Urteil vom 01. Dezember 2020, VIII R 21/17

Zugehörigkeit einer Managementbeteiligung zum Betriebsvermögen eines freiberuflich tätigen Beraters

ECLI:DE:BFH:2020:U.011220.VIIIR21.17.0

BFH VIII. Senat

EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, EStG § 18 Abs 1 Nr 4, AO § 39 Abs 2 Nr 1, AO § 39 Abs 2 Nr 2, EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 25. Juni 2017, Az: 8 K 4018/14

Leitsätze

Der aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erzielte Erlös führt nicht zu Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG, wenn die Beteiligung nicht zum Betriebsvermögen der freiberuflichen Tätigkeit gehört.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 26.06.2017 - 8 K 4018/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob ein Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu erfassen ist.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für die Streitjahre (2011 und 2012) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden.

3 Der Kläger ist Diplom-Ingenieur. Er war von 1999 bis 2005 als Geschäftsführer der Z GmbH und ab dem Jahr 2007 als selbständiger Unternehmensberater tätig. Im Jahr 2007 beriet er die Investorengruppe X (Investoren) bei dem Erwerb der Y GmbH & Co. KG. Das Unternehmen sollte --über zu diesem Zweck gegründete Beteiligungsgesellschaften-- erworben und nach einer Umstrukturierung mittelfristig wieder veräußert werden.

4 Im Juli 2007 erwarb der Kläger treuhänderisch für die Investoren 60 % der Anteile an der Q-GmbH (später umbenannt in W Holding GmbH bzw. E Holding GmbH, nachfolgend: Holding). Die Holding war alleinige Anteilseignerin der QA-GmbH (später umbenannt in W GmbH bzw. E GmbH, nachfolgend: GmbH).

5 Mit notariellem Kauf- und Anteilsübertragungsvertrag vom ...07.2007 erwarb die GmbH sämtliche Anteile an der Y GmbH & Co. KG und deren Tochtergesellschaften zu einem Kaufpreis von ... Mio. €. Der Vertrag wurde im September 2007 vollzogen.

6 Am 01.09.2007 schloss der Kläger mit der Holding einen Beratervertrag. Danach sollte der Kläger die Holding in allen relevanten Bereichen der operativen Geschäftsführung sowie der Entwicklung der Holding und der mit ihr verbundenen Unternehmen strategisch beraten. Zugleich übernahm der Kläger in der Holding die Positionen eines Geschäftsführers sowie eines Beirats und in der GmbH die Position eines Aufsichtsrats. Für die Tätigkeit an

70 Tagen pro Kalenderjahr erhielt er ein Beraterhonorar von mindestens ... € zuzüglich Umsatzsteuer. Jeder weitere Beratertag wurde mit ... € zuzüglich Umsatzsteuer vergütet.

7 Mit Gesellschaftsvertrag vom ...09.2007 gründeten der Kläger, die Klägerin und deren gemeinsame Tochter die A GbR (GbR) mit dem Ziel, sich an der Holding im Rahmen einer noch durchzuführenden Kapitalerhöhung zu beteiligen. Der Kläger war zu 57 %, die Klägerin und die Tochter waren jeweils zu 21,5 % an der GbR beteiligt. Die Geschäftsführung und Vertretung der GbR oblag allein dem Kläger. Verfügungen über die Anteile an der GbR zwischen den Gesellschaftern waren nach Anzeige gegenüber der Holding und den Investoren zulässig, andere Verfügungen nur nach deren schriftlicher Zustimmung. Im Falle des Versterbens des Klägers waren die Investoren berechtigt, sämtliche von der GbR gehaltenen Anteile an der Holding zu erwerben. Eine Kündigung der GbR war vor Beendigung der Beteiligung an der Holding ausgeschlossen.

