# Urteil vom 06. Dezember 2017, IX R 7/17

**Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 17 Abs. 1 und 2 EStG) - Erwerb eigener Anteile durch die GmbH - Rechtslage nach BilMoG - Steuerliche Auswirkungen der Einfügung des § 272 Abs. 1a und 1b HGB durch das BilMoG auf der Ebene des Gesellschafters - Thesaurierter Gewinn als preisbildender Bestandteil des veräußerten Geschäftsanteils - Bildung einer Rücklage zum Erwerb eigener Anteile**

ECLI:DE:BFH:2017:U.061217.IXR7.17.0

BFH IX. Senat

EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst c, EStG § 3c Abs 2, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 2, EStG § 17 Abs 4, HGB § 255 Abs 1, HGB § 272 Abs 1a, HGB § 272 Abs 1b, EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 06. September 2016, Az: 1 K 1725/14

## Leitsätze

1. Auf der Ebene des veräußernden Gesellschafters stellt der entgeltliche Erwerb eigener Anteile durch die GmbH ein Veräußerungsgeschäft i.S. des § 17 Abs. 1 EStG dar (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 27. November 2013, BStBl I 2013, 1615, Rz 20 Satz 1) .

2. Die rein gesellschaftsintern wirkende Umgliederung einer freien Gewinnrücklage in eine zweckgebundene Rücklage führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf den Geschäftsanteil des veräußernden Gesellschafters .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 7. September 2016 1 K 1725/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Die verheiratete Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) beantragte im Streitjahr 2011 die getrennte Veranlagung. Sie erzielte u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Veräußerung von in ihrem Privatvermögen befindlichen Anteilen an der Z-GmbH (GmbH).

2 An der im Jahr 1998 mit einem Stammkapital von 50.000 DM gegründeten GmbH waren die Klägerin und Frau M (M) zu jeweils 50 % beteiligt. Die Klägerin leistete ihre Stammeinlage. Das Geschäftsjahr der GmbH lief vom 1. Juli bis 30. Juni eines Kalenderjahres. Am 22. März 1999 trat M ihren Geschäftsanteil an der GmbH zu einem Kaufpreis in Höhe der von ihr eingezahlten Stammeinlage von 12.500 DM an die Klägerin ab. Am 7. April 1999 leistete diese auf die noch ausstehende Stammeinlage für den an sie abgetretenen Geschäftsanteil den offenen Betrag von 12.500 DM an die Gesellschaft. Im Zuge der Euroumstellung wurde die Höhe des Stammkapitals auf 25.000 € beziffert. Hieraus resultierte eine Kapitalrücklage in Höhe von 564,59 €.

3 Mit Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 30. Juni 2010 gliederte die GmbH den Betrag in Höhe von 101.589,40 € aus der freien (Gewinn-)Rücklage in eine zweckgebundene Rücklage zum Erwerb eigener Anteile durch die GmbH um.

4 Am 21. Februar 2011 veräußerte die Klägerin ihre beiden Geschäftsanteile mit allen Gewinnbezugsrechten für nicht ausgeschüttete Gewinne und allen sonstigen Nebenrechten zum einen an Frau D (D) und zum anderen an die GmbH

zum Kaufpreis von jeweils 96.000 €. In B. § 4 (1) des notariell beurkundeten Vertrages wird dargelegt, dass das Stammkapital der GmbH in voller Höhe ordnungsgemäß durch Bareinlage erbracht ist und offene oder verdeckte Rückzahlungen aus dem zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögen nicht erfolgt sind. Als Übernahmestichtag wurde der 1. Januar 2011 vereinbart. Die anlässlich der Veräußerung zum 31. Dezember 2010 aufgestellte Zwischenbilanz der GmbH weist unter "A. Eigenkapital" folgende Beträge für das Geschäftsjahr aus:

5

| | | |
|---|---|---|
| "I. | Gezeichnetes Kapital | 25.000,00 € |
| II. | Kapitalrücklage | 564,59 € |
| III. | Gewinnrücklagen | |
| | 1. andere Gewinnrücklagen | 101.589,40 € |
| IV. | Bilanzgewinn | 151.548,57 € |
| | - davon Gewinnvortrag 153.281,64 €" | |

