Urteil vom 24. April 2014, IV R 20/11

Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Entnahmegewinns für Anteile im Sonderbetriebsvermögen

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 2 S 1, AO § 39 Abs 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 22. März 2011, Az: 2 K 2080/07

Leitsätze

1. NV: Werden im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers befindliche GmbH-Anteile von diesem schenkweise auf einen Angehörigen übertragen, endet damit ihre Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen, auch wenn der frühere Mitunternehmer die Anteile fortan im Außenverhältnis als Treuhänder hält.

2. NV: Der Entnahmegewinn ist in einem solchen Fall im Jahr der Vollziehung der Schenkung zu erfassen.

Tatbestand

1 I. Die inzwischen in eine GmbH & Co. KG umgewandelte Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 3. Juni 1996 als GbR gegründet. An ihr waren fünf Personen beteiligt, namentlich der Beigeladene (27,41 %) sowie A (41,05 %), B (13,71 %), C (9,58 %) und D (8,25 %).

2 Die fünf Gesellschafter der Klägerin waren beteiligungsidentisch auch an der X-GmbH (GmbH) beteiligt. Diese hatte ihren Sitz und die Geschäftsleitung ausschließlich auf dem Gebiet der ehemaligen DDR und war bereits im zweiten Halbjahr 1990 aktiv. Den für das Geschäftsjahr 1990 erwirtschafteten Gewinn schüttete sie allerdings bis 1996 nicht aus, weshalb der in ihrem Eigenkapital verbliebene Anteil dieses Gewinns beim zum 1. Januar 1991 erfolgten Übergang in die Körperschaftsbesteuerung der Bundesrepublik Deutschland nach § 30 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1991 (KStG) dem Teilbetrag i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG (sog. EK 04) zugeordnet wurde.

3 Auf Grundlage eines Beschlusses vom 15. März 1996 schüttete die GmbH im Frühjahr 1996 einen Gewinn für das Geschäftsjahr 1990 in Höhe von insgesamt 471.540 DM an ihre Anteilseigner aus, von dem 129.201 DM auf den Beigeladenen entfielen.

4 Mit Vertrag vom 12. Juli 1996 veräußerte die GmbH ihre Gewerbegrundstücke an die Klägerin, welche diese einschließlich der darauf befindlichen Werkstatt-, Büro- sowie Lagergebäude sodann mit Mietvertrag gleichen Datums für monatlich ca. 34.000 DM an die GmbH zurückvermietete.

5 Am 12. August 1996 schlossen die Gesellschafter der GmbH sodann jeweils mit ihren Angehörigen einen Schenkungs- und Abtretungsvertrag, aufgrund dessen sie ihre GmbH-Anteile auf ihre Kinder bzw. im Fall des D auf seine Ehefrau übertrugen, die Anteile jedoch weiterhin treuhänderisch für die Beschenkten hielten.

6 Am 8. Juli 1997 schieden der Beigeladene sowie die Gesellschafter B und C aus der Klägerin aus.

7 Im Rahmen einer bei der Klägerin für 1996 durchgeführten Außenprüfung stellte der Betriebsprüfer fest, dass bei der GmbH die im Frühjahr 1996 erfolgte Ausschüttung gemäß § 54a Nr. 1 KStG mit dem EK 04 verrechnet worden war. Der Prüfer führte aus, die Ausschüttung führe zwar bei den Anteilseignern nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen, allerdings bei im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligungen i.S. des § 17 Abs. 1 EStG zu einer Minderung der Anschaffungskosten der Beteiligung. Für den Beigeladenen führe dies dazu, dass seine ursprünglichen Anschaffungskosten von 39.182 DM um den Ausschüttungsbetrag (129.201 DM) auf ./. 90.019 DM gemindert worden seien. Dieser Wert sei deshalb bedeutsam, weil zwischen der Klägerin und der GmbH seit dem 12. Juli 1996 eine Betriebsaufspaltung bestanden

