
Datum: 14.04.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 329/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0414.12K329.13.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist die steuerliche Berücksichtigung eines Verlustes aus der Veräußerung von Anteilen an der A AG gemäß § 17 EStG. 1 2

Die Kläger sind zusammen veranlagte Eheleute, die im Streitjahr 2002 unterschiedliche Einkünfte erzielten. 3

Der Kläger erwarb in den Jahren 1993 und 1994 insgesamt 111.850 Aktien der B AG zu Anschaffungskosten von 8.181.085 DM, welche im Privatvermögen gehalten wurden. Im Jahr 1997 wurde ein Aktiensplit von 1:10 durchgeführt und die Anzahl der Aktien des Klägers auf 1.111.850 Stück erhöht. Bezogen auf die Gesamtzahl der herausgegebenen Aktien von 15.000.000 Stück entsprach dies einer Beteiligungsquote von 7,46%. Im Jahr 1998 veräußerte der Kläger 368.500 Aktien mit einem Gewinn in Höhe von 3.599.722,50 DM und im Jahr 1999 440.000 Aktien mit einem Gewinn in Höhe von 4.897.650 DM unter Beachtung des FiFo-Verfahrens. Bei den Veräußerungen wurden die Anschaffungskosten der veräußerten Anteile genau bestimmt und nicht nach der Durchschnittsmethode ermittelt. Die Veräußerungsgewinne wurden steuerlich nicht erfasst, da die gehaltenen Beteiligungen nicht wesentlich im Sinne des § 17 EStG in der jeweils in den Jahren 1998 und 1999 geltenden Fassung waren. 4

Es verblieb eine Beteiligung in Höhe von 2,07% an der B AG im Privatvermögen des Klägers. 5

Im Jahr 2000 kam es zu einer Verschmelzung der B AG auf die A AG, welche mit Datum vom 02.10.2000 in das Handelsregister eingetragen wurde. Jeder Aktionär der B AG erhielt für 4 Aktien jeweils 1 Aktie der A AG. Nach der Verschmelzung entfielen 19,01% der Anteile an der A AG auf die ehemaligen Aktionäre der B AG. Die Beteiligung des Klägers an der A AG belief sich auf 0,39%.

Im Streitjahr 2002 veräußerte der Kläger sämtliche Anteile an der A AG. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung machte er einen Veräußerungsverlust in Höhe von 1.552.898 € geltend, der seitens des Beklagten mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Einkommensteuerbescheid zunächst anerkannt wurde. Im Anschluss an die Feststellungen einer u.a. das Streitjahr umfassenden Betriebsprüfung wurde der Verlust mit gemäß § 164 Abs. 2 AO geändertem Einkommensteuerbescheid vom 07.03.2008 nicht mehr berücksichtigt. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf den Bericht über die Betriebsprüfung des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung vom 7.2.2008, Tz. 2.28, verwiesen.

Dagegen wandten sich die Kläger mit fristgerecht erhobenem Einspruch, zu dessen Begründung sie vortrugen, aus der allein maßgeblichen Sicht des Veräußerungszeitpunktes seien für die Anteile an der B AG die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllt, da die Beteiligung an der B AG 2,07% und damit mehr als (mindestens) 1% betragen habe. Die Anteile an der B AG seien daher nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Rechtslage steuerverhaftet im Sinne von § 17 EStG gewesen. Diese Steuerverhaftung der Anteile an der B AG sei über die Vorschrift des § 13 Abs. 2 UmwStG in der im Jahr 2000 geltenden Fassung (a.F.) auf die im Zuge der Verschmelzung gewährten Anteile an der A AG übergegangen mit der Folge, dass auch die einbringungsgeborenen Anteile an der A AG als steuerverhaftet im Sinne des § 17 EStG gelten würden. Die nach § 17 EStG in der Fassung des Streitjahres erforderliche Mindestbeteiligung von 1% habe danach auch innerhalb der gesamten letzten 5 Jahre vor Veräußerung der Anteile bestanden, sodass der Verlust gemäß § 17 EStG anzuerkennen sei.