8 Die GbR erwarb im September 2007 insgesamt 4 % der Anteile an der Holding und leistete eine Einlage in Höhe von ... €. Der Betrag wurde in Höhe von ... € dem Stammkapital und in Höhe von ... € der Kapitalrücklage I der Holding gutgeschrieben. Die Mittel für die Einlage in die GbR stellte der Kläger aus seinem Vermögen zur Verfügung. In Höhe der auf die Klägerin und die Tochter entfallenden Einlagebeträge schlossen der Kläger und die Klägerin einen Schenkungsvertrag, in dem sie vereinbarten, dass die Klägerin der Tochter durch Vergabe eines zinslosen Darlehens die Beteiligung an der GbR ermöglicht.

9 Die Investoren erwarben insgesamt 86 % der Anteile an der Holding. Sie leisteten Einlagen in Höhe von insgesamt ... €, die in Höhe von ... € dem Stammkapital, in Höhe von ... € der Kapitalrücklage I sowie in Höhe von ... € der Kapitalrücklage II bei der Holding gutgeschrieben wurden. Weiterhin stellten die Investoren einen Betrag in Höhe von ... € als Gesellschafterdarlehen zur Verfügung.

10 Die restlichen 10 % der Anteile an der Holding wurden zunächst treuhänderisch vom Kläger gehalten und zu einem späteren Zeitpunkt auf andere Manager der Holding übertragen.

11 Das Verhältnis der Gesellschafter der Holding untereinander wurde mit Beteiligungsvertrag vom ...09.2007 geregelt. Danach waren im Falle eines "Exits" nach der Rückzahlung von Fremdkapital zuerst die Gesellschafterdarlehen der Investoren nebst Zinsen, an zweiter Stelle die Kapitalrücklage II nebst Zinsen und sodann in gleichberechtigter Rangfolge die Kapitalrücklage I und das Stammkapital einschließlich der Kapitalrücklage III zurückzuzahlen. Der nach Abschluss dieser Zahlungen verbleibende Rest war an die Gesellschafter nach den jeweiligen Gewinnberechtigungsquoten auszuzahlen. Ausgezahlte Dividenden standen ausschließlich den Investoren zu, solange und soweit deren Vorzugskapital einschließlich der aufgelaufenen Zinsen bedient wurde.

12 Die Verfügung über Geschäftsanteile anderer Gesellschafter bedurfte der vorherigen schriftlichen Zustimmung der Investoren. Daneben boten die anderen Gesellschafter den Investoren ihre Anteile an der Holding für den Fall des Eintritts von im Beteiligungsvertrag als "Good Leaver Events" und "Bad Leaver Events" bezeichneten Ereignissen zum Kauf an. Bei einem "Good Leaver Event" (z.B. Erreichen der gesetzlichen Altersgrenze) entsprach der Kaufpreis dem Verkehrswert, sofern dieser höher war als der Nominalbetrag der Kapitaleinlage zuzüglich einer Verzinsung von 5 % p.a. Bei einem "Bad Leaver Event" (z.B. Anteilsveräußerung ohne Zustimmung der Investoren) war der Kaufpreis auf den Nominalbetrag der Kapitaleinlage zuzüglich einer Verzinsung von 2 % p.a. begrenzt. Weiterhin waren die übrigen Gesellschafter u.a. im Falle der Veräußerung von mehr als 50 % der Anteile durch die Investoren berechtigt und auf Verlangen der Investoren verpflichtet, ihre Anteile mit zu veräußern.

13 Mit notariellem Anteilskauf- und Übertragungsvertrag vom ...10.2010 veräußerten die Investoren, die GbR und die weiteren beteiligten Manager sämtliche Anteile an der Holding zu einem Kaufpreis von ... Mio. € an die AA GmbH & Co. KG. Der Vertrag wurde am ...10.2011 vollzogen. Mit Vollzug des Vertrags endete auch die Beratertätigkeit des Klägers für die Holding.

14 Die Auszahlung des auf die Anteile der GbR entfallenden Kaufpreises in Höhe von insgesamt ... € erfolgte in einzelnen Raten in Höhe von jeweils ... € (Oktober 2011), ... € (Mai 2012), ... € (November 2012), ... € (Oktober 2013) und ... € (Januar 2015).