habe, die --nach damaliger Auffassung des Prüfers-- einen Monat später durch die Schenkung der GmbH-Anteile an die Angehörigen der ursprünglichen Gesellschafter wieder weggefallen sei. Somit sei der vom Beigeladenen als Gesellschafter der Klägerin gehaltene Anteil an der GmbH für einen Monat Sonderbetriebsvermögen hinsichtlich der Beteiligung an der Klägerin mit der Folge geworden, dass zunächst auf den Zeitpunkt des Beginns der Betriebsaufspaltung die Einlage der wesentlichen Beteiligung an der GmbH in das Sonderbetriebsvermögen mit ihrem Einlagewert, nämlich gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG mit den auf ./. 90.019 DM gesunkenen Anschaffungskosten, zu erfassen und aufgrund des einen Monat später eingetretenen Wegfalls der Betriebsaufspaltung dem dann als Entnahmewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG heranzuziehenden Teilwert, den der Prüfer mit 97.955 DM ermittelte, gegenüberzustellen sei. Dem Beigeladenen sei danach ein Entnahmegewinn für 1996 in Höhe von 187.974 DM zuzurechnen. Dem folgte der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) und erließ einen entsprechenden Bescheid.

8 Nachdem der Beigeladene und A im Rahmen des Einspruchsverfahrens Nachweise dafür vorlegten, dass auch nach Abschluss des Schenkungs- und Abtretungsvertrages vom 12. August 1996 die bisherigen Gesellschafter der Klägerin weiterhin als Treuhandgesellschafter die Willensbildung bei der GmbH beherrschten, gingen alle Beteiligten übereinstimmend davon aus, dass zwischen der Klägerin und der GmbH auch über den 12. August 1996 hinaus eine Betriebsaufspaltung bestanden habe und dem Beigeladenen sowie A dabei die im Rahmen der Betriebsaufspaltung für die wirtschaftliche Betätigung der Klägerin in wesentlichem Umfang dienlichen Beteiligungen an der GmbH als Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen gewesen seien. Das FA folgte deshalb in seiner Einspruchsentscheidung für 1996 vom 29. November 2004 der Auffassung der Klägerin, wonach aufgrund des Fortbestands der Betriebsaufspaltung und der so gegebenen Sonderbetriebsvermögenseigenschaft der Beteiligungen des Beigeladenen sowie des A an der GmbH über das Jahresende 1996 hinaus den Gesellschaftern der Klägerin für 1996 keine Entnahmegewinne hinsichtlich dieser Beteiligungen zuzurechnen seien. Die Einspruchsentscheidung wurde bestandskräftig.

9 Im Rahmen einer weiteren, nunmehr für 1997 bis 2000 bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung ging der Prüfer davon aus, dass mit dem zum 8. Juli 1997 erfolgten Ausscheiden des Beigeladenen sowie der Gesellschafter B und C aus der Klägerin deren treuhänderisch gehaltene GmbH-Anteile ihre Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin verloren hätten und die in ihnen verkörperten stillen Reserven damit zu realisieren seien. Hierzu ermittelte der Prüfer für den Beigeladenen einen Entnahmegewinn aufgrund folgender Rechnung:

10

Ursprüngliche Anschaffungskosten an der GmbH gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG	39.200 DM
./. anteilige Ausschüttung aus dem EK 04 für 1990 in 1996, d.h. vor Einlage der Anteile in die Klägerin	./. 129.261 DM
= Einlagewert zum 12. Juli 1996	./. 90.061 DM
Wert bei Entnahme am 7. Juli 1997 (Teilwert)	0 DM
Unterschiedsbetrag = Entnahmegewinn	90.061 DM

11 Der Entnahmegewinn und weitere in den Gesamt-Veräußerungsgewinn des Beigeladenen eingehende Bestandteile seien nach den §§ 16, 34 EStG ermäßigt zu besteuern. Für die gleichfalls ausgeschiedenen B und C sei kein Entnahmegewinn entstanden, weil die Einlage der GmbH-Anteile am 12. Juli 1996 bei diesen unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG von 25 % beteiligten Gesellschaftern gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG abweichend von der Behandlung beim Beigeladenen mit dem Teilwert zu bewerten sei, der dem Teilwert im Zeitpunkt der späteren Entnahme entsprochen habe.

