Urteil vom 29. September 2016, III R 42/13

Aktien eines Börsenbetreibers bei einem Börsenmakler - Voraussetzungen für die Annahme einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen

ECLI:DE:BFH:2016:U.290916.IIIR42.13.0

BFH III. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, EStG § 16, UmwStG § 20, AktG § 68 Abs 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 28. Juli 2013, Az: 11 K 696/08

Leitsätze

1. Werden einem selbstständigen Kursmakler Anteile einer AG zur Erfüllung seiner Courtageforderung übertragen, gelangen die Anteile im Erwerbszeitpunkt in das Betriebsvermögen. Ihre spätere Entnahme ist dadurch nicht ausgeschlossen .

2. Die Entnahme erfordert eine unmissverständliche, von einem Entnahmewillen getragene Entnahmehandlung und darüber hinaus, dass der Steuerpflichtige die naheliegenden steuerlichen Folgerungen aus der Entnahme gezogen hat .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 29. Juli 2013 11 K 696/08 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war als amtlich bestellter Kursmakler an einer Wertpapierbörse tätig und erzielte hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die er durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte.

2 Die Mitglieder der Kursmaklerkammer hatten 1990 einstimmig beschlossen, im Rahmen einer bevorstehenden Kapitalerhöhung 5 % der Aktien zu zeichnen. Diesem Beschluss entsprechend zeichnete die Kursmaklerkammer vinkulierte Namensaktien zu einem Ausgabepreis von 200 DM pro Aktie. Die Kosten für die Anschaffung der Anteile wurden zu gleichen Teilen mit den Ansprüchen der Kursmakler gegenüber dem Courtagepool verrechnet, aus dem die monatlichen Maklercourtagen an die jeweiligen Kursmakler gezahlt wurden.

3 Der Kläger beteiligte sich nach seiner Bestellung zum Kursmakler an dem von der Kursmaklerkammer gehaltenen Aktienanteil. Die anteiligen Anschaffungskosten in Höhe von 210.000 DM wurden bei ihm in vier Raten im Juni, Juli, August und September 1996 mit den Ansprüchen aus dem Courtagepool verrechnet.

4 Oktober 1996 fassten die Kursmakler den Beschluss, den größten Teil der von der Kursmaklerkammer gehaltenen Aktien anteilig an alle Kammermitglieder zu übertragen. Ein geringer Restanteil sollte im Eigentum der Kursmaklerkammer verbleiben, um an Hauptversammlungen der AG teilnehmen zu können. Februar 1997 übertrug die Kursmaklerkammer Aktien auf die zu diesem Zeitpunkt bestellten Kursmakler. Dabei entfielen auf jedes der Kammermitglieder --darunter auch der Kläger-- 1 050 Aktien; bei der Kursmaklerkammer verblieb ein Restanteil von 351 Aktien.

5 Der Kläger buchte nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) am 31. März 1997 "Entnahme" an "Erlöse aus Courtagepool" mit einem Betrag von 210.000 DM (1.050 x 200 DM). In der Folgezeit erklärte er die jährlichen Dividendenerträge aus den Aktien im Rahmen seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen.

6 Zum 31. Dezember 2000 brachte der Kläger sein Einzelunternehmen in eine nach ihm benannte Wertpapierhandels-GmbH ein; die nach seiner Auffassung im Privatvermögen gehaltenen Aktien wurden nicht eingebracht. Mit dem Börsengang der AG 2001 entfiel die Vinkulierung der Aktien.

7 Die Betriebsprüfungsstelle des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) vertrat nach einer im Dezember 2005 begonnenen Außenprüfung die Auffassung, dass die im Eigentum des Klägers stehenden Aktien der AG notwendiges Betriebsvermögen des Kursmaklergewerbes des Klägers darstellten und mit den Anschaffungskosten in Höhe von 107.371,29 € zu aktivieren seien. Die Dividendenausschüttungen der Streitjahre (1999, 2000) seien den Betriebseinnahmen zuzuordnen, was den laufenden Gewinn der Jahre 1999 und 2000 erhöhe. Durch die Erhöhung des laufenden Gewinns komme es zu einer gewerbesteuerlichen Mehrbelastung, die zusätzlich zurückgestellt werden müsse. Aufgrund einer Mitteilung über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns der Kursmaklerservicegesellschaft seien die daraus resultierenden Beteiligungseinkünfte des Jahres 1999 zu mindern.