Der Beklagte wies den Einspruch gegen den zwischenzeitlich durch Änderungsbescheid vom 16.09.2008 ersetzten Einkommensteuerbescheid vom 07.03.2008 in diesem Punkt durch Teil-Einspruchsentscheidung vom 10.01.2013 als unbegründet zurück. Für die im Rahmen des § 17 EStG zu beachtende Wesentlichkeitsgrenze sei zwar auf die Rechtslage des Veräußerungsjahres abzustellen, sodass im Streitjahr grundsätzlich eine Wesentlichkeitsgrenze von 1% maßgeblich sei. Nicht zutreffend sei jedoch, dass auch für die Frage, ob im Zeitpunkt der Verschmelzung die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllt seien, auf die im Zeitpunkt der Veräußerung der durch die Verschmelzung erworbenen Anteile geltende Wesentlichkeitsgrenze abzustellen sei. Für den Verschmelzungsvorgang sei vielmehr die im Zeitpunkt der Verschmelzung im Jahr 2000 geltende Wesentlichkeitsgrenze von im Streitfall 10% maßgeblich, welche zu keinem Zeitpunkt erfüllt gewesen sei. Denn die Beteiligung an der B AG habe unstreitig immer nur zwischen 2,07 % und 7,46 % betragen. Im Zeitpunkt der Verschmelzung hätten nach der zu diesem Zeitpunkt geltenden sowie maßgeblichen Rechtslage mithin keine steuerverhafteten Anteile vorgelegen, sodass auch keine Steuerverhaftung nach § 17 EStG auf die im Wege der Verschmelzung erhaltenen Anteile an der A AG übergehen konnte.

Hiergegen wenden sich die Kläger mit der Klage, zu deren Begründung sie unter Wiederholung ihres Vorbringens im außergerichtlichen Verfahren vortragen, die Frage auch nach der Steuerverhaftung der ursprünglichen Beteiligung an der B AG im Zeitpunkt der Verschmelzung sei retrospektiv vom Veräußerungszeitpunkt aus, d.h. unter Zugrundelegung der im Jahr 2002 auf 1% abgesenkten Beteiligungsgrenze, zu beurteilen. Die

Rechtsprechung des BFH zur veranlagungszeitraumbezogenen Auslegung des Begriffs der wesentlichen Beteiligung sei nicht auf § 17 EStG in der Fassung des Streitjahres anzuwenden. Für den Fall, dass der Kläger die Anteile an der B AG im Jahr 2002 veräußert hätte, seien daher die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllt gewesen und ein Verlust wäre steuerlich anerkannt worden. Hieran könne sich im Ergebnis nicht allein dadurch etwas ändern, dass die B AG im Jahr 2000 auf die A AG verschmolzen wurde. Für diese Sichtweise spreche auch, dass der Sinn und Zweck der Fünfjahresfrist gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der Fassung des Streitjahres darin bestehe, eine Umgehung der Steuerpflicht durch Teilveräußerungen und andere Gestaltungen im Vorfeld der Anteilsveräußerung zu vermeiden, wozu auch Gestaltungen mittels gezielter Verschmelzung gehören könnten. Der retrospektiven Betrachtung stünden auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken entgegen, da sich eine rückwirkende Anwendung der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Beteiligungsgrenze für die Frage der Anwendbarkeit des § 13 Abs. 2 UmwStG a.F. im Verlustfall nur zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirke.

Die Kläger beantragen, 11

den Bescheid vom 16.09.2008 über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und 12
Kirchensteuer für 2002 in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 10.01.2013 unter
teilweiser Aufhebung der Teil-Einspruchsentscheidung vom 10.01.2013 dahingehend zu
ändern, dass der im Rahmen der Veräußerung von Anteilen des Klägers an der A AG
realisierte Verlust in Höhe von umgerechnet 1.522.898,51 € nach Maßgabe des § 3c Abs. 2
EStG in der im Streitjahr gültigen Fassung im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb
steuermindernd berücksichtigt wird,

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen in der Teil- 16
Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor, da § 13 Abs. 2 UmwStG a.F. nicht zur
Anwendung gelangen würde, seien die neuen Anteile nicht nach § 13 Abs. 2 UmwStG a.F. an
die Stelle der alten Anteile getreten mit der Folge, dass der Zeitraum vor Anschaffung der
Anteile an der A AG im Wege des Anteilstausches im Rahmen der Verschmelzung keine
Berücksichtigung finden könne. Der Kläger sei seit Anschaffung nur mit 0,39% und damit
weniger als 1% an der A AG beteiligt. Der Verlust könne daher nicht gemäß § 17 EStG
anerkannt werden.

