Urteil vom 25. Juli 2012, I R 88/10

Einbringungsgeborene Anteile: Einbringung einer Kommanditbeteiligung in die Komplementär-GmbH - Siebenjährige Sperrfrist des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 KStG 2002 - Grundsätze der derivativen Einbringungsgeborenheit - Ertragsteuerliche Einordnung eines Einbringungsvorgangs

BFH I. Senat

UmwStG § 20 Abs 2, UmwStG § 20 Abs 1 S 1, UmwStG § 20 Abs 1 S 1, UmwStG § 20 Abs 4 S 1, UmwStG § 20 Abs 4 S 1, UmwStG § 21 Abs 1 S 1, UmwStG § 21 Abs 1 S 1, UmwStG § 21 Abs 3 Nr 2, UmwStG § 21 Abs 3 Nr 2, KStG § 8b Abs 2 S 1, KStG § 8b Abs 4 S 1 Nr 1, KStG § 8b Abs 4 S 2 Nr 1, KStG § 8b Abs 4 S 2 Nr 2

vorgehend FG Münster, 08. Juli 2010, Az: 9 K 3143/09 K,G

Leitsätze

1. Unter Geltung des UmwStG 1977/1995/2002 konnte ein Kommanditist seinen Mitunternehmeranteil auch dann steuerneutral zu einem Wert unterhalb des Teilwerts in die Komplementär-GmbH einbringen, wenn er seine zugleich bestehende Beteiligung an der Komplementär-GmbH, auch wenn sie zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils gehörte, nicht mit eingebracht hat (Anschluss an BFH-Urteile vom 24. Oktober 2000 VIII R 25/98, BFHE 193, 367, BStBl II 2001, 321, und vom 11. Dezember 2001 VIII R 23/01, BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474; Bestätigung der BMF-Schreiben vom 16. Juni 1978, BStBl I 1978, 235, Tz. 48, und vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 20.11). Die zurückbehaltene Beteiligung an der GmbH wurde in diesem Fall in dem Umfang, in dem die stillen Reserven des eingebrachten Kommanditanteils auf sie übergegangen sind, (derivativ) steuerverstrickt (Fortentwicklung der Senatsurteile vom 8. April 1992 I R 128/88, BFHE 167, 424, BStBl II 1992, 761, und vom 28. November 2007 I R 34/07, BFHE 220, 58, BStBl II 2008, 533) .

2. Die siebenjährige Sperrfrist des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 KStG 2002 im Hinblick auf die aus einer (ersten) Einbringung resultierende Steuerverstrickung von Kapitalgesellschaftsanteilen begann nicht erneut zu laufen, wenn der Gesellschafter innerhalb der Frist eine weitere Sacheinlage zu einem Wert unterhalb des Teilwerts erbracht hat oder wenn die Anteile zusammengelegt bzw. geteilt worden sind. Vielmehr ist bei einer Anteilsveräußerung nach Ablauf der (ersten) Sperrfrist die aus dem ersten Einbringungsvorgang resultierende Steuerverstrickung bei der Bemessung des zu versteuernden Veräußerungsgewinns "herauszurechnen" .

Tatbestand

I.

1 Streitpunkt ist, inwiefern die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) Gewinne aus dem Verkauf bzw. aus der Einbringung von einbringungsgeborenen Anteilen versteuern muss.

2 Die Klägerin ist eine gemeinnützige Stiftung, die durch Testament der E errichtet worden ist. E war Ende 1990 Alleingesellschafterin der G-GmbH, die mit einem Stammkapital von 50.000 DM ausgestattet war. Die G-GmbH war Komplementärin der G-KG und verfügte dort über ein Festkapitalkonto von 5.000 DM (0,1 %). Kommanditisten der G-KG waren E mit einem Festkapitalkonto von 4.900.000 DM (98 %) und M mit einem Festkapitalkonto von 95.000 DM (1,9 %).

3 Am 27. Juni 1991 erhöhte E das Stammkapital der G-GmbH rückwirkend zum 31. Dezember 1990 um 4 Mio. DM auf 4.050.000 DM. E erbrachte die Einlage auf den neuen Anteil im Wege der Einbringung von nominal 4 Mio. DM (80 % des gesamten Festkapitals) ihrer Kommanditeinlage an der G-KG. Die G-GmbH setzte den eingebrachten Mitunternehmeranteil zu einem Zwischenwert an. Im Jahr 1994 übertrug M ihre Beteiligung an der G-KG im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf E, so dass die G-GmbH als Komplementärin zu 80,1 % (4.005.000 DM) und E als Kommanditistin zu 19,9 % (995.000 DM) beteiligt waren.