8 Da der Kläger sein Einzelunternehmen zum 31. Dezember 2000 in die Wertpapierhandels-GmbH eingebracht habe, aber die erworbenen Anteile an der AG, die eine wesentliche Betriebsgrundlage bildeten, zurückbehalten habe, sei § 20 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) in der für das Jahr 2000 geltenden Fassung nicht anzuwenden. Daraus ergebe sich im Jahr 2000 ein als Aufgabegewinn in Höhe von 2.780.128,71 € anzusetzender Entnahmegewinn (Wert der Anteile 2.887.500 € abzüglich des Buchwerts in Höhe von 107.371,29 €). Bezüglich der Aktien des Umlaufvermögens seien stille Reserven in Höhe von 84.837,38 € aufzudecken. Der laufende Gewinn des Jahres 2000 sei um einen Entnahmegewinn des Arbeitszimmers zu mindern, der stattdessen dem Aufgabegewinn zuzuordnen sei.

9 Das FA folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ am 11. September 2007 geänderte Bescheide für die Streitjahre. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden für das Jahr 1999 in Höhe von 3.115.196 DM und für das Jahr 2000 in Höhe von 9.933.906 DM festgestellt; darin enthalten war ein Gewinn i.S. des § 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 5.637.753 DM. Am 20. September 2007 erließ das FA entsprechend geänderte Gewerbesteuermessbescheide.

10 Nach erfolglos durchgeführtem Einspruchsverfahren entsprach das FG mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1822 veröffentlichten Urteil der Klage. Dagegen wendet sich das FA mit der Revision und rügt die Verletzung formellen und materiellen Bundesrechts.

11 Das FG habe die Aktien zu Unrecht nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet. Die bis 1997 von der Kursmaklerkammer gehaltenen Aktien seien durch Verrechnung mit den Courtageansprüchen der Kursmakler finanziert worden. Ihre Übertragung an die einzelnen Makler sei daher an Erfüllungs statt erfolgt, so dass sie zu den betrieblichen Einnahmen gehörten. Sie seien nach den Grundsätzen der Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20. April 1989 IV R 106/87 (BFHE 157, 118, BStBl II 1989, 641) und vom 9. August 1989 X R 20/86 (BFHE 158, 316, BStBl II 1990, 128) im Betriebsvermögen verblieben, da sie nicht nur für private Zwecke hätten genutzt werden können. Durch die Aktien habe die ursprüngliche Courtageforderung realisiert werden sollen, sie seien daher im Sinne des BFH-Urteils vom 1. Februar 2001 IV R 57/99 (BFHE 195, 150, BStBl II 2001, 546, betreffend GmbH-Beteiligung als Honorar eines Steuerberaters) zur Verstärkung des Betriebsvermögens geeignet gewesen.

12 Die Anteile seien auch nicht entnommen worden. Da der Kläger die Anteile nicht bewusst aktiviert habe, fehle es an einer Entnahmehandlung. Die Entnahmebuchung vom 31. März 1997 (Entnahme an Erlöse Courtagepool 210.000 DM) belege keinen Entnahmewillen, sondern habe lediglich eine bisher unterbliebene Buchung nachgeholt. Eine Entnahme sei zudem wegen der Zugehörigkeit der Anteile zum notwendigen Betriebsvermögen ausgeschlossen gewesen.

13 Das FA beantragt,
den Gerichtsbescheid vom 29. Juli 2013 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

14 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Entscheidung des FG, dass sich die Aktien im Streitjahr 2000 nicht mehr im Betriebsvermögen befanden, weil der Kläger sie im Jahr 1997 entnommen hatte, hält revisionsrechtlicher Nachprüfung nicht stand. Die tatsächlichen Feststellungen des FG ermöglichen aber dem Senat keine abschließende Sachentscheidung, ob der Kläger die Aktien im Jahr 1997 tatsächlich entnommen hatte.

16 1. Die Aktien wurden im Zeitpunkt ihres Erwerbs (1996) Teil des notwendigen Betriebsvermögens des Klägers.

17 a) Zum Betriebsvermögen (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG) gehören alle Wirtschaftsgüter, die aus betrieblicher Veranlassung angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver wirtschaftlicher oder tatsächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht. Dieser Zusammenhang wird nicht nur durch die Widmung des angeschafften Wirtschaftsguts zu betrieblichen Zwecken begründet; er wird auch unabhängig von der tatsächlichen oder beabsichtigten Nutzung des Wirtschaftsguts dadurch hergestellt, dass die Anschaffung als solche ein betrieblicher Vorgang ist (BFH-Urteile in BFHE 158, 316, BStBl II 1990, 128, und in BFHE 195, 150, BStBl II 2001, 546).