6 Die Kaufpreise wurden entrichtet. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin einen Gewinn aus der Veräußerung ihrer Geschäftsanteile in Höhe von 99.861 €, den sie wie folgt ermittelte:

7

| | |
|---|---|
| Veräußerungserlös (2 x 96.000 € =) | 192.000,00 € |
| ./. Anschaffungskosten (Stammkapital) | 25.000,00 € |
| ./. nachträgliche Anschaffungskosten | |
| (laut Zwischenbilanz) | 564,59 € |
| Veräußerungsgewinn | 166.435,41 € |

Teileinkünfteverfahren nach § 3c Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG):

Steuerpflichtiger Teil von 60 % 99.861 € .

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte den Veräußerungsgewinn erklärungsgemäß im Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 17. September 2013 an.

9 Die Klägerin legte hiergegen Einspruch ein und trug zur Begründung im Wesentlichen vor, der Gewinn aus dem Erwerb eigener Anteile unterliege nicht der Besteuerung. Der Erwerb eigener Anteile durch die GmbH sei kein Anschaffungsvorgang, sondern eine Kapitalherabsetzung. Die veränderte Behandlung eigener Anteile (s. § 272 Abs. 1a des Handelsgesetzbuchs --HGB--) durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25. Mai 2009 (BGBl I 2009, 1102) wirke aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auf die steuerliche Gewinnermittlung ein. Die Rücklage zur Finanzierung des Erwerbs eigener Anteile sei daher wie Eigenkapital zu behandeln. Sie sei in Höhe von 96.000 € als Anschaffungskosten vom Veräußerungserlös abzuziehen, so dass nur ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 42.261 € entstanden sei:

10

| | |
|---|---|
| Veräußerungserlös (2 x 96.000 € =) | 192.000,00 € |
| ./. Anschaffungskosten (Stammkapital) | 25.000,00 € |
| ./. nachträgliche Anschaffungskosten | 96.564,59 € |
| Veräußerungsgewinn | 70.435,41 € |

Teileinkünfteverfahren nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG:

| | |
|---|---|
| Steuerpflichtiger Teil von 60 % | 42.261 € . |

**11** Das FA wies den Einspruch in seiner Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2014 als unbegründet zurück.

**12** Die hiergegen erhobene Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 724 veröffentlichten Urteil aus, die Veräußerung des Geschäftsanteils durch die ausscheidende Anteilseignerin an die GmbH (Erwerb eigener Anteile) sei unbeschadet der Einfügung des § 272 Abs. 1a und 1b HGB durch das BilMoG eine Veräußerung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG. Dass der Erwerb eigener Anteile auf der Gesellschaftsebene entsprechend der durch das BilMoG geänderten handelsrechtlichen Vorschriften steuerrechtlich nicht mehr als Erwerbsvorgang angesehen werde, sondern nunmehr als "Teilliquidation" und deswegen "wie" eine Kapitalherabsetzung behandelt werde, bewirke nicht eine korrespondierende oder spiegelbildliche steuerliche Behandlung auf der Gesellschafterebene. Die Besteuerung auf der Gesellschafterebene sei aufgrund des Trennungsprinzips von der steuerlichen Würdigung auf der Gesellschaftsebene unabhängig. Thesaurierte Gewinne gehörten nicht zu den Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB. Daher könne die von der GmbH gebildete Rücklage zum Zweck des Erwerbs eigener Anteile nicht als nachträgliche Anschaffungskosten des Geschäftsanteils der Klägerin berücksichtigt werden.

**13** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts (§ 17 Abs. 1 und 2 EStG).

**14** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2014 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 17. September 2013 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 33.553 € festgesetzt wird,
hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

**15** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

**16** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG die entgeltliche Übertragung des Geschäftsanteils an die GmbH als Veräußerung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG angesehen (dazu unter 1.) und die von der GmbH gebildete Rücklage zum Zweck des Erwerbs eigener Anteile nicht als nachträgliche Anschaffungskosten der Klägerin auf den von der GmbH erworbenen Geschäftsanteil qualifiziert (dazu unter 2.).