12 Das FA erließ deshalb am 5. September 2005 einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte für 1997 (Streitjahr), in dem es neben Gesamteinkünften aus Gewerbebetrieb von 452.406 DM und den sich aus den laufenden Einkünften ergebenden Gewinnanteilen der Beteiligten, die nachfolgend unstrittig blieben, für den Beigeladenen einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 68.688 DM feststellte, der sich unter Einbeziehung des angenommenen Entnahmegewinns betreffend sein Sonderbetriebsvermögen hinsichtlich der Beteiligung an der GmbH von 90.061 DM und weiterer --ebenfalls nachfolgend nicht streitig gewordener-- Positionen ergab. Der zuvor bestehende Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

13 Der dagegen erhobene Einspruch blieb erfolglos. Das FA führte in seiner Einspruchsentscheidung vom 7. Februar 2007 aus, die in 1996 erfolgte Ausschüttung des Gewinns aus dem zweiten Halbjahr 1990 führe zwingend zur Entstehung negativer Anschaffungskosten der GmbH-Anteile im seinerzeitigen Privatvermögen des Beigeladenen, weil sie unter Verwendung von Kapitalanteilen des EK 04 erfolgt sei und die ursprünglichen tatsächlichen Anschaffungskosten des Gesellschafters überstiegen habe.

14 Die dagegen vor dem Finanzgericht (FG) erhobene Klage hatte insoweit Erfolg, als das FA nach Auffassung des FG bei der Feststellung des Veräußerungsgewinns des Beigeladenen hinsichtlich der Beteiligung an der GmbH keinen Entnahmegewinn hätte berücksichtigen dürfen. Soweit das Klagebegehren über die Nichtberücksichtigung eines Entnahmegewinns hinaus darauf gerichtet war, der Feststellung einen Entnahmeverlust des Beigeladenen in Höhe von 39.200 DM zugrunde zu legen, war die Klage allerdings erfolglos. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 312 veröffentlicht.

15 Dagegen richten sich die Revisionen des FA und der Klägerin.

16 Das FA stützt seine Revision auf die Verletzung materiellen Rechts. Zur Begründung führt es aus, das FG habe zwar im Gefolge der höchstrichterlichen Rechtsprechung zutreffend festgestellt, dass für Zwecke der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG die Anschaffungskosten auch insoweit zu berücksichtigen seien, als sie nach Minderung um eine Ausschüttung, für die EK 04 als verwendet gelte, negativ würden. Soweit das FG allerdings ausgeführt habe, dass durch eine den Buchwert der Beteiligung übersteigende Gewinnausschüttung aus dem EK 04 negativ gewordene Anschaffungskosten bei einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung nicht zu berücksichtigen seien, sei dem unter Beachtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zu folgen.

17 Das FA beantragt, das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 23. März 2011 2 K 2080/07 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

18 Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des Urteils des FG Berlin-Brandenburg vom 23. März 2011 2 K 2080/07 und der Einspruchsentscheidung des FA vom 7. Februar 2007 den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 1997 vom 5. September 2005 dahingehend zu ändern, dass für den Beigeladenen unter Berücksichtigung eines auf die GmbH-Beteiligung entfallenden Entnahmeverlusts in Höhe von 39.200 DM ein Veräußerungsgewinn 1997 in Höhe von ./. 60.573 DM festgestellt wird.

19 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision ebenfalls die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe die Höhe der Anschaffungskosten für die Ermittlung des Einlagewerts zum Zeitpunkt der Zuführung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu Unrecht mit Null DM angesetzt, indem es § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG als eine den Anschaffungskostenbegriff ergänzende Bewertungsvorschrift gesehen habe. Darin sei eine steuerverschärfende Analogie zu sehen, die Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes verletze. Das FG sei fälschlicherweise davon ausgegangen, dass die Anschaffungskosten einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Falle einer vor der Veräußerung erfolgten Ausschüttung aus dem EK 04, die nicht zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten geführt habe, um den Ausschüttungsbetrag gemindert würden.