4 Mit Testament vom 3. November 1997 errichtete E die Klägerin. Diese diente nach ihrer Satzung der Förderung der Jugendhilfe und des öffentlichen Gesundheitswesens. E setzte die Klägerin für den Fall, dass sie keine Abkömmlinge hinterlassen sollte, als Alleinerbin ein. Testamentsvollstrecker sollte bis zum Ende des dritten Kalenderjahres nach ihrem Tode TV werden.

5 Am 16. Juni 1998 starb E bei einem Verkehrsunfall. Die Klägerin wurde ihre Alleinerbin. Zum Nachlass, dessen Wert sich auf etwa 41 Mio. DM belief, gehörten u.a. der Kommanditanteil an der G-KG zu 995.000 DM und sämtliche Anteile an der G-GmbH. Weil die G-GmbH über ihre Stellung als Komplementärin der G-KG hinaus keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhielt, vertreten die Beteiligten übereinstimmend die Auffassung, dass die Beteiligung der E an der G-GmbH steuerrechtlich zum Sonderbetriebsvermögen der E bei der G-KG gehörte.

6 Im Anschluss an den Erbfall betrieb TV die Genehmigung der Klägerin durch die zuständige Stiftungsaufsicht sowie die Anerkennung ihrer Gemeinnützigkeit durch die Finanzbehörden. Die zuständige Oberfinanzdirektion (OFD) erklärte auf einen entsprechenden Antrag der Klägerin, wegen der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, die dem Gesamtbild der Tätigkeit der Klägerin das Gepräge gebe, könne diese nicht gemeinnützig sein. Sie wies allerdings auf die Möglichkeit hin, die G-KG mit steuerlicher Rückwirkung in eine gemeinnützigkeitsrechtlich unschädliche GmbH umzuwandeln. Auch die Stiftungsaufsicht hatte im Rahmen des Genehmigungsverfahrens Bedenken gegen das Halten einer mitunternehmerischen Beteiligung durch die Klägerin erhoben.

7 Am 12. Januar 1999 fasste die Gesellschafterversammlung der G-GmbH den Beschluss, das Stammkapital der Gesellschaft von 4.050.000 DM um 950.000 DM auf 5 Mio. DM zu erhöhen. Die neue Stammeinlage von 950.000 DM leistete die Klägerin durch Einbringung der verbliebenen Kommanditbeteiligung an der G-KG aus dem Nachlass der E mit Rückwirkung auf deren Todestag (16. Juni 1998). Soweit der Buchwert der Kommanditbeteiligung die Höhe der Stammeinlage überstieg, wurde der Differenzbetrag von 45.000 DM einer offenen Rücklage bei der G-GmbH gutgebracht. Dieser Gestaltung lag das sog. "erweiterte Anwachsungsmodell" zugrunde. Damit bestand nur noch die G-GmbH, die den Betrieb der G-KG fortführte. Die Klägerin hielt alle Anteile an der G-GmbH. Sie erstellte ihre Eröffnungsbilanz auf den 17. Juni 1998 als dem Tag, der dem Todestag der E folgte. Mit der rückwirkenden Einbringung auf den Todestag war beabsichtigt, erbschaftsteuerrechtliche Risiken zu vermeiden.

8 Die Klägerin wurde am 26. Januar 1999 durch die zuständige Bezirksregierung genehmigt. In der Folgezeit behandelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sie als gemeinnützig.

9 Am 27. September 2002 schlossen die Klägerin und die S-AG einen Kauf- und Abtretungsvertrag sowie einen Einbringungsvertrag. Zu diesem Zeitpunkt bestanden zivilrechtlich drei Geschäftsanteile an der G-GmbH von 50.000 DM, 4 Mio. DM und 950.000 DM. In § 2 des Kauf- und Abtretungsvertrags hieß es zunächst, diese "Geschäftsanteile werden zusammengelegt beziehungsweise geteilt, so dass nunmehr zwei Geschäftsanteile im Nennbetrag von DEM 4.500.000,00 (...) und DEM 500.000,00 (...) entstehen". Den neu entstandenen Geschäftsanteil von 500.000 DM verkaufte die Klägerin für 3.210.606,24 € an die S-AG. Verkauf und Abtretung sollten rechtlich mit sofortiger Wirkung, wirtschaftlich aber mit Rückwirkung zum 1. Januar 2002 erfolgen.

10 Den Geschäftsanteil von 4,5 Mio. DM brachte die Klägerin wirtschaftlich ebenfalls mit Rückwirkung zum 1. Januar 2002 als Sacheinlage gegen Ausgabe neuer Aktien an der S-AG (nominal 4.060.050 €) in diese ein. Danach war die S-AG alleinige Anteilseignerin der G-GmbH. Sie setzte den eingebrachten Anteil von 4,5 Mio. DM in ihrer Bilanz mit einem Zwischenwert von 12.409.948,83 € an und bildete eine Kapitalrücklage in Höhe von 8.349.898,83 €.