15 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2011 erklärte der Kläger einen anteiligen Erlös aus der Veräußerung der Anteile der GbR an der Holding in Höhe von ... € als Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG sowie laufende Einkünfte aus seiner selbständigen Beratertätigkeit gemäß § 18 EStG in Höhe von ... €. Den anteiligen Veräußerungserlös der Klägerin behandelten die Kläger als nicht steuerbar.

16 Mit Einkommensteuerbescheiden für das Streitjahr 2011 vom 01.02.2013 sowie für das Streitjahr 2012 vom 15.04.2014 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuer jeweils erklärungsgemäß fest. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).

17 Im Rahmen einer nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO durchgeführten Steuerfahndungsprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, die aufgrund des Anteilsverkaufs geleisteten Zahlungen seien als Vergütung für die Beratertätigkeit des Klägers anzusehen, die von ihm im jeweiligen Zuflusszeitpunkt zu versteuern sei.

18 Das FA schloss sich dieser Auffassung an und erließ am 03.09.2014 gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, in denen es die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers um ... € (2011) und um ... € (2012) erhöhte und die steuerliche Erfassung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG im Streitjahr 2011 rückgängig machte.

19 Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) statt.

20 Das FG war der Auffassung, der vom Kläger erzielte Veräußerungserlös sei zwar durch die selbständige Tätigkeit veranlasst gewesen, jedoch unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu ermitteln. Der Veräußerungserlös habe anteilig zu nicht steuerbaren Einkünften bei der Klägerin geführt.

21 Mit der Revision macht das FA die Verletzung materiellen Rechts geltend.

22 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 26.06.2017 - 8 K 4018/14 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

23 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

24 Die Revision des FA ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

25 Das FG ist zwar zu Unrecht davon ausgegangen, dass der von dem Kläger erzielte Veräußerungsgewinn bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit zu erfassen ist (s. unter 1. und 2.). Die Entscheidung des FG stellt sich insoweit jedoch aus anderen Gründen im Ergebnis als richtig dar, weil der Veräußerungsgewinn in der vom FG ermittelten Höhe beim Kläger zu Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG geführt hat (s. unter 3.). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klägerin aus der Veräußerung der Beteiligung keine steuerbaren Einkünfte erzielt hat (s. unter 4.).

26 1. Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass der dem Kläger in den Streitjahren zugeflossene Erlös aus der Veräußerung seiner Beteiligung Betriebseinnahmen aus seiner freiberuflichen Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind.

27 a) Betriebseinnahmen sind in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG alle Zugänge in Geld und Geldeswert, die durch die betriebliche Tätigkeit veranlasst sind. Ein betrieblicher Veranlassungszusammenhang liegt vor, wenn ein nicht nur äußerlicher, sondern sachlicher, wirtschaftlicher Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit gegeben ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.11.2016 - VIII R 41/14, BFH/NV 2017, 1180, m.w.N.). Als Betriebseinnahme kann auch der Erlös aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft anzusehen sein, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft betrieblich veranlasst war und deshalb zum Betriebs-vermögen gehört (BFH-Urteile vom 26.01.2011 - VIII R 19/08, BFH/NV 2011, 1311, und vom 23.05.1985 - IV R 198/83, BFHE 144, 53, BStBl II 1985, 517; vgl. auch BFH-Beschluss vom 25.03.2008 - VIII B 122/07, BFH/NV 2008, 1317). Das ist grundsätzlich der Fall, wenn die Beteiligung dazu bestimmt ist, die betriebliche Betätigung entscheidend zu fördern, oder dazu dient, den Absatz von Produkten zu gewährleisten (vgl. BFH-Urteile vom 31.05.2001 - IV R 49/00, BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828; vom 26.04.2001 - IV R 14/00, BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798, und vom 12.06.2019 - X R 38/17, BFHE 265, 182, BStBl II 2019, 518). Liegen diese Voraussetzungen vor, kann eine Zuordnung zum Betriebsvermögen auch dann erfolgen, wenn der Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-

Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird (BFH-Urteil vom 02.10.2003 - IV R 13/03, BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985).

