
Datum: 03.06.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 1712/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0603.1K1712.04.00

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 18.3.2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1.3.2004 und des Änderungsbescheides vom 19.12.2007 wird die Einkommensteuer 2001 unter Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG in Höhe von 950.202,- DM neu festgesetzt. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten aufgegeben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand

1

Die Kläger sind Eheleute und wurden im Streitjahr 2001 gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt. Beide Eheleute erzielten unter anderem Einkünfte aus Kapitalvermögen.

2

Mit notariellem Vertrag vom 30.12.1998 veräußerte der Kläger seinen Geschäftsanteil an der U-GmbH mit Sitz in der Stadt O im Nennbetrag von 8.800,- DM an die X-GmbH mit Sitz in der Stadt O, die nach der Anteilsübertragung durch den Kläger im Besitz aller Anteile an der U-GmbH, deren Stammkapital insgesamt 58.800,- DM betrug, war. Laut Anteilsübertragungsvertrag wurde der Kaufpreis in das Vermögen der X-GmbH mit Sitz in der Stadt O zur Erhöhung der freien Kapitalrücklage eingelegt. Die Übertragung der Geschäftsanteile erfolgte zum gemeinen Wert der Anteile, der, im Hinblick auf eine im Jahr 1998 erfolgte Kapitalerhöhung bei der U-GmbH, mit 600 % des Nominalwerts festgelegt wurde und somit 52.800,- DM betrug.

3

Mit notariellem Vertrag vom 15.10.1999 erwarb der Kläger einen Anteil von 8.800,-/58.800,- (15 %) am Kapital der V-GmbH, damals noch im Handelsregister unter dem Namen X-GmbH eingetragen, zum Preis von 7.500,- DM. Bereits tags zuvor, am 14.10.1999 hatten die Kläger privatschriftlich einen "Unterbeteiligungsvertrag zur Beteiligung Herr T (Kläger) an der V-GmbH, Stadt O" geschlossen. Hiernach wurde am Tag vor der Übernahme der Geschäftsanteile durch den Kläger in Höhe von 15 % des Stammkapitals an der V-GmbH ein Unterbeteiligungsverhältnis begründet, wonach der Klägerin ein Anteil an den Geschäftsanteilen des Gesellschafters in Höhe von 5,1 % des Stammkapitals der V-GmbH zustand. Unter anderem wurde vereinbart, dass der Klägerin insoweit Ausschüttungserlöse, steuerliche Gutschriften, Liquidations- und Verkaufserlöse zustanden. Neben der Verpflichtung zur anteiligen Zahlung des Kaufpreises und der Festlegung eines Auskunftsanspruches gegenüber dem Gesellschafter wurde für den Fall des Verkaufs der Beteiligung die Beendigung der Unterbeteiligung vorgesehen. Eine Kündigung durch den Hauptbeteiligten war nur für den Fall vorgesehen, dass gleichzeitig der Unterbeteiligten die unmittelbare Aufnahme als Gesellschafterin in die GmbH angeboten wurde. Der auf die Unterbeteiligung entfallende Betrag in Höhe von 2.550,- DM wurde von der Klägerin am 20.12.1999 an den Kläger überwiesen.

Mit notariellem Vertrag vom 14.06.2001 wurde diese Beteiligung mit Wirkung vom gleichen Tage für einen Preis von 1.500.000,- DM wieder veräußert. In dem Vertrag wurde vereinbart, dass der Kaufpreis mit einem Betrag von 990.000,- DM auf das Konto des Klägers und mit einem Betrag von 510.000,- DM auf das Konto der Klägerin gezahlt werden sollte. 5

Wegen der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer GmbH erfasste der Beklagte im Streitjahr zunächst einen Gewinn nach § 17 EStG in Höhe von 1.492.500,- DM, den er insgesamt dem Kläger zurechnete und in einem Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Streitjahr vom 13.08.2001 berücksichtigte. 6

Im Rahmen des hiergegen geführten Einspruchsverfahrens trug der Kläger vor, er habe keine wesentliche Beteiligung veräußert, da er zu keinem Zeitpunkt zu 10 % oder mehr am Stammkapital der GmbH beteiligt gewesen sei. Vor Übernahme der Anteile sei ein Unterbeteiligungsverhältnis mit seiner Ehefrau geschlossen worden. Hierauf werde auch im Anteilsveräußerungsvertrag verwiesen. 7