11 In ihren für das Streitjahr 2002 eingereichten Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen erklärte die Klägerin nur den Gewinn aus dem Verkauf des Anteils von nominal 500.000 DM im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als steuerpflichtig. Das FA erließ entsprechende Bescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

12 Am 30. November 2007 erging gegen die Klägerin die Anordnung einer Außenprüfung für die Jahre 2002 bis 2004. Als voraussichtlicher Prüfungsbeginn wurde der 17. Dezember 2007 mitgeteilt. Am 14. Dezember 2007 übermittelte die Klägerin um 11:29 Uhr dem Prüfer per Fax ein Schreiben, das auszugsweise folgenden Inhalt hatte: "... wie telefonisch bereits mit Ihnen abgestimmt, ist es in Ihrem Sinne, den für den 17.12.07 vorgesehenen Prüfungsbeginn in o.g. Angelegenheit jetzt auf den 10.01.08 zu verschieben." Am selben Tag um 11:56 Uhr richtete die Klägerin das folgende weitere Fax-Schreiben an den Prüfer: "... i.o. Angelegenheit bitten wir Sie aus organisatorischen Gründen den Termin vom 17.12.2007 auf den 10.01.2008 mit Beginn um 9:30 Uhr zu verschieben. Bitte teilen Sie uns Ihre Entscheidung mit." Der Prüfer bestätigte "die von Ihnen beantragte Terminverschiebung des Prüfungsbeginns" mit Schreiben vom 21. Dezember 2007. Tatsächlich begann die Prüfung am 10. Januar 2008.

13 Nach Durchführung der Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, nicht nur der Gewinn aus dem Verkauf des 500.000 DM-Anteils, sondern auch der Gewinn aus der Einbringung des 4,5 Mio. DM-Anteils sei steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) sei gemäß § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 nicht anwendbar, weil die eingebrachten Anteile ihrerseits einbringungsgeboren gewesen seien. Dementsprechend erließ das FA --unter gegenläufiger Berücksichtigung der Gewerbesteuerrückstellung-- geänderte Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheide für das Streitjahr unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung. Der dagegen eingelegte Einspruch hatte nur insoweit Erfolg, als das FA zusätzliche Veräußerungskosten berücksichtigte. Danach ergab sich folgende Gewinnermittlung:

	Veräußerungsgewinn	Einbringungsgewinn	Summe
Veräußerungserlös	3.210.606,24 €		
Einbringungswert		12.409.948,83 €	
anteiliger Buchwert	./. 257.946,75 €	./. 2.321.520,80 €	./. 2.579.467,55 €
Veräußerungskosten TV	./. 47.356,44 €	./. 426.207,96 €	./. 473.564,40 €
Sonstige Veräußerungskosten	./. 7.846,36 €	./. 70.617,28 €	./. 78.463,64 €
Gewinn	2.897.456,69 €	9.591.602,79 €	12.489.059,48 €

15 Die dagegen erhobene Klage, mit der sich die Klägerin gegen die Berücksichtigung des Veräußerungs- und des Einbringungsgewinns aus ihrer Beteiligung an der G-GmbH wandte, blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Münster hat sie als unbegründet abgewiesen; sein Urteil vom 9. Juli 2010 9 K 3143/09 K,G ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 288 abgedruckt.

16 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.

17 Sie beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die angefochtenen Steuerbescheide in der Weise zu ändern, dass --unter gegenläufiger Minderung der Gewerbesteuerrückstellung-- der Ansatz eines Einbringungsgewinns in Höhe von 9.591.602,79 € und der Ansatz eines Veräußerungsgewinns von 2.897.456,69 € entfallen.

18 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

19 Während des Revisionsverfahrens ist das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (FinMin NRW) dem Rechtsstreit gemäß § 122 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

20 Die Revision ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Um beurteilen zu können, in welchem konkreten Umfang die Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf des Geschäftsanteils an der G-GmbH über nominal 500.000 DM und aus der Einbringung des Anteils über nominal 4,5 Mio. DM zu versteuern sind, bedarf es einer weiteren Aufklärung des Sachverhalts.

21 1. Die Änderungen des Körperschaftsteuerbescheids und des Gewerbesteuermessbescheids am 16. bzw. 18. September 2008 waren nach § 164 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d sowie § 184 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) zulässig. Der Vorbehalt der Nachprüfung war im Änderungszeitpunkt noch wirksam und nicht gemäß § 164 Abs. 4 Satz 1 AO entfallen. Nach den nicht angefochtenen und damit gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den erkennenden Senat bindenden Feststellungen des FG gingen die die streitigen Bescheide betreffenden Steuererklärungen am 3. Dezember 2003 beim FA ein. Demzufolge endete die Festsetzungsfrist zwar grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2007 (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Indes hemmte der vor Ablauf der Festsetzungsfrist von der Klägerin am 14. Dezember 2007 gestellte Antrag auf Verschiebung der Außenprüfung (§ 197 Abs. 2 AO) den Ablauf der Festsetzungsfrist bis zur Bestandskraft der auf Grund der am 10. Januar 2008 begonnenen Außenprüfung zu erlassenden Bescheide (§ 171 Abs. 4 Satz 1 AO).