28 b) Allerdings ist zu berücksichtigen, dass nach ständiger Rechtsprechung des BFH Geldgeschäfte von Angehörigen eines freien Berufs, zu denen auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zählt, nur in Ausnahmefällen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der freiberuflichen Betätigung stehen und damit als betrieblich veranlasst angesehen werden können. Bei der Ausübung eines freien Berufs stehen die eigene Arbeitskraft des Steuerpflichtigen sowie der Einsatz seines geistigen Vermögens und der durch die qualifizierte Ausbildung erworbenen Kenntnisse im Vordergrund. Das den freien Berufen zugrunde liegende Berufsbild begrenzt und prägt auch die einkommensteuerrechtlichen Begriffe der Betriebseinnahmen und des Betriebsvermögens, da diese nicht umfassender sein können als der durch das jeweilige freiberufliche Berufsbild geprägte Betrieb (BFH-Urteile in BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828, und vom 22.01.1981 - IV R 107/77, BFHE 133, 168, BStBl II 1981, 564). Im Einzelfall kann sich gleichwohl ergeben, dass die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Hilfstätigkeit zur freiberuflichen Tätigkeit anzusehen ist. Unter diesem Gesichtspunkt hat der BFH die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft u.a. dann zum notwendigen Betriebsvermögen eines Angehörigen eines freien Berufs gerechnet, wenn die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft die eigene berufliche Tätigkeit ergänzte (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 133, 168, BStBl II 1981, 564) oder wenn mit der Gesellschaft eine auf die Vergabe von Aufträgen gerichtete Geschäftsbeziehung geschaffen werden sollte (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798; vgl. auch BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 1317). Nicht betrieblich veranlasst sind hingegen Beteiligungen, wenn sie gegenüber der freiberuflichen Tätigkeit ein eigenes wirtschaftliches Gewicht besitzen. Das ist z.B. der Fall, wenn es dem Steuerpflichtigen in erster Linie auf die Beteiligung bzw. Kapitalanlage ankommt und die Gewinnung von Aufträgen lediglich ein erwünschter Nebeneffekt ist (BFH-Urteil vom 12.01.2010 - VIII R 34/07, BFHE 228, 212, BStBl II 2010, 612). Für den Charakter einer Beteiligung als von der freiberuflichen Tätigkeit unabhängige Erwerbsgrundlage mit eigenem Gewicht spricht es auch, wenn aus der freiberuflichen Tätigkeit kein Anspruch auf den Erwerb der Beteiligung und einen anteiligen Veräußerungserlös erwächst, die Beteiligung zum Marktpreis erworben und veräußert wird und der Anteilsinhaber das volle Verlustrisiko aus der Beteiligung trägt.

29 c) Nach diesen Maßstäben hat das FG zu Unrecht angenommen, dass der Erwerb der Beteiligung durch die selbständige Beratungsleistung des Klägers für die Holding veranlasst war.

30 aa) Auch wenn die mit der Beteiligung verbundenen Informations- und Kontrollrechte die Tätigkeit des Klägers bei der Holding erleichtert haben mögen, wurde die Beteiligung nicht in erster Linie von ihm mit dem Ziel erworben, die Beratungstätigkeit bei der Holding zu fördern oder erst zu ermöglichen. Sie diente auch nicht dem Zweck, neue Beratungsaufträge für seine selbständige Tätigkeit hinzuzugewinnen. Vielmehr kam es dem Kläger --wovon auch die Beteiligten ausgehen-- zuallererst auf eine Wertsteigerung der Anteile an. Die Beteiligung besaß mithin ein eigenständiges wirtschaftliches Gewicht und stellte deshalb nicht lediglich ein Hilfsgeschäft zu der selbständigen Beratungstätigkeit des Klägers dar.