Der Beklagte folgte dem Einspruchsbegehren gegen den Vorauszahlungsbescheid nicht und setzte die Steuer mit Bescheid vom 18.03.2003 für das Streitjahr unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Hierbei berücksichtigte er wiederum den Veräußerungsgewinn in vollem Umfang beim Kläger. Der Einspruch wurde als Einspruch gegen die Jahressteuerfestsetzung fortgesetzt. 8

Mit Einspruchsentscheidung vom 01.03.2004 wurde dem Einspruch der Kläger insoweit stattgegeben, als dem Kläger nunmehr ein Gewinn in Höhe von 985.050,- DM als Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG zugerechnet wurde, unter Anerkennung des Unterbeteiligungsvertrages mit der Klägerin. Der der Klägerin zuzurechnende Anteil in Höhe von 507.450,- DM wurde nicht der Besteuerung unterworfen. Weiterhin vertrat der Beklagte allerdings die Auffassung, dass der Kläger in seiner Person die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllt habe. 9

Mit ihrer hiergegen geführten Klage begehren die Kläger weiterhin, den vom Beklagten angesetzten Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG unberücksichtigt zu lassen. Unzutreffend gehe der Beklagte unter Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 16.05.1995, BStBl 1995, 870 davon aus, er, der Kläger, habe vor der wirtschaftlichen Übertragung der Anteile 10

an die Klägerin, diese in einer logischen Sekunde in eigenem wirtschaftlichen Eigentum gehalten. Er verkenne dabei, dass sie, die Kläger, bereits vor Erwerb der Anteile einen Unterbeteiligungsvertrag geschlossen hätten, der den steuerlichen Charakter der Begründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts habe. Damit sei der Erwerb der Anteile jeweils unmittelbar für Rechnung des jeweiligen Beteiligten erfolgt. Eine Übertragung nach Erwerb habe nicht stattgefunden. Das Urteil des BFH vom 16.05.1995 sei insoweit nicht anwendbar, weil in dem dort entschiedenen Fall kein wirtschaftliches Eigentum des endgültigen Erwerbers gegeben gewesen sei und auf den ersten Übertragungsakt ein weiterer zivilrechtlicher Übertragungsakt gefolgt sei. Im Streitfall liege jedoch gerade wirtschaftliches Eigentum vor und an einem zweiten Verfügungsvorgang, der logisch hinter dem ersten Verfügungsvorgang liegen müsse, fehle es völlig. Anders als im entschiedenen Fall könne er, der Kläger nicht zivilrechtlich eine logische Sekunde vor der Weiterverfügung alleiniger Inhaber gewesen sein, da er dieses zivilrechtliche Eigentum ja nie verloren habe. Nach dem Erwerb habe er, der Kläger, eben keine Verfügung mehr getroffen oder zu treffen brauchen, da unmittelbar durch den Erwerb der wirtschaftliche Zweck, für sie beide wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen zu erwerben, endgültig und dauerhaft erfüllt worden sei. Sie, die Klägerin, sei also durch den Erwerb der Beteiligung unmittelbar wirtschaftliche Inhaberin der Anteile geworden, er, der Kläger, habe die für die Anwendung des § 17 EStG erforderliche Beteiligungsquote zu keinem Zeitpunkt erreicht. Ihr, der Klägerin, wirtschaftliches Eigentum scheitere nicht etwa an der im Unterbeteiligungsvertrag vom 14.10.1999 fehlenden Stimmrechtsregelung. Für die Frage der Zurechnung sei entscheidend, dass der Unterbeteiligte die für eine Mitgliedschaft an der GmbH typischen Mitwirkungsrechte habe. Dies könne durch Vernehmung von Zeugen bzw die Vorlage entsprechender Unterlagen nachgewiesen werden. Da der Unterbeteiligungsvertrag keiner Form bedürfe, könnten schriftliche Regelungen durch weitere Protokolle oder sogar durch mündliche Absprachen ergänzt werden.