22 Dagegen kann die Klägerin nicht mit Erfolg einwenden, nach ihrem (unter Beweis gestellten) erstinstanzlichen Vorbringen dränge es sich auf, dass sie nur dem Wunsch des Prüfers auf Terminverschiebung gefolgt sei. Zwar setzt die Hemmung der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO voraus, dass der Antrag des Steuerpflichtigen ursächlich für das Hinausschieben des Prüfungsbeginns gewesen ist (vgl. Senatsurteil vom 1. Februar 2012 I R 18/11, BFHE 236, 195, BStBl II 2012, 400, m.w.N.; Senatsbeschluss vom 30. März 1999 I B 139/98, BFHE 188, 131, BFH/NV 1999, 1145). Davon ist im Streitfall indes auch auf der Grundlage des Vorbringens der Klägerin auszugehen. Denn der Umstand, dass danach der Prüfer die Klägerin nach Eingang des ersten Telefaxes vom 14. Dezember 2007 (11:29 Uhr) gebeten hat, ein weiteres Schreiben mit der ausdrücklichen Formulierung eines Verlegungswunsches an ihn zu richten, belegt, dass der Prüfer den Prüfungsbeginn offenkundig nicht verschoben hätte, wenn die Klägerin mit dem zweiten Telefax (11:56 Uhr) nicht nochmals "nachgebessert" hätte, das zweite Telefax mithin ursächlich für die Verschiebung gewesen ist.

23 2. Die Klägerin war im Streitjahr eine gemeinnützige Stiftung. Das hat das FG festgestellt und darin stimmen die Beteiligten überein; davon geht auch der Senat mangels anderer Anhaltspunkte aus. Als solche ist die Klägerin gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG 2002 und § 3 Nr. 6 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002) grundsätzlich von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit. Die Steuerbefreiungen waren aber gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG 2002 und § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG 2002 insoweit ausgeschlossen, als die Klägerin einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten hat. In Bezug auf die hier in Rede stehenden Vorgänge des Anteilsverkaufs an und die Anteilseinbringung in die S-AG vom 27. September 2002 liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Das folgt aus § 21 Abs. 3 Nr. 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG 2002): Danach gilt der Veräußerungsgewinn, den ein von der Körperschaftsteuer befreiter Veräußerer oder Eigner von einbringungsgeborenen Anteilen i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 erzielt, als in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dieser Körperschaft entstanden. Durch beide Übertragungsvorgänge vom 27. September 2002 hat die Klägerin einbringungsgeborene Anteile i.S. von § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 veräußert.

24 a) Einbringungsgeborene Anteile sind nach der Legaldefinition des § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die der Veräußerer oder bei unentgeltlichem Erwerb der Anteile der Rechtsvorgänger durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 und § 23 Abs. 1 bis 4 UmwStG 2002) unter dem Teilwert erworben hat. Sacheinlage i.S. von § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 ist die Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft gegen den Erhalt neuer Anteile an Letzterer. Nach diesen Maßgaben waren sowohl der an die S-AG verkaufte Geschäftsanteil von nominal 500.000 DM als auch der in die S-AG eingebrachte Geschäftsanteil von nominal 4,5 Mio. DM einbringungsgeboren.

25 aa) In Bezug auf den ursprünglichen Geschäftsanteil der E an der G-GmbH von nominal 50.000 DM besteht anhand der Feststellungen der Vorinstanz und dem Vorbringen der Beteiligten kein Anhalt dafür, dass dieser durch Sacheinlage unter dem Teilwert erworben worden sein könnte. Mithin war dieser Anteil zunächst nicht einbringungsgeboren.

26 bb) Der aus der Kapitalerhöhung um 4 Mio. DM vom 27. Juni 1991 neu hervorgegangene weitere Geschäftsanteil der E von nominal 4 Mio. DM war einbringungsgeboren.

27 aaa) Nach den Feststellungen des FG hat E den Anteil gegen die Einbringung eines Teils (80 % des Festkapitals) ihrer mitunternehmerischen Beteiligung an der G-KG erworben, worin eine Sacheinlage i.S. von § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 zu sehen ist. Mitunternehmeranteil im Sinne dieser Vorschrift kann auch der Teil eines Mitunternehmeranteils sein (Senatsurteil vom 25. August 2010 I R 21/10, BFH/NV 2011, 258, m.w.N.). Des Weiteren erfolgte die Einbringung zu einem Zwischenwert, d.h. zu einem Betrag unterhalb des Teilwerts.