31 bb) Das FG hat weiter nicht hinreichend berücksichtigt, dass der mit dem Kläger abgeschlossene Beratungsvertrag keinen Anspruch auf Erwerb der Beteiligung oder einen anteiligen "Exit"-Erlös als Gegenleistung für seine Beratungstätigkeit vorsah. Der Kläger musste die Beteiligung vielmehr zum Marktpreis erwerben. Angesichts dessen spielt es keine Rolle, dass für den Kläger mit der Möglichkeit der Beteiligung an der Holding eine erhöhte Gewinnchance verbunden war, da eine solche Chance grundsätzlich jeder Kapitalbeteiligung innewohnt (BFH-Urteil vom 04.10.2016 - IX R 43/15, BFHE 255, 442, BStBl II 2017, 790).

32 cc) Auch die Tatsache, dass der Kläger eine im Verhältnis zu den Investoren deutlich erhöhte Rendite erlangen konnte, weil er anders als diese keine Einzahlungen in die Kapitalrücklage II vornehmen und auch keine Gesellschafterdarlehen zur Verfügung stellen musste, kann nicht als Beleg für einen Veranlassungszusammenhang des erzielten Veräußerungserlöses mit der selbständigen Tätigkeit angesehen werden. Denn nach den tatsächlichen Feststellungen des FG erfolgte die Veräußerung der Beteiligung zum Marktwert. Es bestehen daher keine Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger eine nicht marktübliche, erhöhte Rendite erzielt hat, die als zusätzliche Bonuszahlung für seine Beratertätigkeit qualifiziert werden könnte. Vielmehr sollte der gesamte beim "Exit" erzielte Veräußerungserlös zunächst für die Rückzahlung bestehender Verbindlichkeiten und sonstiger Kosten verwendet und erst das verbleibende Nettovermögen unter den Gesellschaftern entsprechend ihren jeweiligen Gewinnberechtigungsquoten verteilt werden. Der Kläger hat daher ausschließlich den auf seinen Anteil an der Holding entfallenden "Exit"-Erlös erhalten.

33 dd) Schließlich spricht auch der Umstand, dass die Beteiligung mit einem vollen Verlustrisiko verbunden war, dafür,

dass ihr gegenüber der selbständigen Tätigkeit eine eigenständige Bedeutung zukam und der Kläger sie als eigenständige Einkunftsquelle genutzt hat (vgl. BFH-Urteil vom 01.09.2016 - VI R 67/14, BFHE 255, 125, BStBl II 2017, 69, Rz 35).

34 2. Der Veräußerungserlös gehört auch nicht zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

35 a) Gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit solche, die ein Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht, als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks erzielt, wenn der Anspruch auf die Vergütung unter der Voraussetzung eingeräumt worden ist, dass die Gesellschafter oder Gemeinschafter ihr eingezahltes Kapital vollständig zurückerhalten haben.

36 b) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Zwar war der Kläger Beteiligter einer vermögensverwaltenden Gesellschaft, hier in Gestalt einer GbR, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an der Holding bestand. Der Veräußerungserlös stellte jedoch keine Vergütung für Leistungen des Klägers zur Förderung des Gesellschaftszwecks im Sinne der Vorschrift dar. Hierunter sind allein die überproportionalen (erfolgsabhängigen) Gewinnanteile zu verstehen, die einem Beteiligten für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- und Gemeinschaftszwecks in Form von Gesellschafterbeiträgen eingeräumt werden (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2018 - VIII R 11/16, BFHE 263, 418; vgl. auch BTDrucks 15/3336, S. 7). Der laufende Gewinnanteil stellt keine Vergütung i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG dar, weil er nicht auf einem besonderen Gesellschafterbeitrag beruht (vgl. Brandt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 EStG Rz 285, m.w.N.). Im Streitfall wurde dem Kläger jedoch innerhalb der GbR kein erhöhter Gewinnanteil für gesonderte Leistungen zur Förderung des Gesellschaftszwecks zugewiesen. Vielmehr handelte es sich bei der ihm zugeflossenen Zahlung um den auf seine Beteiligungsquote entfallenden (anteiligen) Veräußerungserlös und damit um seinen regulären Gewinnanteil.