18 b) Im Streitfall hatte der Kläger im Jahr 1996 eine Courtageforderung gegen die Kursmaklerkammer. Diese Forderung gehörte unzweifelhaft zum Betriebsvermögen. Zur Erfüllung dieser Forderung erhielt der Kläger unter anderem Rechte an den Aktien. Somit war bereits durch den Anschaffungsvorgang objektiv eine wirtschaftliche und tatsächliche Verbindung der Aktien oder eines auf darauf gerichteten Anspruchs zum Betriebsvermögen hergestellt. Die Anteilsrechte wurden dadurch notwendiges Betriebsvermögen. Mit ihrem Erwerb wurde letztlich die Courtageforderung realisiert. Die Anteile waren und blieben grundsätzlich auch Teil des notwendigen Betriebsvermögens, da sie nicht nur für private Zwecke genutzt werden konnten (BFH-Urteil in BFHE 195, 150, BStBl II 2001, 546).

19 2. Das FG hat die Umstände des Streitfalls dahin gewürdigt, dass die von der Kursmaklerkammer auf den Kläger übertragenen Aktien am 31. März 1997, dem Zeitpunkt der vermeintlichen Entnahme, beim Kläger nicht mehr in einem über den Anschaffungsvorgang hinaus gehenden notwendigen betrieblichen Förderungszusammenhang standen und daher grundsätzlich entnommen werden konnten. Es hat seine Würdigung der Entnahmefähigkeit der Aktien im Wesentlichen darauf gestützt, dass die Aktien nicht dazu dienten, die geschäftliche Beziehung des Einzelunternehmens des Klägers zur Beteiligungsgesellschaft, der AG, zu fördern oder zu sichern (dazu BFH-Urteil vom 11. Dezember 2003 IV R 19/02, BFHE 204, 213, BStBl II 2004, 280). Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (§ 118 Abs. 2 FGO).

20 a) Das FG hat ausgeführt, der Kläger habe aus der Beteiligung weder geschäftliche Vorteile gezogen noch solche angestrebt --z.B. vergünstigte Maklerkonditionen-- und durch sie auch keinen entscheidenden Einfluss auf die Geschäftspolitik der AG nehmen können.

21 aa) Diese Würdigung ist angesichts seines geringfügigen Anteils --ca. 0,14 %-- und der Tatsache, dass andere Kursmakler keine Anteile an der AG hielten und gleichwohl denselben geschäftlichen Bedingungen unterworfen waren, nicht zu beanstanden. Der Kläger war im Übrigen seit dem 1. Januar 1996 Kursmakler, beteiligte sich aber erst ab Juni 1996 an den Anschaffungskosten der Aktien; für eine Veränderung seiner geschäftlichen Bedingungen ab Juni 1996 ist nichts ersichtlich.

22 bb) Die insofern mangelnde Förderung des Betriebes hat das FG weiterhin nachvollziehbar damit begründet, dass die Aktionäre der AG die Geschäftspolitik --z.B. hinsichtlich der Zulassung von Personen, Unternehmen und Produkten sowie Preisfeststellungen-- nicht beeinflussen konnten, weil die Wertpapierbörse als teilrechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts öffentlich-rechtlich verfasst gewesen sei und durch eigene Organe gehandelt habe. Der Einfluss der Kursmakler auf die Angelegenheiten der Wertpapierbörse erfolge nicht über die AG, sondern über den Börsenrat der Wertpapierbörse, dem die Leitung der Börse obliege und dem nach § 3 Abs. 1 des Börsengesetzes auch Vertreter der Kursmakler angehörten. Die Aktien vermittelten somit keine zusätzlichen Rechte, was als Kriterium für die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen sprechen würde (z.B. BFH-Urteil vom 20. März

1980 IV R 22/77, BFHE 130, 312, BStBl II 1980, 439, betreffend Erwerb von mit Lieferrechten verbundenen Aktien einer Zuckerfabrik-AG durch einen Rüben anbauenden Landwirt).