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist zulässig, aber nicht begründet. 18

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in 19
ihren Rechten.

Der Beklagte hat den Verlust aus der Veräußerung der Anteile des Klägers an der A AG zu 20
Recht nicht gemäß § 17 EStG berücksichtigt.

1. Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der 21
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. Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind nach § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG z.B. Aktien oder ähnliche Beteiligungen. Ein Verlust aus einer Anteilsveräußerung ist gemäß § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b EStG dann zu berücksichtigen, wenn er auf Anteile entfällt, die entgeltlich erworben worden sind und die innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre zu einer Beteiligung des Steuerpflichtigen i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 1 gehört haben. Nach der im Streitfall maßgebenden Gesetzesfassung durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001 (BGBl 2001, 3858) verweist § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b EStG auf die "Beteiligung im Sinne von Abs. 1 Satz 1" und setzt anders als die früheren Fassungen des Gesetzes keine wesentliche Beteiligung innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre voraus. War diese Voraussetzung zuvor veranlagungszeitraumbezogen auszulegen (BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 IX R 62/05, BStBl II 2008, 856), so kommt es nach der im Streitjahr geltenden Fassung auf eine veranlagungszeitraumbezogene Auslegung im Rahmen des § 17 EStG nicht mehr an. Es genügt vielmehr, wenn die Beteiligung innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre zu einer Beteiligung gehört hat, die mindestens 1 % betrug (vgl. BFH, Urteil vom 28. Oktober 2008 IX R 22/08, BStBl II 2009, 527).

2. Nach den vorstehenden Rechtsgrundsätzen, die sich der Senat zu eigen macht, gilt für den Streitfall Folgendes: 22

a) Der Kläger hat im Streitjahr seine Anteile an der A AG veräußert, an welcher er unstreitig zu keinem Zeitpunkt mindestens zu 1%, sondern lediglich zu 0,39%, beteiligt war. 23

b) Bezogen auf die im Wege der Verschmelzung im Jahr 2000 untergegangene Beteiligung an der B AG hätten die Voraussetzungen des § 17 EStG im Streitjahr hingegen vorgelegen und der Veräußerungsverlust hätte, die Verschmelzung hinweggedacht, steuerlich berücksichtigt werden können, da der Kläger in diesem Fall am Kapital der B AG innerhalb der gesamten letzten 5 Jahre vor der Veräußerung ununterbrochen zu mindestens 1% unmittelbar beteiligt gewesen wäre (§ 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b EStG). 24

c) Im Streitfall ist mithin relevant, wie sich die im Jahr 2000 wirksam gewordene Verschmelzung der B AG auf die A AG auf die steuerliche Beurteilung der im Streitjahr 2002 erfolgten Anteilsveräußerung auswirkt. 25

aa) Nach § 13 Abs. 1 und 2 UmwStG in der im Jahr 2000 geltenden Fassung (a.F.) gilt die Verschmelzung der Anteile einer Kapitalgesellschaft mit denen einer anderen Kapitalgesellschaft als Veräußerung. Für den Fall, dass die Beteiligung an der untergegangenen Kapitalgesellschaft vor der Verschmelzung die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllt hat, gelten gemäß § 13 Abs. 2 UmwStG a.F. die im Zuge des Vermögensübergangs gewährten Anteile ebenfalls als Anteile im Sinne des § 17 EStG, selbst, wenn die neuen Anteile die maßgebliche Beteiligungsgrenze nicht erreichen. Eine etwaige Steuerverhaftung der hingegebenen Anteile geht in diesem Fall über die Vorschrift des § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG a.F. auf die gewährten Anteile über. 26