37 3. Der von dem Kläger erzielte Erlös erfüllt die Merkmale eines Veräußerungsgewinns i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, der in der vom FG ermittelten Höhe der Besteuerung zugrunde zu legen ist.

38 a) Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war.

39 b) Gehören Anteile an einer Kapitalgesellschaft zum Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, so sind die Anteilsrechte für Zwecke der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen nach § 17 EStG den Gesellschaftern nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig, d.h. so zuzurechnen, als ob sie an den Anteilsrechten zu Bruchteilen berechtigt wären. Diese Bruchteilsbetrachtung hat zur Folge, dass die entgeltliche Übertragung der Anteilsrechte durch die Gesamthand ertragsteuerrechtlich als anteilige Veräußerung der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft durch die Gesellschafter der Personengesellschaft zu werten ist und sämtliche Größen, die den Veräußerungsgewinn bestimmen, anteilig den Gesellschaftern zuzurechnen sind (BFH-Urteile vom 13.07.1999 - VIII R 72/98, BFHE 190, 87, BStBl II 1999, 820, und vom 09.05.2000 - VIII R 41/99, BFHE 192, 273, BStBl II 2000, 686, m.w.N.).

40 c) Danach liegen die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der Person des Klägers vor.

41 aa) Der Kläger war im maßgebenden Zeitraum wesentlich an der Holding beteiligt, da ihm gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die Beteiligung der GbR an der Holding anteilig, nämlich in Höhe von 2,28 % (4 % x 57 %), zuzurechnen ist. Dementsprechend ist auch die Übertragung der Anteile durch die GbR als anteilige Veräußerung der Anteile durch den Kläger zu behandeln.

42 bb) Der Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO steht, wie das FG zutreffend entschieden hat, nicht entgegen, dass die Personengesellschaft, zu deren Gesamthandsvermögen die Anteile an der Holding gehörten, zwischen nahen Angehörigen zustande gekommen ist und der Kläger durch seine Zahlung auch die Einlageverpflichtungen der Klägerin und der gemeinsamen Tochter erfüllt hat. Für die steuerrechtliche Berücksichtigung des Gesellschaftsverhältnisses spielt es grundsätzlich keine Rolle, ob der Familienangehörige seine Beteiligung mit selbst aufgebrachten oder ihm schenkweise zur Verfügung gestellten Mitteln entgeltlich erworben hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 01.02.1973 - IV R 138/67, BFHE 109, 117, BStBl II 1973, 526). Nach den Feststellungen des FG entsprach die zivilrechtliche Gestaltung des Gesellschaftsverhältnisses im Übrigen, insbesondere hinsichtlich der

Regelungen zur Gewinn- und Verlustbeteiligung sowie zu den Kontrollrechten der Gesellschafter, fremdüblichen Grundsätzen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 16.12.2008 - VIII R 83/05, BFH/NV 2009, 1118).

43 cc) Das FG ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger in Höhe des auf ihn entfallenden Bruchteils das wirtschaftliche Eigentum i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO an seinen Anteilen an der Holding erworben hat.

44 aaa) Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ist die Rechtsstellung des wirtschaftlichen Eigentümers dadurch gekennzeichnet, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil geht auf einen Erwerber über, wenn der Käufer des Anteils aufgrund eines bürgerlich-rechtlichen Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen (Verwaltungs- und Vermögens-)Rechte (insbesondere Gewinnbezugs- und Stimmrecht) sowie das Risiko und die Chance von Wertveränderungen auf ihn übergegangen sind (BFH-Urteile vom 11.07.2006 - VIII R 32/04, BFHE 214, 326, BStBl II 2007, 296, und vom 05.10.2011 - IX R 57/10, BFHE 235, 376, BStBl II 2012, 318).