28 bbb) Der Annahme einer Sacheinlage steht nicht entgegen, dass zum Sonderbetriebsvermögen der E bei der G-KG auch ihre Beteiligung an deren Komplementärin --der G-GmbH-- gehört hat und dass E diese Beteiligung nicht mit in die G-GmbH eingebracht hat.

29 Zwar greift § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 nur ein, wenn die Einbringung sich auf alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des eingebrachten Mitunternehmeranteils erstreckt (Senatsurteile vom 25. November 2009 I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471; vom 16. Dezember 2009 I R 97/08, BFHE 228, 203, BStBl II 2010, 808, jeweils m.w.N.). Auch würde es sich bei der Beteiligung der E an der Komplementär-GmbH jedenfalls auf der Grundlage der Auffassung der Finanzverwaltung (Verfügung der OFD Münster vom 6. November 2008, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2009, 108, 109, unter III., aktualisiert durch Verfügung der OFD Rheinland und Münster vom 23. März 2011, GmbHR 2011, 616) um eine wesentliche Betriebsgrundlage des eingebrachten Mitunternehmeranteils handeln, weil die G-GmbH zum Einbringungszeitpunkt ihrerseits mit 0,1 % an der G-KG beteiligt war, was wiederum E eine weitere --mittelbare-- Beteiligung an der Mitunternehmerschaft verschafft hat.

30 Für die Entscheidung des Streitfalls kann jedoch offenbleiben, ob es sich bei der Komplementär-Beteiligung um eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils der E gehandelt hat. Denn hier besteht die Besonderheit, dass die Komplementär-GmbH zugleich die Zielgesellschaft der Einbringung ist und E folglich eigene Geschäftsanteile in die G-GmbH hätte einbringen müssen, um die von ihr erstrebte Einbringung des Mitunternehmeranteils zu einem Zwischenwert nach § 20 Abs. 2 des seinerzeitigen Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform (UmwStG 1977) zu erreichen. Da der Erwerb eigener Anteile durch eine GmbH gesellschaftsrechtlich nur eingeschränkt möglich ist (vgl. z.B. § 33 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) und der Einbringende dafür als Gegenleistung neue Anteile an der Kapitalgesellschaft erhalten würde, ist in dieser Konstellation eine Einbringung des Mitunternehmeranteils zu einem Wert unterhalb des Teilwerts nach Maßgabe von § 20 UmwStG 1977/2002 auch ohne gleichzeitige Einbringung des Komplementär-Anteils möglich (Urteile des Bundesfinanzhofs vom 24. Oktober 2000 VIII R 25/98, BFHE 193, 367, BStBl II 2001, 321; vom 11. Dezember 2001 VIII R 23/01, BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474; Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 16. Juni 1978, BStBl I 1978, 235, Tz. 48; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 20.11; Wacker, Betriebs-Berater 1998, Beilage 8 zu Heft 26, S. 10; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rz 742 f.; zur Rechtslage nach dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006: Widmann in Widmann/ Mayer, a.a.O., § 22 UmwStG Rz 22; Bilitewski in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 22 Rz 18).

31 cc) Die Steuerverstrickung des im Zuge der Kapitalerhöhung vom 27. Juni 1991 neu entstandenen Geschäftsanteils hat dazu geführt, dass nachträglich auch der (Alt-)Geschäftsanteil von 50.000 DM steuerverstrickt worden ist. Denn infolge der Einbringung repräsentierte nunmehr auch der Altanteil anteilig die in dem zum Zwischenwert eingebrachten 80 %-Mitunternehmeranteil ruhenden stillen Reserven; diese sind zum Teil von dem neu geschaffenen Geschäftsanteil auf den Altanteil übergegangen. Aus diesem Übergang von stillen Reserven folgt, dass der Altanteil als "derivativ" einbringungsgeboren anzusehen ist. Der Senat hat dies für die Fälle entschieden, in denen stille Reserven von einbringungsgeborenen (Alt-)Anteilen auf später durch Barkapitalerhöhung neu entstandene Geschäftsanteile übergegangen sind (Senatsurteile vom 8. April 1992 I R 128/88, BFHE 167, 424, BStBl II 1992, 761; I R 162/90, BFHE 167, 432, BStBl II 1992, 764; vom 21. August 1996 I R 75/95, BFH/NV 1997, 314; vom 28. November 2007 I R 34/07, BFHE 220, 58, BStBl II 2008, 533). Nichts anderes gilt, wenn umgekehrt --so wie im Streitfall-- die Sacheinlage im Rahmen einer Kapitalerhöhung vorgenommen wird und die stillen Reserven des eingebrachten Sachwerts teilweise auf die alten Anteile übergehen. Dann gelten auch die alten Anteile insoweit als steuerverhaftet (vgl. Senatsurteile vom 8. April 1992 I R 160/90, BFHE 167, 429, BStBl II 1992, 763, und in BFHE 220, 58, BStBl II 2008, 533). Folglich waren nach der Kapitalerhöhung vom 27. Juni 1991 beide Geschäftsanteile der G-GmbH steuerverhaftet, bezogen jeweils auf die in dem eingebrachten 80 %-Mitunternehmeranteil ruhenden stillen Reserven.

