Beschluss vom 24. Februar 2012, IX B 146/11

Wesentliche Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre i.S. des § 17 Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 - Zugangsvoraussetzung für AdV-Antrag bei Gericht

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1 S 4, EStG § 52 Abs 1, FGO § 69 Abs 3, FGO § 69 Abs 4, EStG § 17 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 31. Juli 2011, Az: 6 V 407/11

Leitsätze

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob sich die Beteiligungsgrenze nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Wesentlichkeitsgrenze gemäß § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 richtet --und damit zurückwirkt-- oder ob der Beteiligungsbegriff veranlagungszeitraumbezogen auszulegen ist, indem das Tatbestandsmerkmal "innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt" in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum nach der in diesem Veranlagungszeitraum jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen ist.

Tatbestand

I.

1 Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) war an der B-AG mit einem Aktienbestand beteiligt, der bis zum 28. Dezember 1997 13,52 %, seit dem 29. Dezember 1997 9,98 % und seit dem 27. Dezember 1998 9,22 % betrug. Am 1. Dezember 1999 (Streitjahr) veräußerte der Antragsteller 50 000 Aktien und erzielte dabei einen Gewinn von 12.867.935 DM, den der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr zunächst voll der Besteuerung nach § 17 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) unterwarf.

2 Das Einspruchsverfahren ruhte zunächst bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 1. März 2005 VIII R 25/02 (BFHE 209, 275, BStBl II 2005, 436). Nachdem das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) dieses Urteil mit Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 (BVerfGE 127, 61 ff., BGBl I 2010, 1296, BStBl II 2011, 86) aufgehoben und § 17 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) teilweise als nichtig erkannt hatte, hob das FA auf den Antrag des Antragstellers im November 2010 die Vollziehung des Einkommensteuerbescheides teilweise auf.

3 Dabei ging das FA von einem steuerbaren Gewinn nach der Entscheidung des BVerfG in Höhe von 6.597.949 DM aus und hob dementsprechend die Vollziehung des Einkommensteuerbescheides auf. Am 23. März 2011 erließ es einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, indem es bezugnehmend auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 20. Dezember 2010 IV C 6-S 2244/10/1001, 2010/1006836 (BStBl I 2011, 16) für den Zeitraum vom 31. März 1999 bis zum 1. Dezember 1999 einen Veräußerungsgewinn von 8.312.278 DM erfasste. Einen Betrag von 464.559,29 € setzte es aus, ein Betrag von 427.655,79 € ist weiterhin nicht ausgesetzt.

4 Der an das Finanzgericht (FG) gerichtete Aussetzungsantrag blieb erfolglos. Das FA habe zutreffend Wertsteigerungen der Beteiligung nach dem 31. März 1999 erfasst. Zur Auslegung des § 17 Abs. 1 EStG folgt das FG dem BFH-Urteil in BFHE 209, 275, BStBl II 2005, 436.

5 Hiergegen richtet sich die vom FG zugelassene Beschwerde des Antragstellers. Der Antragsteller habe zu keinem Zeitpunkt die Wesentlichkeitsschwelle nach der jeweils gültigen Fassung des Gesetzes überschritten. Das BVerfG

habe das BFH-Urteil in BFHE 209, 275, BStBl II 2005, 436 aufgehoben. Auch das BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 16 sei im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

6 Der Antragsteller beantragt sinngemäß,

den Beschluss des FG Baden-Württemberg vom 1. August 2011 6 V 407/11 aufzuheben und die Vollziehung des Einkommensteuerbescheides 1999 vom 23. März 2011 über den vom FA ausgesetzten Betrag hinaus insoweit aufzuheben, als der Einkommensteuerbescheid die auf den Veräußerungsgewinn von 8.312.278 DM entfallende Einkommensteuer betrifft.

7 Das FA beantragt,

die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

8 Nach der Rechtsprechung des BVerfG seien Wertsteigerungen nach dem 31. März 1999 zu erfassen. Das BVerfG habe die fünfjährige Rückwirkung der Beteiligungsgrenze nicht beanstandet. Deshalb seien die Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 209, 275, BStBl II 2005, 436 anzuwenden. Es sei von daher unerheblich, dass die Beteiligung des Antragstellers bereits im Jahr 1997 unter 10 % sank.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Beschwerde ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Vollziehung des angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheides insoweit aufzuheben, als darin ein Veräußerungsgewinn gemäß § 17 EStG angesetzt wurde.