Entscheidungsgründe

20 II. Das FG hat zwar zu Unrecht angenommen, für den Beigeladenen sei im Streitjahr bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns ein auf seine Beteiligung an der GmbH entfallender Entnahmegewinn zu berücksichtigen. Sein Urteil erweist sich allerdings deshalb im Ergebnis als richtig, weil das FG diesen Gewinn mit Null DM angesetzt hat. Deshalb waren die Revisionen des FA und der Klägerin zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

21 1. Das FG ist zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass im Streitjahr für den Beigeladenen ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln war, weil er am 8. Juli 1997 aus der Klägerin ausgeschieden ist. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören u.a. Gewinne, die bei der Veräußerung des gesamten Anteils eines Gesellschafters erzielt werden, der als Mitunternehmer des Betriebes i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Veräußerungsgewinn ist in diesen Fällen gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Maßgeblich ist dabei die Differenz zwischen den dem Ausscheidenden aus diesem Anlass zugewandten Leistungen und seinem Kapitalkonto. Der Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Kapitalkonto) ist für den Zeitpunkt des Ausscheidens nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu ermitteln (§ 16 Abs. 2 Satz 2

EStG; vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Juli 2012 IV R 39/09, BFHE 238, 353, BStBl II 2012, 728, Rz 16).

22 2. Anders als das FG angenommen hat, gehörte allerdings die Beteiligung des Beigeladenen an der GmbH im Streitjahr nicht mehr zu dessen Sonderbetriebsvermögen, weshalb bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns für das Streitjahr kein Entnahmegewinn für die Beteiligung des Beigeladenen an der GmbH zu berücksichtigen war. Auf die Frage, ob die vom Beigeladenen ursprünglich aufgewendeten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für seine GmbH-Beteiligung aufgrund der im Jahr 1996 vorgenommenen Ausschüttung der GmbH aus dem EK 04 bis auf Null bzw. sogar darüber hinaus zu kürzen waren, kommt es danach nicht an.

23 a) Zum notwendigen Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehören nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG zusätzlich zu den im Gesamthandseigentum der Mitunternehmer stehenden Wirtschaftsgütern auch solche Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer gehören, wenn sie geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen II) zu dienen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 24. Februar 2005 IV R 12/03, BFHE 209, 262, BStBl II 2006, 361, unter I.1.; vom 23. Februar 2012 IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112, Rz 53).

24 b) Insoweit besteht kein Zweifel daran, dass die Beteiligung des Beigeladenen an der GmbH --unabhängig von der Bestandskraft der entsprechende Erwägungen enthaltenden Einspruchsentscheidung für das Vorjahr-- ab dem 12. Juli 1996, dem Tag der Veräußerung der für den Betrieb der GmbH wesentlichen Betriebsgrundstücke an die Klägerin unter gleichzeitiger Rückanmietung, zum Sonderbetriebsvermögen II des Beigeladenen gehörte, weil ab diesem Tag zwischen der Klägerin als Besitzgesellschaft und der GmbH als Betriebsgesellschaft eine Betriebsaufspaltung gegeben war.

25 c) Anders als das FG angenommen hat, gehörte allerdings die Beteiligung des Beigeladenen an der GmbH nicht bis zu dessen Ausscheiden aus der Klägerin, sondern nur bis zum 12. August 1996, dem Tag des Abschlusses und der Durchführung des Schenkungs- und Abtretungsvertrages, zu seinem Sonderbetriebsvermögen II.

26 aa) Der Senat kann es dabei offen lassen, ob er der Auffassung des FG folgen könnte, dass im Streitfall die einmal zwischen der Klägerin und der GmbH begründete Betriebsaufspaltung trotz des vorgenannten Schenkungs- und Abtretungsvertrages aufgrund faktischer Beherrschung (dazu BFH-Urteile vom 21. Januar 1999 IV R 96/96, BFHE 187, 570, BStBl II 2002, 771; vom 15. März 2000 VIII R 82/98, BFHE 191, 390, BStBl II 2002, 774; BFH-Beschlüsse vom 29. August 2001 VIII B 15/01, BFH/NV 2002, 185; vom 23. Januar 2002 IX B 117/01, BFH/NV 2002, 777; für Treuhandverhältnisse vgl. BFH-Beschluss vom 2. März 2004 III B 114/03, BFH/NV 2004, 1109) fortbestand.