Jedenfalls aber sei der Veräußerungsgewinn bei Zugrundelegung der Auffassung des 11
Beklagten unzutreffend ermittelt worden. Statt der vom Beklagten in Ansatz gebrachten 985.050,- DM sei nur ein Gewinn in Höhe von 950.202,- DM anzusetzen. Dieser Wert ermittle sich unter Berücksichtigung einer Forderung aus dem Verkauf der Anteile an der U-GmbH. Der Kaufpreis für den Anteil von 15 % an der V-GmbH habe bei einem Kapital von 50.000,- DM insgesamt 7.500,- DM betragen; die anteiligen Anschaffungskosten insofern 4.950,- DM. Im Zusammenhang damit sei die Forderung aus dem Verkauf der Anteile an der U-GmbH - der Kläger habe Anteile von 8.800,- DM nominal zu einem Kurs von 600 % veräußert - in die Rücklage der Gesellschaft eingelegt worden, also insgesamt 52.800,- DM. Hieraus betrügen 66% mithin 34.848,- DM. Die Anschaffungskosten seien daher mit 39.798,- DM anzusetzen.

Die Kläger beantragen, 12

unter Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 18.3.2003 in Gestalt der 13
Einspruchsentscheidung vom 1.3.2004 und des Änderungsbescheides vom 19.12.2007 die Einkommensteuer für das Streitjahr unter Außerachtlassung des Veräußerungsgewinnes nach § 17 EStG festzusetzen,

hilfsweise diesen Veräußerungsgewinn mit 950.202,- DM anzusetzen 14

sowie bei Abweisung des Hauptantrages die Revision zuzulassen. 15

Der Beklagte beantragt, 16

dem Hilfsantrag stattzugeben und die Klage im Übrigen abzuweisen. 17

Unter Verweis auf die Einspruchsentscheidung trägt der Beklagte vor, nach dem BFH-Urteil vom 16.05.1995 (BStBl 1995, 870) führe die Vorausverfügung über ein Vollrecht durch einen Nichtberechtigten sowohl zivil- als auch steuerrechtlich zu einem zur Begründung einer wesentlichen Beteiligung ausreichenden Durchgangserwerb für eine sogenannte juristische Sekunde. Danach sei der Kläger zu einem bestimmten Zeitpunkt an der GmbH wesentlich beteiligt. Erst aus dieser Rechtsposition habe er der Unterbeteiligten das wirtschaftliche Eigentum verschaffen können. 18

Am 17.10.2005 hat ein Erörterungstermin vor der Berichterstatterin stattgefunden. Auf das diesbezügliche Protokoll wird verwiesen. 19

Mit Bescheid vom 19.12.2007, auf den ebenfalls verwiesen wird, wurde die Einkommensteuerfestsetzung 2001 während des Klageverfahrens aus hier nicht streitigen Gründen geändert. 20

Entscheidungsgründe: 21

Die Klage ist nur im tenorierten Umfang begründet. 22

Zur Recht ist der Beklagte davon ausgegangen, dass der Kläger einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 EStG erzielt hat. 23

Nach § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 4 EStG in der für Inlandsbeteiligungen bis zum 31.12.2001 geltenden Fassung gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich, d. h. zu mindestens 10 %, unmittelbar oder mittelbar beteiligt war. 24

Dies ist hier der Fall. 25

Der Kläger hat – was unstreitig ist – mit notariellem Vertrag vom 15.10.1999 das zivilrechtliche Eigentum an einem Anteil von 15 % an der X-GmbH – der späteren V-GmbH – mit Sitz in der Stadt O erworben. 26

Unabhängig vom zivilrechtlichen Eigentum hat der mit privatschriftlicher Urkunde bereits am 14.10.1999 zwischen den Klägern geschlossene Unterbeteiligungsvertrag, wonach der Klägerin 5,1 % dieses GmbH-Anteils zustehen, unstreitig dazu geführt, dass das wirtschaftliche Eigentum an 5,1 % des Anteils auf die Klägerin übergegangen ist. 27

Insoweit gehen die Kläger zu Recht davon aus, dass im Rahmen des § 17 EStG die Zurechnungsgrundsätze des § 39 AO anzuwenden sind. Auch im Rahmen des § 17 EStG ist eine nur zivilrechtliche Beteiligung an einer GmbH nicht ausreichend, wenn nicht zugleich eine wirtschaftliche wesentliche Beteiligung gegeben ist. Fallen rechtliche und wirtschaftliche Inhaberschaft auseinander, ist letzterem Zurechnungsgrund – als Ausdruck dessen, dass das Ertragssteuerrecht vornehmlich an die wirtschaftlichen Gegebenheiten des in Frage stehenden Vorgangs anknüpft – der Vorrang gegenüber der zivilrechtlichen Rechtslage einzuräumen (§ 39 Abs. 1 und 2 AO). Dies gilt gleichermaßen, wenn an den Anteilen Unterbeteiligungsrechte begründet werden, die nach Inhalt und tatsächlichem Vollzug dazu führen, dass die wirtschaftliche Inhaberstellung bezüglich eines Teils des vom Hauptbeteiligten gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteils auf den Unterbeteiligten übergeht (BFH-Urteil vom 18.05.2005 VIII R 34/01, BStBl 2005 II, 857). 28