32 Da sich folglich die Steuerverstrickung des Altanteils schon aus den beschriebenen Grundsätzen der derivativen Einbringungsgeborenheit im Zusammenhang mit dem Übergang der stillen Reserven des Teil-Mitunternehmeranteils ergibt, bedarf es hierfür entgegen der Annahme von FG, FA und dem beigetretenen FinMin NRW (vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 268, Tz. 20.11) keiner "Fiktion" der Einbringungsgeborenheit.

33 dd) Einbringungsgeboren war des Weiteren der infolge der Kapitalerhöhung vom 12. Januar 1999 entstandene --dritte-- Geschäftsanteil von nominal 950.000 DM. Denn die Klägerin hat den Anteil für die Einbringung des verbliebenen 19,9 %-Mitunternehmeranteils an der G-KG zum Buchwert erhalten. Auch insoweit steht der

Anwendbarkeit der §§ 20, 21 UmwStG 2002 nicht entgegen, dass die Klägerin nicht auch die in ihrem Sonderbetriebsvermögen bei der G-KG befindlichen Geschäftsanteile an der Komplementärin G-GmbH in diese eingebracht hat. Denn aus den geschilderten Gründen wäre ausnahmsweise selbst dann, wenn die Beteiligung an der G-GmbH als wesentliche Betriebsgrundlage des eingebrachten Mitunternehmeranteils anzusehen wäre, eine Einbringung des Mitunternehmeranteils zum Buchwert nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995/2002 ohne gleichzeitige Einbringung der Komplementär-Anteile möglich gewesen.

34 ee) Die Einbringung des 19,9 %-Mitunternehmeranteils zum Buchwert hat dazu geführt, dass wiederum stille Reserven entweder von dem neuen Anteil auf die beiden Altanteile übergegangen sind oder umgekehrt. Die Richtung des Übergangs hängt davon ab, in welcher Relation die jeweiligen GmbH-Anteile zum Gesamtbetrag der in den eingebrachten Mitunternehmeranteilen ruhenden stillen Reserven gestanden haben. Ergebnis des Übergangs der stillen Reserven ist jedenfalls nach den dargestellten Grundsätzen der derivativen Einbringungsgeborenheit, dass nach der Einbringung vom 12. Januar 1999 alle drei vorhandenen GmbH-Anteile, bezogen auf die in den beiden eingebrachten Mitunternehmeranteilen bzw. in dem infolge der Anwachsung entstandenen eigenen Betriebsvermögen der G-GmbH ruhenden stillen Reserven, steuerverstrickt waren.

35 ff) Die am 27. September 2002 vorgenommene Zusammenlegung und Teilung der GmbH-Anteile hat an der Steuerverstrickung nichts geändert (vgl. Senatsurteil in BFHE 220, 58, BStBl II 2008, 533); die beiden nunmehr vorhandenen GmbH-Anteile von nominal 500.000 DM und 4,5 Mio. DM waren wiederum steuerverstrickt.

36 b) Entgegen der Auffassung der Klägerin handelte es sich nicht nur bei dem Verkauf des 500.000 DM-Anteils an die S-AG, sondern auch bei der Einbringung des 4,5 Mio. DM-Anteils in die S-AG gegen Gewährung neuer Aktien vom 27. September 2002 um eine "Veräußerung" i.S. von § 21 Abs. 3 Nr. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002. Nach ständiger Rechtsprechung des Senats (z.B. Senatsurteile vom 24. April 2007 I R 35/05, BFHE 218, 97, BStBl II 2008, 253; vom 7. April 2010 I R 55/09, BFHE 229, 518, BStBl II 2010, 1094) ist der Einbringungsvorgang ertragsteuerrechtlich als tauschähnliches Geschäft und damit als Veräußerung und nicht als Einlage zu werten. Soweit die Klägerin meint, § 21 Abs. 3 UmwStG 2002 liege ein engerer Veräußerungsbegriff zugrunde, folgt der Senat dem nicht. Vielmehr verweist § 21 Abs. 3 UmwStG 2002 in Bezug auf den Begriff "Veräußerer" ohne jede Einschränkung auf § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002, so dass insoweit keine unterschiedlichen Maßstäbe gelten.

37 Soweit mithin die S-AG den eingebrachten Geschäftsanteil mit einem Wert oberhalb des Buchwerts angesetzt hat, ist der Differenzbetrag nach Maßgabe von § 20 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Nr. 2 UmwStG 2002 als Veräußerungsgewinn der Klägerin grundsätzlich steuerpflichtig.