10 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 und Satz 7 der Finanzgerichtsordnung (FGO) soll die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aufgehoben werden, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen. Das ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung der Fall, wenn bei summarischer Prüfung des Verwaltungsakts gewichtige Umstände zutage treten, die Unentschiedenheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 27. Oktober 2009 IX B 171/09, BFH/NV 2010, 409, m.w.N.).

11 2. Der Senat kann gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO über den Antrag entscheiden, nachdem das FA den Aussetzungsantrag im Einspruchsverfahren abgelehnt hat. Unmaßgeblich ist, dass in der Sache bereits ein Revisionsverfahren anhängig ist (Az. IX R 7/12). Die einmalige Ablehnung durch das FA reicht aus; der Steuerpflichtige muss nicht in jedem Stadium des Verfahrens einen neuen Antrag stellen (so zutreffend Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 69 FGO Rz 71, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BFH).

12 3. Bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage liegen im Streitfall ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheides vor, die zur Aufhebung seiner Vollziehung führen.

13 a) Ernstliche Zweifel bestehen schon, ob der Antragsteller den Steuertatbestand des § 17 Abs. 1 EStG erfüllt.

14 aa) Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war. Eine wesentliche Beteiligung ist gegeben, wenn der Veräußerer an der Gesellschaft zu mindestens 10 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG).

Diese Fassung des Gesetzes ist gemäß § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 anzuwenden. Veräußert also jemand im Jahr 1999 eine Beteiligung von 10 %, ist dieser Vorgang steuerbar. Veräußert er allerdings eine Beteiligung von --wie im Streitfall-- lediglich 9,22 %, liegt ein steuerbares Veräußerungsgeschäft nur vor, wenn er innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war. Da die Wesentlichkeitsgrenze von 10 % nach § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 gilt, folgt daraus umgekehrt zugleich, dass sie für frühere Veranlagungszeiträume nicht anwendbar ist. Deshalb ist es unerheblich, ob der Steuerpflichtige, der im Jahr 1999 eine Beteiligung unter 10 % veräußert, innerhalb der letzten

fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft über 10 %, aber bis einschließlich 25 % beteiligt war. Denn in den Veranlagungszeiträumen vor 1999 war eine wesentliche Beteiligung nur dann gegeben, wenn der Veräußerer an der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (so § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG in früheren Fassungen).

15 bb) Dieser sog. veranlagungszeitraumbezogene Beteiligungsbegriff (so für Verlustfälle bereits BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 IX R 62/05, BFHE 221, 227, BStBl II 2008, 856), der sich --wie gezeigt-- aus dem Wortlaut der einschlägigen Normen zwanglos ergibt, entsprach der überwiegenden Auffassung im Schrifttum, indes nicht der damaligen Rechtsprechung des BFH (vgl. zu den unterschiedlichen Auffassungen eingehend das BFH-Urteil in BFHE 209, 275, BStBl II 2005, 436). Das BVerfG hat dieses Urteil aber mit seinem Beschluss in BVerfGE 127, 61 ff., BStBl II 2011, 86 aufgehoben. Damit ist dieses Urteil nicht mehr existent und die dort entschiedene Rechtsfrage wieder offen. Es ist mithin zweifelhaft, ob sich die Beteiligungsgrenze nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Wesentlichkeitsgrenze richtet --und damit zurückwirkt-- oder ob der Beteiligungsbegriff veranlagungszeitraumbezogen auszulegen ist, indem das Tatbestandsmerkmal "innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt" in § 17 Abs. 1 EStG für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum nach der in diesem Veranlagungszeitraum jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen ist (vgl. aus dem neueren Schrifttum Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 30. Aufl., § 17 Rz 35; Gosch in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 17 Rz 34, m.w.N.; Rapp in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 17 Rz 94; Eilers/R. Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rz 131; Strahl in Korn, § 17 EStG Rz 40; differenzierend Schneider, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 17 Rz A 256 und B 157).