45 bbb) Danach besaß der Kläger in Bezug auf die ihm zuzurechnenden Anteile an der Holding das wirtschaftliche Eigentum i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO.

46 Der Kläger hatte mit dem Erwerb der Beteiligung durch die GbR an der Holding eine bürgerlich-rechtliche Rechtsposition in Form des ihm anteilig zuzurechnenden Bruchteilseigentums an den Holdinganteilen erworben (vgl. oben unter II.1.a). Ihm standen zudem die mit seinem Gesellschaftsanteil verbundenen wesentlichen Gesellschaftsrechte, insbesondere das Stimm- sowie das Gewinnbezugsrecht, zu. Entsprechend seiner Beteiligungsquote war auch nicht nur die Chance einer Wertsteigerung, sondern auch das Risiko einer Wertminderung der Anteile in vollem Umfang auf ihn übergegangen. Zwar unterlag der Kläger in seiner Verfügungsbefugnis über die Beteiligung an der Holding weitgehenden Beschränkungen. So waren Verfügungen über Anteile, außer in den Fällen der Übertragung von Anteilen an Familienpersonengesellschaften, von der vorherigen Zustimmung der Investoren abhängig. Zudem hatten die anderen Gesellschafter den Investoren ihre Anteile an der Holding unter bestimmten Voraussetzungen ("Leaver Events") zum Kauf anzubieten. Korrespondierend hierzu unterlagen die Gesellschafter im Fall eines "Exits" hinsichtlich ihrer eigenen Anteile einer Mitveräußerungspflicht. Allerdings erklären sich diese Beschränkungen durch das von den Anteilsinhabern verfolgte Ziel, die erworbenen Anteile durch einen gemeinsamen "Exit" innerhalb eines überschaubaren Zeitraums mit erheblichem Gewinn wieder zu veräußern. Eine Veräußerung der Anteile außerhalb eines gemeinsamen "Exits" war nach den Feststellungen des FG von vornherein nicht vorgesehen. Vor diesem Hintergrund dienten die Einschränkungen hinsichtlich der Übertragbarkeit der Anteile auch dem Ziel, einem potentiellen Erwerber den Erwerb sämtlicher Anteile, d.h. ohne die Beteiligung von Minderheitsgesellschaftern, zu ermöglichen. Insofern stellen sich die Verfügungsbeschränkungen als durch das Geschäftsmodell bedingte, freiwillige Beschneidungen der Eigentumsrechte dar, die nicht i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO in erster Linie darauf gerichtet waren, den Kläger und die anderen Gesellschafter als zivilrechtliche Anteilsinhaber für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf die Anteilsrechte wirtschaftlich auszuschließen.

47 d) Das FG hat den Veräußerungsgewinn im Ergebnis auch der Höhe nach zutreffend ermittelt.

48 aa) Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG). Der Veräußerungsgewinn ist dabei nicht nach dem Zuflussprinzip i.S. des § 11 EStG, sondern nach einer Stichtagsbewertung auf den Zeitpunkt der Entstehung des Gewinns oder Verlusts zu ermitteln (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21.09.1982 - VIII R 140/79, BFHE 137, 407, BStBl II 1983, 289). Maßgebender Zeitpunkt der Gewinn- oder Verlustrealisierung ist derjenige, zu dem bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der Gewinn oder Verlust realisiert wäre (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 02.10.1984 - VIII R 20/84, BFHE 143, 304, BStBl II 1985, 428). Der Anspruch auf die Gegenleistung ist bei gegenseitigen Verträgen realisiert, sobald die eigene Leistung erbracht ist. Bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften kommt es darauf an, wann der Erwerber zumindest das wirtschaftliche Eigentum an den übertragenen Anteilen erlangt hat (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.2014 - IX R 30/13, BFH/NV 2015, 489, m.w.N.). Das war im Streitfall mit dem Vollzug des Anteilskauf- und Übertragungsvertrags am 31.10.2011 der Fall. In diesem Zeitpunkt entstand der Veräußerungsgewinn, unabhängig davon, ob die Gegenleistung sofort fällig oder in Raten zahlbar war und wann sie dem Kläger als Veräußerer tatsächlich zufloss (BFH-Urteil vom 13.10.2015 - IX R 43/14,