38 3. Die Steuerpflicht wird jedoch durch § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 (i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002, hinsichtlich der Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG 2002) auf den Teil der Veräußerungsgewinne beschränkt, der auf der Realisierung der stillen Reserven des im Zuge der Kapitalerhöhung vom 12. Januar 1999 eingebrachten vormaligen 19,9 %-Mitunternehmeranteils an der G-KG beruht.

39 a) Grundsätzlich bleiben im Streitjahr gemäß § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 bei der Ermittlung des Einkommens u.a. eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer Stiftung (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG 2002) Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nrn. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes gehören, außer Ansatz. Bei den von der Klägerin veräußerten Geschäftsanteilen an der G-GmbH handelt es sich zweifelsfrei um solche Anteile.

40 b) Diesen Grundsatz der Steuerfreiheit einschränkend bestimmt § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 indes, dass § 8b Abs. 2 KStG 2002 nur anzuwenden ist, soweit die Anteile nicht (Nr. 1, sog. sachliche Sperre) einbringungsgeboren i.S. des § 21 UmwStG 2002 oder (Nr. 2, sog. persönliche Sperre) durch eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unmittelbar oder mittelbar über eine Mitunternehmerschaft von einem Einbringenden, der nicht zu den nach Abs. 2 Begünstigten gehört, zu einem Wert unter dem Teilwert erworben worden sind.

41 Die Voraussetzung der sachlichen Sperre liegt im Streitfall vor. Denn wie unter II.2. ausgeführt, handelt es sich bei den beiden an die S-AG veräußerten Geschäftsanteilen um einbringungsgeborene Anteile. Nach dieser Ausnahmeregelung wären die Veräußerungsgewinne folglich steuerpflichtig.

42 c) Jedoch wird die Ausnahmeregelung des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 ihrerseits durch die Rückausnahmeregelungen des § 8b Abs. 4 Satz 2 KStG 2002 eingeschränkt. Sie gilt danach nämlich nicht (d.h. die Gewinne bleiben doch steuerfrei), wenn der in Abs. 2 bezeichnete Vorgang (d.h. die Veräußerung der Geschäftsanteile) später als sieben Jahre nach der Einbringung stattfindet (Nr. 1) oder soweit die Anteile nicht

unmittelbar oder mittelbar auf einer Einbringung i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1 bis 3 UmwStG 2002 oder auf einer Einbringung durch einen nicht von Abs. 2 begünstigten Steuerpflichtigen innerhalb der in Nr. 1 bezeichneten Frist beruhen (Nr. 2).

43 aa) Die Rückausnahme des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 KStG 2002 ist im Streitfall einschlägig, soweit es die auf der Einbringung im Rahmen der Kapitalerhöhung vom 27. Juni 1991 beruhende Einbringungsgeborenheit der veräußerten Geschäftsanteile betrifft. Denn die Veräußerung der Anteile im September 2002 erfolgte später als sieben Jahre nach dieser Einbringung. Deshalb muss die darauf beruhende originäre und derivative Einbringungsgeborenheit bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne "herausgerechnet" werden. Diese Einbringungsgeborenheit darf auch insoweit nicht berücksichtigt werden, als im Zuge der späteren Einbringung vom 12. Januar 1999 stille Reserven der beiden Altanteile auf den neuen Anteil übergegangen sein sollten. Es hat insoweit nicht eine neue Sieben-Jahres-Frist zu laufen begonnen (vgl. Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 8b Rz 380).

44 Ebenso wenig hat die Zusammenlegung und Teilung der GmbH-Anteile vom 27. September 2002 dazu geführt, dass eine neue Sieben-Jahres-Frist begonnen hat. Die Einbringungsgeborenheit der Anteile beruhte vielmehr --soweit es die in dem eingebrachten 80 %-Mitunternehmeranteil ruhenden stillen Reserven betrifft-- nach wie vor auf dem Einbringungsvorgang vom 27. Juni 1991.

45 Soweit das FA und offenbar auch das FG demgegenüber der Auffassung sind, der spätere Einbringungsvorgang habe im Hinblick auf die in dem zuerst eingebrachten Mitunternehmeranteil ruhenden stillen Reserven eine neue siebenjährige Sperrfrist in Gang gesetzt, folgt der Senat dem nicht (solches kann nach dem Verständnis des Senats auch dem BMF-Schreiben vom 28. April 2003, BStBl I 2003, 292, Tz. 52 nicht entnommen werden). Mit der Einführung der siebenjährigen Sperrfrist wollte der Gesetzgeber ersichtlich den Wirkungen der Steuerverstrickung einbringungsgeborener Anteile im Hinblick auf § 8b KStG 2002 eine zeitliche Grenze setzen. Eine plausible Begründung dafür, dass sich diese zeitliche Grenze verlängern sollte, wenn der Gesellschafter innerhalb der Sperrfrist eine weitere Sacheinlage vornimmt, vermag der Senat nicht zu erkennen. Insbesondere hindert der Ablauf der Sperrfrist im Hinblick auf die frühere Einbringung nicht, dass in Bezug auf die Steuerverstrickung der stillen Reserven des später eingebrachten Wirtschaftsguts eine neue --eigenständige-- siebenjährige Sperrfrist zu laufen beginnt (dazu sogleich).