Dass im Streitfall eine solche nach Inhalt und tatsächlichem Vollzug gegebene wirtschaftliche Inhaberstellung der Klägerin in Höhe von 5,1 % des Anteils begründet worden ist, wurde vom Beklagten bereits während des Vorverfahrens anerkannt. Er hat insoweit den beim Kläger angesetzten Veräußerungsgewinn entsprechend gekürzt. Weitere Ausführungen zum wirtschaftlichen Eigentum der Klägerin an dem ihr als Unterbeteiligter zuzurechnenden Anteil sowie damit verbundene Beweiserhebungen erübrigen sich insoweit.

Zu Unrecht gehen die Kläger jedoch davon aus, dass der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an 5,1 % des GmbH-Anteils durch die Klägerin dazu geführt hat, dass der Kläger bereits bei Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums an 15 % des Anteils nur an 9,9 % das wirtschaftliche Eigentum erworben hätte und dementsprechend das wirtschaftliche Eigentum an 5,1 % des Anteils direkt vom Veräußerer auf die Klägerin überging. 30

Der Umstand, dass der Unterbeteiligungsvertrag vom 14.10.1999 in dem selben Moment wirksam wurde, als der Kläger das zivilrechtliche Eigentum an dem Anteil der X-GmbH erwarb, wirkt sich nicht so aus, dass der im Wege der Unterbeteiligung auf die Klägerin entfallende Teilanteil steuerrechtlich unmittelbar, also ohne Berücksichtigung des dinglichen Erwerbs beim Kläger, der Klägerin zuzurechnen wäre. 31

Zu berücksichtigen ist hierbei, dass die steuerrechtliche Zuordnung der zivilrechtlichen Zuordnung grundsätzlich folgt (BFH-Urteil vom 07.07.1992 VIII R 54/88 BStBl II 1993, 331). Gem. § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter dem Eigentümer, d. h. dem zivilrechtlichen Eigentümer, zuzurechnen. Ausnahmen davon lässt Abs. 2 Nr. 1 dieser Vorschrift – abgesehen von Treuhandverhältnissen, welches hier unstreitig weder vereinbart noch gewollt war – zu, wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Nur bei einer diese Tatbestandsvoraussetzungen erfüllenden Sachverhaltsgestaltung verliert das zivilrechtliche Eigentum die ihm ansonsten immanente Zuordnungsfunktion für das Besteuerungsverfahren. 32

Eine solche Sachverhaltsgestaltung ist hier nicht gegeben. Vielmehr hat der Beklagte zu Recht angenommen, dass mit dem Erwerb des dinglichen Eigentums beim Kläger auch der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums einherging, welches der Kläger erst aus dieser Rechtsposition heraus in dem der Unterbeteiligung entsprechenden Umfang der Klägerin verschaffen konnte. 33

Dies ergibt sich aus Sinn und Zweck des § 17 EStG, dem die Vorstellung zugrunde liegt, dass das Halten und die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung wirtschaftlich dem Einzelunternehmen und der Beteiligung an einer OHG vergleichbar ist (vgl. hierzu u. a. BFH-Urteile vom 04.11.1992 X R 33/90, BStBl II 1993, 292 und vom 16.05.1995 VIII R 33/94, BStBl II 1995, 870). Anders als im Fall einer Treuhandvereinbarung, deren wesentliche Kriterien die Weisungsgebundenheit des Treuhänders und dessen Verpflichtung zur jederzeitigen Rückgabe des Treugutes sind (vgl. BFH-Urteil vom 15.07.1997 VIII R 56/93, BStBl II 1998, 152), hat der Kläger – dies ergibt sich aus seinen Ausführungen im Erörterungstermin vom 17.10.2005 - allein und in seinem ureigensten Interesse die Entscheidung über den Erwerb des gesamten Anteils von 15 % an der V-GmbH getroffen. Eine Beteiligung an der V war für ihn nach eigenem Bekunden die Voraussetzung für eine weitere Tätigkeit sowohl für die U-GmbH, als auch für die V-GmbH. Er hat die Verhandlungen mit Herrn H über den Erwerb der Beteiligung geführt, den Kaufpreis vereinbart und die dinglichen Rechtsakte hinsichtlich des kompletten Anteils gesetzt, unbeschadet des Zeitpunktes der rechtsgeschäftlichen Erklärungen und des Wirksamwerdens der 34