23 cc) Das FG-Urteil steht, soweit es die Gleichbehandlung der Aktionäre und der Nichtaktionäre unter den Kursmaklern durch die AG und die Wertpapierbörse und das Fehlen geschäftlicher Vorteile aus der Stellung als Aktionär als gegen die Zugehörigkeit der Aktien zum notwendigen Betriebsvermögen sprechende Kriterien wertet, auch im Einklang mit den BFH-Urteilen in BFHE 130, 312, BStBl II 1980, 439 (Rz 16) und vom 23. September 2009 IV R 14/07 (BFHE 226, 332, BStBl II 2010, 227, Rz 18 f.), wonach Genossenschaftsanteile nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, wenn die Genossenschaft Mitglieder und Nichtmitglieder gleichbehandelt und aus der Mitgliedschaft keine Vorteile für den Betrieb erwachsen. In Übereinstimmung damit hat der BFH ferner entschieden, dass die von einem Apotheker neben sog. Pflichtanteilen freiwillig gezeichneten Anteile an einer Apothekergenossenschaft nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen sind, wenn sie dem Betrieb keine besonderen Vorteile vermitteln (BFH-Urteil vom 4. Februar 1998 XI R 45/97, BFHE 185, 384, BStBl II 1998, 301).

24 dd) Da die zwangsweise Kammerzugehörigkeit des Klägers nach den Feststellungen des FG nicht mit der Verpflichtung zur Zeichnung von Aktien verbunden war, handelte es sich auch nicht um sog. Pflichtanteile, die bereits aus diesem Grunde zum notwendigen Betriebsvermögen gehörten. Der Aktienbesitz war auch nicht mit betriebsbezogenen Pflichten des Klägers verknüpft (z.B. BFH-Urteil vom 11. Dezember 2003 IV R 15/03, BFH/NV 2004, 931, betreffend mit Anbau- und Lieferpflichten verbundene Aktien einer Zuckerfabrik eines landwirtschaftlichen Betriebs).

25 b) Die Aktien waren auch nicht dauerhaft dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen, weil der Kläger sie --wie das FA unter Bezug auf die BFH-Urteile in BFHE 157, 118, BStBl II 1989, 641 und in BFHE 158, 316, BStBl II 1990, 128 meint (vgl. auch BFH-Urteil vom 15. Oktober 2003 XI R 39/01, BFH/NV 2004, 622)-- anstelle seiner Courtage erhalten hat und sie daher zu den betrieblichen Einnahmen gehörten. Denn ihre spätere Entnahme wurde dadurch nicht ausgeschlossen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11. November 1987 I R 7/84, BFHE 152, 84, BStBl II 1988, 424; in BFHE 158, 316, BStBl II 1990, 128).

26 c) Das FG hat weiter zu Recht angenommen, dass die Vinkulierung der Namensaktien (vgl. § 68 Abs. 2 des Aktiengesetzes --AktG--) für sich genommen nicht bewirkt, dass diese als notwendiges Betriebsvermögen zu behandeln sind. Namensaktien werden aus unterschiedlichen Gründen vinkuliert, z.B. um bei personenbezogenen und insbesondere Familiengesellschaften unerwünschte Aktionäre auszuschließen (Bezzenberger in: Schmidt, K./Lutter, AktG, 3. Aufl. 2015, § 68 Rz 15; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 204, 213, BStBl II 2004, 280, Rz 16, betreffend vinkulierte Aktien einer Zuckerfabrik als notwendiges Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen Betriebs) oder --wie z.B. bei Luftfahrtgesellschaften-- den Nachweis einer bestimmten Zusammensetzung des Kreises der Aktionäre zu erleichtern. Die Vinkulierung kann mithin --wie im Falle des BFH-Urteils in BFHE 204, 213, BStBl II 2004, 280-- nach den Umständen des Einzelfalles zusammen mit anderen Gesichtspunkten den betrieblichen Bezug von Aktien unterstreichen. Sie führt jedoch für sich genommen nicht zur Zugehörigkeit der Aktien zum notwendigen Betriebsvermögen.

27 d) Schließlich führt auch die Gründung der AG, verbunden insbesondere mit dem Bestreben der Banken und anderer Marktteilnehmer, die Börse mittels umfangreicher Investitionen zu modernisieren, nicht zwingend dazu, dass die von der Kursmaklerkammer gezeichneten Aktien nach der Übertragung auf die einzelnen Kursmakler bei diesen notwendiges Betriebsvermögen blieben. Das folgt bereits daraus, dass die AG 1990 gegründet wurde, der Kläger sich aber erst ab Juni 1996 an den von der Kursmaklerkammer gehaltenen Aktien beteiligte und diese ihm erst im Februar 1997 übertragen wurden.