**17** 1. Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb --unter weiteren, im Streitfall nicht problematischen Voraussetzungen-- auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.

**18** a) Veräußerung i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die Übertragung von Anteilen gegen Entgelt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. April 2014 IX R 4/13, BFH/NV 2014, 1201; vom 9. Mai 2017 IX R 1/16, BFHE 259, 36, Rz 16). Entgeltlich ist die Übertragung von Gesellschaftsanteilen, wenn ihr eine gleichwertige Gegenleistung gegenübersteht (BFH-Urteile vom 5. März 1991 VIII R 163/86, BFHE 164, 50, BStBl II 1991, 630; vom 1. August 1996 VIII R 4/92, BFH/NV 1997, 215).

**19** b) Nach diesen Maßstäben hat das FG die Übertragung des Geschäftsanteils der Klägerin an die GmbH gegen Kaufpreiszahlung in Höhe von 96.000 € zu Recht als Veräußerung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG angesehen. Auch ein entgeltlicher Erwerb eigener Anteile durch die GmbH stellt aus der im Streitfall maßgebenden Sicht der Anteilseignerin (Klägerin) ein Veräußerungsgeschäft i.S. des § 17 EStG dar (gleicher Ansicht Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 27. November 2013, BStBl I 2013, 1615, Rz 20 Satz 1; ebenso z.B. Gosch in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 17 Rz 55; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 36. Aufl., § 17 Rz 102; Pung/Werner in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 17 EStG Rz 148 (Stand Januar 2017); Blumenberg/Lechner, Der Betrieb --DB-- 2014, 141, 145, 147; Wiese/Lukas, GmbH-Rundschau 2014, 238, 239;

Herzig, DB 2012, 1343, 1350; Behrens/Renner, Die Aktiengesellschaft 2010, 824; Dörfler/Adrian, DB 2009 Beilage 5, 58, 63; Früchtl/Fischer, Deutsche Steuer-Zeitung 2009, 112, 115; Mayer, Die Unternehmensbesteuerung 2008, 779, 782).

**20** Die auf der Ebene der Gesellschaft anknüpfenden handelsrechtlichen Änderungen durch das BilMoG beinhalten keine Neuregelung hinsichtlich der hier allein in Rede stehenden Gesellschafterebene. Ob der Erwerb eigener Anteile auf der *Gesellschaftsebene* entsprechend der durch das BilMoG geänderten handelsrechtlichen Vorschriften (Einfügung des § 272 Abs. 1a und 1b HGB) steuerrechtlich nicht mehr als Erwerbsvorgang anzusehen, sondern nunmehr als "Teilliquidation" und daher "wie" eine Kapitalherabsetzung zu behandeln ist (so BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1615, Rz 8 f.; zustimmend z.B. Blumenberg/ Lechner, DB 2014, 141, 147; kritisch z.B. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 17 EStG Rz 55), kann im Streitfall mangels Erheblichkeit für die Entscheidung offenbleiben. Denn die Trennung der Gesellschafts- von der Gesellschafterebene und das Fehlen eines steuergesetzlichen Korrespondenzprinzips zwischen beiden Ebenen für den Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft gibt keine mit der steuerrechtlichen Behandlung bei der Gesellschaft korrespondierende oder spiegelbildliche Behandlung auf der Gesellschafterebene vor.

**21** Im Übrigen würde aus dem Vortrag der Klägerin, der entgeltliche Erwerb eigener Anteile durch die GmbH stelle sich als Kapitalherabsetzung i.S. des § 17 Abs. 4 EStG dar, kein anderes Ergebnis folgen, weil nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG auch eine Kapitalherabsetzung als Veräußerung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG gilt. Der Ausnahmetatbestand des § 17 Abs. 4 Satz 3 EStG, wonach dies nicht gilt, soweit die Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören, liegt im Streitfall nicht vor. Denn die Kaufpreiszahlung von 96.000 € durch die GmbH gehört nicht zu den Bezügen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG.