Verfügungen. Er hat wie ein Unternehmer durch den Erwerb des Anteils entscheidend Einfluss auf die V-GmbH selbst sowie seine Beziehungen zu dieser genommen und insoweit auch die Risiken aus dem Ankauf der Beteiligung getragen. Es ist nicht erkennbar, dass die Klägerin als Unterbeteiligte hierauf irgendeinen Einfluss gehabt hätte. Diesbezügliche Einwirkungsrechte der Klägerin sind weder dem Unterbeteiligungsvertrag vom 14.10.1999 zu entnehmen, noch wurde von den Klägern die mündliche Vereinbarung solcher Rechte behauptet.

Vergleichbar mit dem Fall der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung im Durchgangserwerb, über den der BFH in seinem Urteil vom 16.05.1995 VIII R 33/94 (BStBl II 1995, 870) zu entscheiden hatte, hat der Kläger auch hier bereits im Vorfeld über die ihm zu diesem Zeitpunkt weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich zustehende Beteiligung tatsächlich verfügt, indem er über einen Teil dieser Beteiligung mit der Klägerin den Unterbeteiligungsvertrag geschlossen hat. Dies hatte hier wie dort zur Folge, dass das wirtschaftliche Eigentum zusammen mit dem zivilrechtlichen Eigentum, welches im Streitfall sogar beim Erwerber verblieb, mit Wirksamwerden des Vertrages vom 15.10.1999 auf den Kläger überging und sodann im Wege der Unterbeteiligung an die Klägerin – wie beim sog. Durchgangserwerb für eine logische Sekunde – weitergegeben wurde. Insoweit war die Innehabung des wirtschaftlichen Eigentums neben dem zivilrechtlichen Eigentum für die kurze Zeitspanne einer logischen Sekunde notwendig, aber auch ausreichend.

Etwas anderes ergibt sich entgegen der Auffassung des Klägers auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 18.05.2005 VIII R 34/01 (BStBl 2005 II, 857), denn anders als im Streitfall hatte der BFH dort über einen Sachverhalt zu entscheiden, in dem der zivilrechtliche Anteilseigner erst nach dem Erwerb der GmbH-Anteile Unterbeteiligungen eingeräumt hatte und nicht wie im Streitfall, bereits vor Erwerb dieses Anteils. Streitig war dort lediglich die Frage, ob im Rahmen des § 17 die Zurechnungsgrundsätze des § 39 AO anwendbar sind, oder aber vielmehr dem zivilrechtlichen Eigentum der Vorrang gebührt. Keine Ausführungen finden sich in diesem Urteil dementsprechend zu der Frage, ob das wirtschaftliche Eigentum bei einem vor Erwerb der Anteile geschlossenen Unterbeteiligungsvertrag unmittelbar von dem Veräußerer auf den Unterbeteiligten übergeht.

Lediglich der Höhe nach ist die Klage begründet. Insoweit ist bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns - inzwischen unstreitig - die Forderung aus dem Verkauf der Anteile an der U-GmbH zu berücksichtigen. Der Beklagte hat insoweit einen eingeschränkten Klageabweisungsantrag gestellt. Weitere Ausführungen hierzu erübrigen sich daher.

Die Revision wird nicht zugelassen, da in der Rechtsprechung des BFH – entgegen der Auffassung der Kläger – hinreichend geklärt ist, unter welchen Voraussetzungen, die hier nicht gegeben sind, wirtschaftliches Eigentum losgelöst vom zivilrechtlichen Eigentum auf den Erwerber übergeht.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 137 Satz 1 FGO, da die Kläger die Einwände hinsichtlich der Höhe erst während des Klageverfahrens vorbrachten.