46 bb) Die Einbringung im Rahmen der Kapitalerhöhung vom 12. Januar 1999 erfolgte hingegen innerhalb der Sieben-Jahres-Frist, so dass die Rückausnahme des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 KStG 2002 insoweit nicht greift und die auf dieser Einbringung beruhende Einbringungsgeborenheit der veräußerten Geschäftsanteile zu berücksichtigen ist. Das gilt auch im Hinblick auf den etwaigen Übergang von in dem eingebrachten 19,9 %-Mitunternehmeranteil ruhenden stillen Reserven auf die damaligen Altanteile von 50.000 DM und 4 Mio. DM. Der Gesetzgeber hat den Wortlaut des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 KStG mit dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) dahin geändert, dass er die Formulierung "sieben Jahre nach der Einbringung" anstelle der bisherigen Wendung "sieben Jahre nach dem Erwerb" gesetzt hat. Damit sollte ausweislich der Gesetzesbegründung erreicht werden, dass auch der Fall der nachträglichen Verstrickung bereits vor mehr als sieben Jahren erworbener Anteile erfasst wird (BTDrucks 14/6882, S. 36). Das trifft auf den hier gegebenen Fall zu (vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 292, Tz. 52; Gosch, a.a.O., § 8b Rz 377).

47 cc) Die Rückausnahmeregelung des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG 2002 ist im Streitfall nicht einschlägig und führt deshalb entgegen der Auffassung der Klägerin nicht zur völligen Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne. Sie setzt voraus, dass die Anteile nicht unmittelbar oder mittelbar auf einer Einbringung i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1 bis 3 UmwStG 2002 (Halbsatz 1) oder auf einer Einbringung durch einen nicht von Abs. 2 begünstigten Steuerpflichtigen (Halbsatz 2) innerhalb der in Nr. 1 bezeichneten Frist beruhen.

48 Die (negative) Tatbestandsvoraussetzung des Halbsatzes 1 ist im Streitfall nicht erfüllt. Denn es hat sich bei den Einbringungen vom 27. Juni 1991 und vom 12. Januar 1999 um solche i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 gehandelt.

49 Die zwischen den Beteiligten streitige (und vom FG verneinte) Frage, ob die negative Tatbestandsvoraussetzung des Halbsatzes 2 (keine Einbringung durch einen nicht von Abs. 2 begünstigten Steuerpflichtigen) gegeben ist, kann für die Entscheidung des Streitfalls offenbleiben. Denn trotz des missverständlichen Gebrauchs des Bindeworts "oder" zwischen den beiden Halbsätzen ist § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG 2002 dahin auszulegen, dass kumulativ die jeweiligen (negativen) Tatbestandsmerkmale beider Halbsätze vorliegen müssen (Senatsurteil vom 18. März 2009 I R 37/08, BFHE 225, 323, BStBl II 2011, 894). Da es jedenfalls an dem ersten Tatbestandsmerkmal fehlt, wäre

deshalb eine Steuerfreiheit nach dieser Vorschrift auch dann nicht gegeben, wenn der Tatbestand des Halbsatzes 2 vorläge.

50 4. Das FG ist von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen. Sein Urteil ist deshalb aufzuheben. Der Rechtsstreit ist nicht entscheidungsreif. Da die Gewinne aus dem Verkauf bzw. der Einbringung der beiden Geschäftsanteile an der G-GmbH vom 27. September 2002 nur insoweit zu versteuern sind, als sie auf der Realisierung der stillen Reserven des im Zuge der Kapitalerhöhung vom 12. Januar 1999 eingebrachten vormaligen Mitunternehmeranteils von 19,9 % beruhen, bedarf es zur Bestimmung des genauen Umfangs der Steuerpflicht noch tatsächlicher Feststellungen dazu, in welcher Relation die durch den Einbringungsvorgang vom Januar 1999 zugeführten stillen Reserven zu den bereits vorher im Betriebsvermögen der G-GmbH vorhandenen stillen Reserven gestanden haben. Auf das Anteilsverhältnis 19,9 % zu 80,1 % kann nicht abgestellt werden, weil die Einbringung des Jahres 1991 zu einem Zwischenwert, die Einbringung des Jahres 1999 hingegen zum Buchwert erfolgt ist. Die noch erforderlichen Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang zu treffen haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de