28 3. Die bisher vom FG getroffenen Feststellungen tragen allerdings nicht dessen weitere Würdigung, dass der Kläger die Aktien tatsächlich wirksam seinem Betriebsvermögen entnommen hatte. Insbesondere ist nicht ersichtlich, durch welche konkrete Entnahmehandlung der Kläger den allein durch den Anschaffungsvorgang begründeten Funktionszusammenhang der Aktien zum Betriebsvermögen gelöst hat.

29 a) Da die Aktien --unstreitig-- nicht zum notwendigen Privatvermögen gehörten, können sie nur durch eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen des Klägers ausgeschieden sein. Dazu bedürfte es einer unmissverständlichen, von einem Entnahmewillen getragenen Entnahmehandlung. Der Steuerpflichtige muss darüber hinaus auch die naheliegenden steuerlichen Folgerungen aus der Entnahme ziehen und einen Entnahmegewinn erklären (BFH-Urteil in BFHE 158, 316, BStBl II 1990, 128); es genügt nicht, künftig statt betrieblicher Einkünfte Überschusseinkünfte zu erklären (z.B. BFH-Urteile vom 7. Februar 2002 IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135; vom 5. Mai 2011 IV R 48/08, BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792).

30 b) Das FG hat zur Entnahme lediglich festgestellt, dass der Kläger am 31. März 1997 Kto. 1800 "Entnahme" an Kto. 8005 "Erlöse aus Courtagepool" mit einem Betrag von 210.000 DM gebucht hat. Es hat nicht festgestellt, wie die Erlösminderung in den Monaten Juni bis September 1996 verarbeitet wurde, ob und gegebenenfalls wann der Anspruch auf die Aktien oder die Aktien selbst aktiviert worden sind und ob der Buchungssatz vom 31. März 1997 durch Bezugnahme auf die Aktien erläutert wurde. Angesichts dieses vom FG so festgestellten Sachverhalts ist mithin nach außen weder erkennbar, dass der Kläger bisher dem Betriebsvermögen zugeordnete Aktien entnehmen wollte noch, dass er den Anschaffungskosten der Aktien einen von ihm ermittelten Teilwert der Aktien gegenübergestellt hat, um einen eventuellen Entnahmegewinn oder -verlust zu errechnen.

31 Die diesbezüglichen Erklärungen des Klägers in der mündlichen Verhandlung und die dazu nachgereichten Unterlagen kann der Senat als neues tatsächliches Vorbringen nicht berücksichtigen. Denn der BFH ist im Revisionsverfahren auf eine rechtliche Nachprüfung der angefochtenen Entscheidung beschränkt (§ 118 Abs. 2 FGO). Im zweiten Rechtsgang wird aber der Kläger für entsprechenden Sachvortrag Gelegenheit haben.

32 4. Das FG wird im zweiten Rechtsgang entsprechende weitere Feststellungen zu treffen haben, um anhand derer nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze prüfen zu können, ob der Kläger die Aktien durch eine wirksame Entnahmehandlung entnommen hatte. Es wird insbesondere zu prüfen sein, ob nach außen erkennbar die naheliegenden steuerlichen Folgerungen aus einer Entnahme (Gewinnrealisierung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) innerhalb oder außerhalb des Buchführungswerks gezogen wurden (BFH-Urteil in BFHE 158, 316, BStBl II 1990, 128). Eine fehlende Eindeutigkeit der Entnahmehandlung ginge zulasten des Klägers.

33 Für den Fall, dass die Aktien am 31. März 1997 nicht entnommen wurden, wird zu beachten sein, dass § 20 UmwStG 1995 die Einbringung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen voraussetzt (z.B. BFH-Urteil vom 25. November 2009 I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471, Rz 15; vgl. aber auch BFH-Urteil vom 19. Dezember 2012 IV R 29/09, BFHE 240, 83, BStBl II 2013, 387, Rz 21). Im Streitfall kommt es damit entscheidend auf die funktionale Wesentlichkeit der Aktien für den Betrieb zum Ende des Jahres 2000 an; die Höhe der in den Aktien enthaltenen stillen Reserven ist nicht entscheidend (BFH-Urteil in BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471; Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 20 UmwStG, Rz 26). Bei fehlender funktionaler Wesentlichkeit der Aktien käme auch eine gewinnneutrale Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH und eine in diesem Zusammenhang erfolgte Überführung der Aktien in das Privatvermögen durch Entnahme in Betracht.

34 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de