

Urteil vom 16. April 2013, IX R 47/12

Beteiligungsbegriff gemäß § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 14. November 2012, Az: 11 K 2312/11 E

Leitsätze

NV: Der Beteiligungsbegriff gemäß § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ist veranlagungszeitraumbezogen auszulegen, 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 (Bestätigung des BFH-Urteils vom 11. Dezember 2012 IX R 7/12, BFHE 239, 449, BStBl II 2013, 372).

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde im Streitjahr 2000 getrennt von ihrem Ehemann zur Einkommensteuer veranlagt und erzielte u.a. Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die ihr über ihre Beteiligung an einer Holding GbR zuzurechnende Beteiligung am Grundkapital einer AG stellte sich --unstreitig-- wie folgt dar:

Zeitraum	Mittelbare Beteiligung der Klägerin an der AG
bis Juli 1998	15,99 %
seit Juli 1998 (nach der Kapitalerhöhung bei der "A" AG)	11,99 %
seit 1. August 1998 (nach einem Teilverkauf)	9,8934 %

- 3 Im April 2000 veräußerte die Holding GbR sämtliche von ihr gehaltenen Stammaktien der AG an einen ausländischen Konzern. Auf die Klägerin entfiel ein anteiliger Veräußerungserlös in Höhe von ... DM. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erfasste hieraus zunächst mit unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) stehendem Bescheid keinen Veräußerungsgewinn i.S. des § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 4 Im Jahr 2005 führte das FA für Groß- und Konzernbetriebsprüfung eine steuerliche Außenprüfung für das Jahr 2000 bei der Klägerin durch. Dabei traf die Betriebsprüfung die Feststellung, dass die Klägerin durch die Veräußerung der Anteile an der AG einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn i.S. des § 17 EStG erzielt habe. Eine wesentliche Beteiligung liege vor, wenn der Steuerpflichtige nominell zu mindestens 10 % am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt sei. Das gelte auch für solche Anteile, die vor dem 1. Januar 1999 wegen der bis dahin geltenden Beteiligungsgrenze nicht steuerverhaftet gewesen seien. Danach trete eine Steuerpflicht ein, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 10 % am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt gewesen sei. Dies sei vorliegend der Fall. Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen erließ das FA einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2000 und berücksichtigte einen Veräußerungsgewinn in Höhe von ... DM. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 209 veröffentlichten

Urteil statt. Der Gewinn sei nicht steuerbar, da die Beteiligung der Klägerin die sog. Wesentlichkeitsgrenze nicht überschritten habe. Die Klägerin sei innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung der Beteiligung an der AG im April 2000 nicht wesentlich i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1, 4 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 beteiligt gewesen. Im Zeitpunkt der Veräußerung habe ihre Beteiligung 9,8934 % betragen und sei damit unter der seinerzeit maßgeblichen 10 %-Schwelle gelegen. In den Jahren vor 1999 sei die Klägerin zwar zu mindestens 10 % an der AG beteiligt gewesen, es habe jedoch die Beteiligungsgrenze von mehr als 25 % gegolten. Diesen Wert habe die Beteiligung der Klägerin nie erreicht. Das sei zwischen den Beteiligten unstrittig.

- 6 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der dieses die Verletzung materiellen Rechts (§ 17 Abs. 1 Sätze 1 und 4 EStG) rügt. Die Frage, ob die Wesentlichkeitsgrenze i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG veranlagungszeitraum- oder stichtagsbezogen auszulegen sei, sei strittig. Dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz werde bei stichtagsbezogener Auslegung durch die im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20. Dezember 2010 (BStBl I 2011, 16) beschriebene Verfahrensweise hinreichend Genüge getan.
- 7 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Sie verweist insbesondere auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11. Dezember 2012 IX R 7/12 (BFHE 239, 449).

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG entschieden, dass der streitbefangene Veräußerungsgewinn nicht steuerbar ist, weil die Beteiligung der Klägerin die sog. Wesentlichkeitsgrenze nicht überschritten hat.
- 11 1. 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).
- 12 Diese Fassung des Gesetzes ist gemäß Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 anzuwenden. Veräußert jemand im Jahr 1999 oder später eine Beteiligung von 10 %, ist dieser Vorgang steuerbar. Veräußert er allerdings eine Beteiligung von --wie im Streitfall-- unter 10 %, 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 % erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 gilt, folgt daraus umgekehrt zugleich, dass sie für frühere Veranlagungszeiträume nicht anwendbar ist. 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). Es gilt ein sog. veranlagungszeitraumbezogener Beteiligungsbegriff (zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf das BFH-Urteil in BFHE 239, 449) verwiesen.
- 13 2. Im Streitfall war die Klägerin bei der Veräußerung im Streitjahr mit unter 10 % und mithin nicht wesentlich an der AG beteiligt. Gleiches gilt für die fünf Veranlagungszeiträume davor (1999 unter 10 %, davor unter 25 %). Damit erfüllt die streitige Veräußerung nicht den Tatbestand von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de