**22** 2. Das FG hat zudem zu Recht entschieden, dass die von der GmbH zum Erwerb eigener Anteile gebildete Rücklage nicht den von der Klägerin bei der Veräußerung des Anteils an die GmbH erzielten Veräußerungsgewinn mindert.

**23** a) Veräußerungsgewinn ist gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Veräußerungskosten sind die durch die Veräußerung wirtschaftlich veranlassten Aufwendungen.

**24** b) Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Dazu gehören nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch die nachträglichen Anschaffungskosten. Den (nachträglichen) Anschaffungskosten einer Beteiligung können grundsätzlich nur solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen (grundlegend BFH-Urteil vom 11. Juli 2017 IX R 36/15, BFHE 258, 427, Rz 37, m.w.N.).

**25** c) Der anteilige Gewinnvortrag, Jahresüberschuss oder thesaurierte Gewinn gehören nicht zu den nachträglichen Anschaffungskosten des Veräußerers und mindern daher den Veräußerungsgewinn nicht (vgl. BFH-Urteil vom 8. Februar 2011 IX R 15/10, BFHE 233, 100, BStBl II 2011, 684). Vielmehr decken die ursprünglichen Anschaffungskosten des Gesellschafters (eingezahltes Stammkapital plus Notarkosten) sein Mitgliedschaftsrecht mit allen seinen Bestandteilen ab. Der Gewinnanteil des Veräußerers ist ein unselbständiger, preisbildender Bestandteil des veräußerten Anteils. Der Veräußerer erhält den Veräußerungspreis gerade auch dafür, dass mit dem veräußerten Anteil der anteilige Gewinnvortrag, Jahresüberschuss oder thesaurierte Gewinn verbunden ist. Die Realisierung dieser Werthaltigkeit seines Anteils soll aber gemäß § 17 EStG beim Veräußerer besteuert werden (BFH-Urteil in BFHE 233, 100, BStBl II 2011, 684). Ein bloßes Stehenlassen von Gewinnen stellt keine anschaffungskostenerhöhende Einlage des veräußernden Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen dar.

**26** d) Ebenso wenig mindert die von einer GmbH zum Erwerb eigener Anteile gebildete zweckgebundene Rücklage den Veräußerungsgewinn. Die rein gesellschaftsintern wirkende Umgliederung einer Gewinnrücklage in eine zweckgebundene Rücklage führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf den Geschäftsanteil des veräußernden Gesellschafters, da dieser Vorgang die Stellung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft nicht berührt (vgl. BFH-Urteil vom 27. April 2000 I R 58/99, BFHE 192, 428, BStBl II 2001, 168). Denn der Gesellschafter hat im Zeitpunkt der Umgliederung mangels Gewinnverteilungsbeschlusses keinen Anspruch auf Gewinnausschüttung. Auch kann eine solche Umgliederung nicht einer Kapitalzuführung des Gesellschafters von außen gleichgestellt werden.

**27** e) Nach diesen Maßstäben ist die von der GmbH zum Zweck des Erwerbs eigener Anteile gebildete Rücklage nicht als nachträgliche Anschaffungskosten der Klägerin auf den von der GmbH erworbenen Geschäftsanteil anzusehen.

Es fehlt insoweit an von der Klägerin persönlich getragenen Aufwendungen.

28 FA und FG haben den Veräußerungsgewinn in der Höhe zutreffend gemäß § 17 Abs. 2, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c, § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ermittelt. Auch waren die Aufwendungen der GmbH für den Erwerb der Anteile der Klägerin im Rahmen ihrer Anschaffungskosten nicht zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 18. April 1989 VIII R 329/84, BFH/NV 1990, 27; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 17 EStG Rz 88 a.E.).

29 3. Die Rüge der Verletzung formellen Rechts wurde durch die Klägerin nicht begründet und hat keinen Erfolg.

30 4. Aus den unter 1. und 2. genannten Gründen ist der Hilfsantrag ebenfalls unbegründet.

31 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de