tag des Kabinettsbeschlusses) erfolgt" (zustimmend Dötsch/Pung in Dötsch/ Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 205; Pung/Werner, ebenda, § 34 KStG Rz 128; Frotscher in Frotscher/ Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 8b KStG Rz 76d; Knebel/ Seltenreich, Die Steuerberatung 2003, 259, 264). Im Ergebnis ebenso äußern sich diejenigen, die hervorheben, dass die Anwendungsregelung nur Sondersituationen (z.B. abweichendes Wirtschaftsjahr; Veräußerung einer ausländischen Beteiligung) betreffe, da im Normalfall eine Begünstigung von Veräußerungen erst ab 2002 eintrete (z.B. Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 86; Altendorf in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 8b KStG Rz J 01-2; Bott in Ernst & Young, KStG, § 34 Rz 105.12; in diesem Sinne wohl auch Rengers in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8b KStG Rz 365; Binnewies in Streck, KStG, 7. Aufl., § 8b Rz 155).

19 c) Soweit die Revision meint, die Auslegung einer zeitlichen Anwendungsregelung sei in besonderem Maße daran auszurichten, einen rückwirkenden Eintritt belastender Rechtsfolgen zu vermeiden (s. dazu insbesondere Seer/Drüen, GmbH-Rundschau 2002, 1093 ff.), könnte aus einem solchen Grundsatz nicht abgeleitet werden, dass für § 34 Abs. 4 Satz 7 KStG 1999 n.F. entgegen dem geschilderten systematischen Zusammenhang auf den Abschluss des obligatorischen Vertrags abzustellen ist (so im Ergebnis aber Seer/Drüen, ebenda; wohl auch Rödder/Schumacher, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2003, 909, 916; Schild/Eisele, Deutsche Steuerzeitung 2003, 443, 448; Watermeyer in Herrmann/ Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8b KStG Rz 91; Gröbl/Adrian in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 34 Rz 54).

20 Ein solches Verständnis ergibt sich auch nicht aus dem Gebot verfassungskonformer Auslegung. So hat der Senat zur Frage der verfassungsrechtlichen Grenze rückwirkender Steuergesetze in seinem Beschluss vom 16. Dezember 2008 I R 96/05 (BFH/NV 2009, 744) hervorgehoben, dass ein Vertrauen des Steuerpflichtigen in die zum Zeitpunkt eines Vertragsabschlusses bestehende (günstige) Rechtslage nicht stets in besonderem Maße schützenswert ist. Entscheiden sich die Vertragspartner dafür, eine bestimmte Maßnahme erst nach Ablauf einer geraumen Zeit in der Zukunft durchzuführen, können sie nicht redlicherweise darauf vertrauen, dass nach dem zu diesem Zeitpunkt geltenden Recht die Maßnahme noch die gleichen steuerlichen Folgen zeitigen wird, die eingetreten wären, wenn sie die Maßnahme sofort und unter Geltung des zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses geltenden Rechts durchgeführt hätten. Andernfalls hätten es die Vertragspartner in der Hand, die gegenwärtige Gesetzeslage durch die Vereinbarung erst nach Ablauf einer geraumen Zeit auszuführender Tatbestände gleichsam für die Zukunft zu konservieren. Eine solche Möglichkeit erfordert das Verfassungsgebot des Vertrauensschutzes nicht. Dies muss in besonderem Maße dann gelten, wenn die Disposition auf eine Regelungslage abzielt, die als Teilbereich im Rahmen eines umfassenden steuerrechtlichen Systemwechsels erscheint, und der Gesetzgeber bis zur erstmaligen Realisierung entsprechender Tatbestände den Versuch unternimmt, eine erkannte Lücke im Konzept zur Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen (s. insoweit zur Funktion des § 8b Abs. 4 Satz 2 KStG 1999 n.F. das Senatsurteil in BFHE 225, 323) zu schließen.

21 d) Die Klägerin kann sich demgegenüber nicht zu ihren Gunsten auf den Beschluss des BVerfG vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03 u.a. (DStR 2010, 1736) berufen. Zwar kann nach dieser Entscheidung ein Schutzbedürfnis schon daraus abgeleitet werden, dass eine vertragliche Vereinbarung zu einem Zeitpunkt getroffen wurde, in dem eine belastende Änderung noch nicht konkret im Raum stand. Das BVerfG spricht jedoch ausdrücklich davon, dass man nicht auf den zeitlich unbegrenzten Fortbestand der einmal geltenden Rechtslage vertrauen kann. Dazu wird ausgeführt, dass der Steuerpflichtige umso eher gehalten ist, durch Anpassungsklauseln Vorsorge zu tragen, je

größer der zeitliche Abstand zwischen Vertragsabschluss und -erfüllung ist (z.B. wenn die Erfüllung über einen längeren Zeitraum als über das Folgejahr hinaus verschoben wurde). Ein üblicher Zeitrahmen wird dabei aus der mit der dort streitbefangenen Entschädigung zugrunde liegenden besonderen Lage der beiden Beteiligten abgeleitet ("Personalplanung des Arbeitgebers, berufliche Neuorientierung des Arbeitnehmers"); im Übrigen könne von Bedeutung sein, ob zwischen Vertrag und Erfüllung zwei Veranlagungszeitraum-Wechsel liegen, da der Gesetzgeber grundsätzlich veranlagungszeitraumbezogen ändere (BVerfG-Beschluss in DStR 2010, 1736, Rz 73, 75 f., 77 f. der Gründe).

22 Im Streitfall ist der zeitliche Abstand zwischen Vertragsabschluss (1. Dezember 2000) und Vertragserfüllung (1. Januar 2002) nicht als "üblicher Zeitrahmen" bei einer Beteiligungsveräußerung zu werten, der durch wirtschaftlich nachvollziehbare Sachumstände aus dem Kreis der Parteien veranlasst war; der zeitliche Abstand war im Streitfall vielmehr gezielt auf die im Zeitpunkt der Vereinbarung geltende Rechtslage (erstmaliges Inkrafttreten der Begünstigung des § 8b KStG 1999 n.F. am 1. Januar 2002) abgestimmt. Bei einem sachkundig begleiteten Geschäft in dieser Größenordnung hätte es --nicht zuletzt in Anbetracht der Konzeption von § 8b Abs. 4 KStG 1999 a.F. als Missbrauchsverhinderungsnorm-- nahe gelegen, durch vertragliche Klauseln das Risiko künftiger Steuerverschärfungen zu regeln. Der Klägerin ist daher auch nach Maßgabe des BVerfG-Beschlusses in DStR 2010, 1736 kein besonderes Schutzbedürfnis zuzusprechen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de