27 bb) Auf die vorgenannte Frage kommt es deshalb nicht an, weil die Anteile des Beigeladenen an der GmbH mit dem Vollzug des Abtretungs- und Schenkungsvertrages aus seinem Sonderbetriebsvermögen ausgeschieden sind.

28 (1) Durch den Schenkungs- und Abtretungsvertrag vom 12. August 1996 hat der Beigeladene seine GmbH-Anteile schenkweise durch Abtretung auf seinen Sohn übertragen. Seither waren sie diesem nach § 39 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) als Eigentümer zuzurechnen.

29 (2) Zwar hat der Beigeladene ausweislich des Vertragsinhalts ab dem Tage der Abtretung die Anteile treuhänderisch für seinen Sohn gehalten (§ 2 Nr. 1 des Vertrages), so dass er damit im Außenverhältnis Gesellschafter der GmbH blieb. Im Innenverhältnis war allerdings der Beschenkte Gesellschafter. Ihm sollten die Anteile ausdrücklich auch steuerrechtlich zugerechnet werden (§ 2 Nr. 2 des Vertrages). Dies entspricht der von § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO vorgesehenen Zurechnung des Treuguts auf den Treugeber. Im Streitfall sind weder Anhaltspunkte dafür vorgetragen noch erkennbar, die dafür sprechen könnten, dass die Treuhandabrede tatsächlich nicht durchgeführt worden wäre. Angesichts der vertraglichen Vereinbarung hält es der Senat auch für ausgeschlossen, dass der Beigeladene seinen Sohn i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf die Beteiligung hätte ausschließen können, denn der BFH hat die Anwendung von § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO sogar in Fällen abgelehnt, in denen sich der Schenker von GmbH-Anteilen das Verwaltungs- und Verfügungsrecht vorbehalten und die Beschenkten durch weitere Vereinbarung und ein Rückerwerbsrecht gebunden hatte (BFH-Urteil vom 27. September 1988 VIII R 193/83, BFHE 154, 525, BStBl II 1989, 414) bzw. die Verfügungsvollmacht unwiderruflich war (BFH-Urteil vom 18. Mai 1995 IV R 126/92, BFH/NV 1996, 35).

30 (3) Das FG hat zwar festgestellt, dass alle Beteiligten im das Jahr 1996 betreffenden Einspruchsverfahren übereinstimmend davon ausgegangen sind, dass dem Beigeladenen seine GmbH-Beteiligung als

Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen gewesen sei. Abgesehen davon, dass damit aber keine "tatsächliche Verständigung" gemeint sein kann, wäre eine solche angesichts einer Einigung über die (rechtliche) Zurechnung der Beteiligung für den Senat auch nicht bindend.

31 (4) Da die vorgenannten GmbH-Anteile ab dem 12. August 1996 dem Sohn des Beigeladenen zuzurechnen waren, hätte ein die Anteile betreffender Entnahmegewinn beim Beigeladenen bereits im Jahr 1996 erfasst werden müssen. Eine Erfassung im Streitjahr war ausgeschlossen.

32 3. Das FG ist zwar von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen, weil es den angesprochenen Entnahmegewinn zu Unrecht statt in 1996 im Streitjahr erfasst hat. Allerdings erweist sich sein Urteil deshalb im Ergebnis als zutreffend, weil es aufgrund der im Jahr 1996 erfolgten Gewinnausschüttung der GmbH aus dem EK 04 die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten des Beigeladenen bis auf Null gekürzt und deshalb einen Entnahmegewinn von Null DM berücksichtigt hat. Nach § 126 Abs. 4 FGO war danach die auf die Berücksichtigung eines Entnahmegewinns für das Streitjahr in Höhe von 90.061 DM gerichtete Revision des FA ebenso zurückzuweisen wie die auf die Berücksichtigung eines Entnahmeverlusts in Höhe von 39.200 DM gerichtete Revision der Klägerin.

33 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Insoweit waren bei der Aufteilung der Kosten die sich aus den Sachanträgen ergebenden unterschiedlichen Anteile der Beteiligten am Streitwert zu berücksichtigen. Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nicht zu erstatten, weil dieser keinen Sachantrag gestellt und damit kein Risiko getragen hat, mit Kosten belastet zu werden (§ 139 Abs. 4 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de