BFHE 251, 326, BStBl II 2016, 212). Eine Ausnahme gilt zwar bei der Realisation gewinnabhängiger Kaufpreisforderungen, die vom Veräußerer erst im Zuflusszeitpunkt erzielt werden (vgl. BFH-Urteil vom 27.10.2015 - VIII R 47/12, BFHE 252, 80, BStBl II 2016, 600). Eine solche gewinnabhängige Kaufpreisforderung lag nach den Feststellungen des FG im Streitfall jedoch nicht vor. Das FG hat deshalb im Ergebnis zu Recht sämtliche im Zeitraum Oktober 2011 bis Januar 2015 gezahlten Kaufpreisraten in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns einbezogen.

49 bb) Das FG hat die Höhe des Veräußerungsgewinns auch im Übrigen zutreffend gemäß § 3 Nr. 40 EStG ermittelt. Der Umstand, dass es sich bei der Berechnung auf die Regelung des § 3 Nr. 40 Buchst. a EStG anstelle des § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG gestützt hat, wirkt sich im Ergebnis nicht aus.

50 e) Das FG musste das Verfahren auch nicht gemäß § 74 FGO aussetzen, um dem FA eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte bei der GbR zu eröffnen. Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG, die durch Veräußerung der Anteile an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft realisiert werden, sind nicht Gegenstand einer einheitlichen und gesonderten Feststellung, sondern werden bei der Einkommensteuerveranlagung der jeweiligen Gesellschafter erfasst (BFH-Urteil in BFHE 192, 273, BStBl II 2000, 686). Zudem wurde im Streitfall der Besteuerungstatbestand des § 17 EStG lediglich in der Person des Klägers verwirklicht (s. hierzu unter 4.), so dass die Durchführung eines Feststellungsverfahrens auch gemäß § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO nicht veranlasst war.

51 4. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Veräußerung der Anteile durch die GbR im Streitjahr 2011 zu keinen steuerbaren Einkünften bei der Klägerin (und der Tochter) geführt hat.

52 a) Insbesondere ist der anteilige Veräußerungserlös nicht bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zu erfassen. Denn da der Klägerin (und der Tochter) über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ein Bruchteil der Anteile der Holding in Höhe von lediglich 0,86 % (4 % x 21,5 %) zuzurechnen ist, sind sie nicht innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Holding unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt gewesen.

53 b) § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 EStG, wonach zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft gehört, ist gemäß § 52 Abs. 28 Satz 11 EStG erstmals auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 erworben wurden. Da die der Klägerin zuzurechnende Beteiligung bereits im Jahr 2007 erworben wurde, ist der Anwendungsbereich dieser Vorschriften, wie das FG zu Recht entschieden hat, vorliegend nicht eröffnet.

54 c) Schließlich liegen auch keine sonstigen Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vor. Danach ist erforderlich, dass der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung von anderen Wirtschaftsgütern als Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als ein Jahr beträgt. Da die GbR die Anteile an der Holding bereits im Jahr 2007 erworben und erst im Jahr 2011 wieder veräußert hat, ist der anteilige Veräußerungserlös der Klägerin mithin auch nach diesen Vorschriften nicht steuerbar.

55 5. Das FG hat weiter zutreffend entschieden, dass aufgrund der Auszahlung der Kaufpreisraten im Streitjahr 2012 keine weiteren Einkünfte zu erfassen sind. Da der anteilige Veräußerungsgewinn des Klägers insgesamt im Streitjahr 2011 erzielt wurde und bei der Klägerin keine steuerbaren Einkünfte vorliegen, war der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2012 aufzuheben.

56 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de