16 cc) Diese Zweifel an der vom BFH in BFHE 209, 275, BStBl II 2005, 436 vertretenen Auffassung gewinnen eine zusätzliche Dimension durch den vom BVerfG in BVerfGE 127, 61 ff., BStBl II 2011, 86 hervorgehobenen Zweck der Veräußerungsgewinnbesteuerung: Die Besteuerung ist danach nicht deshalb auf die Realisation bezogen, weil erst zu diesem Zeitpunkt der Wertzuwachs entsteht, sondern obwohl er bereits vorher beim Steuerpflichtigen entstanden ist. Es wird also im Zeitpunkt der Realisation ein über den vorangegangenen Zeitraum akkumulierter Zuwachs an Leistungsfähigkeit nachholend der Besteuerung unterworfen. Auf die bloß formale Zuordnung des Veräußerungsgewinns zu einem bestimmten Veranlagungszeitraum kommt es daher nicht an, sondern maßgeblich ist, dass sich die höhere Leistungsfähigkeit, auf die mit der steuerlichen Erfassung des Veräußerungsgewinns zugegriffen wird, materiell auf den gesamten Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bezieht (so der Beschluss des BVerfG in BVerfGE 127, 61 ff., BStBl II 2011, 86, unter B.I.2.b, bb). Unter dieser Prämisse kann es nur um einen steuerbaren Zuwachs an Leistungsfähigkeit gehen. Der Wertzuwachs in den Zeiträumen vor dem Realisationszeitraum muss steuerbar, also der Einkommensteuer unterlegen haben. Dies ist aber nur der Fall, wenn der Steuerpflichtige in qualifizierter Weise an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. Die sog. latente Verstrickung muss irgendwann einmal aktuell geworden sein. Wenn es nämlich auf die "formale Zuordnung des Veräußerungsgewinns zu einem bestimmten Veranlagungszeitraum" nicht ankommt, so kann auch nicht entscheidend sein, ob der Steuerpflichtige allein aus der Retrospektive dieses Zeitraums früher einmal wesentlich und damit steuerbar beteiligt war, ohne es aber während des Zuwachses an Leistungsfähigkeit je gewesen zu sein.

17 dd) Diesen Zusammenhang verstärkt folgender Aspekt: Wenn das BVerfG im o.g. Beschluss mit Gesetzeskraft (BGBl I 2010, 1296) entschieden hat, 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 wie auch 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, so kann es nicht rückwirkend auf eine Beteiligungsgrenze ankommen, die der Steuerpflichtige allein in dem Zeitraum verwirklicht hat, in dem ein Wertzuwachs nicht steuerbar war.

18 ee) Entgegen der Auffassung des FA hat das BVerfG in seinem Beschluss in BVerfGE 127, 61 ff., BStBl II 2011, 86 keine Stellung zu dem Tatbestandsmerkmal des § 17 Abs. 1 EStG bezogen, um das es hier geht. Es hat vielmehr allgemeine Maßstäbe zu den Grundsätzen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes entwickelt, und hat das einfache Recht nicht ausgelegt. Es hat seine Maßstäbe auf das geltende Recht angewandt, es mit Gesetzeskraft teilweise als nichtig verworfen und die Norm des § 17 Abs. 1 EStG damit modifiziert. Es hat das BFH-Urteil in BFHE 209, 275, BStBl II 2005, 436 als diesen Maßstäben widersprechend aufgehoben und die Sache an den BFH zurückverwiesen. Dieser muss deshalb nicht nur den damals streitigen Fall nach den neuen Maßstäben entscheiden, sondern sich darüber hinaus auch mit der Rechtsfrage aufgrund einer gewandelten normativen Ausgangslage --auch mit Blick auf die folgende Absenkung der Beteiligungsgrenze durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000, BGBl I 2000, 1433 (s. dazu Birk, Finanz-Rundschau 2011, S. 1 ff.)-- erneut beschäftigen.

19 b) Ernstliche Zweifel bestehen darüber hinaus an der Art und Weise, wie das FA den Gewinn ermittelt hat. Es hat sich dabei offenbar an dem BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 16 orientiert. Zutreffend wendet die Beschwerdebegründung ein, dass dieses Schreiben --was die dort gebildeten Beispielsfälle betrifft-- auf den vorliegenden Fall zunächst nicht anwendbar sein mag. Darüber hinaus wird die Rechtsgrundlage zu klären sein, aufgrund dessen das BMF eine lineare Wertentwicklung der Beteiligung unterstellt, als Norminterpretation (zur Regelungsdelegation auf die Verwaltung im Fall einer Typisierung vgl. BFH-Urteil vom 19. August 2008 IX R 3/08 (BFHE 223, 563, BStBl II 2009, 447) oder aber als Schätzung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 der Abgabenordnung (zur Feststellungslast vgl. BFH-Urteil vom 25. November 2010 IX R 47/10, BFHE 232, 235, BStBl II 2011, 744).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de