Mit Hilfe der Fiktion des § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG a.F. wird im Fall der Verschmelzung die Besteuerung eines etwaigen durch die Veräußerung von steuerverhafteten Anteilen realisierten Gewinns auf die Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile nachverlagert. Handelt es sich um keine im Sinne des § 17 EStG steuerverhaftete Beteiligung, wird durch die Vorschrift des § 13 Abs. 2 UmwStG a.F. sichergestellt, dass keine Besteuerung der bis dahin entstandenen oder später entstehenden stillen Reserven erfolgt. 27

bb) Für die Frage, ob die Anteile an der A AG aufgrund der Fiktion des § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG a.F. im Streitfall als Anteile im Sinne des § 17 EStG gelten, ist damit entscheidend, ob die Anteile an der B AG im Sinne von § 13 Abs. 2 UmwStG a.F. als Anteile im Sinne des § 17 EStG zu qualifizieren sind.

Der Kläger war im Zeitpunkt der Verschmelzung unstreitig nur zu 2,07% und damit nicht wesentlich, d.h. nicht zu mindestens 10%, im Sinne der zum Verschmelzungszeitpunkt gültigen Fassung des § 17 EStG an der B AG beteiligt. Nach der im Zeitpunkt der Verschmelzung im Jahr 2000 geltenden Rechtslage waren die Anteile an der B AG damit nicht als Anteile im Sinne des § 17 EStG zu qualifizieren. 29

Wäre hingegen, wie die Kläger meinen, auch im Rahmen des § 13 Abs. 2 UmwStG a.F. eine retrospektive Beurteilung aus Sicht der im Jahr der Veräußerung gültigen Fassung des § 17 EStG geboten, wäre die danach erforderliche Beteiligungsquote von mindestens 1% erreicht gewesen. 30

Nach der Auffassung des erkennenden Senates ist für die Frage, ob die Anteile an der übertragenden Körperschaft solche i.S.d. § 17 EStG sind und damit gemäß § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG a.F. auch die Anteile an der übernehmenden Körperschaft als Anteile i.S.d. § 17 EStG gelten, auf die im Zeitpunkt der Verschmelzung im Jahr 2000 gültige Fassung des § 17 Abs. 1 EStG abzustellen. 31

(1) Die aufgrund der Verschmelzung für die Besteuerung der Gesellschafter ausgelösten Besteuerungsfolgen richten sich nach § 13 UmwStG a.F. Die Vorschrift geht für die Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft von einem Veräußerungsvorgang in Form eines Anteilstausches aus. Dieser Veräußerungsvorgang ist im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister abgeschlossen gewesen. 32

Für die steuerliche Beurteilung dieses Vorganges im Rahmen des § 13 UmwStG a.F. kann nach dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift, die steuerlichen Folgen der Verschmelzung für die Anteilseigner verbindlich festzulegen, nur die im Zeitpunkt der Verschmelzung gültige Rechtslage maßgeblich sein (ebenso: Schmitt in: Schmitt/Hörtnagel /Stratz, UmwStG, 3. Auflage 2001, § 13, Rn. 37; in diesem Sinne auch: Klingebiel/Pattt/ Rasche/Wehrmann, UmwStG, Tz. 4.4.1.2; a.A. hingegen Widmann in: Widmann/Mayer, UmwStR, 1. Auflage 2002, § 13, Rn. 95; Dötsch in: Dötsch/Patt/Pung/Jost, UmwStG, 6. Auflage 2007, § 13, Rn. 24). Andernfalls wäre eine Beurteilung, welche steuerlichen Auswirkungen der Anteilstausch im Rahmen der Verschmelzung auf die Besteuerung der Gesellschafter hat, zu diesem Zeitpunkt nicht möglich gewesen. 33

§ 13 UmwStG enthält auch dem Wortlaut nach keinen Anhaltspunkt für eine retrospektive Auslegung der in diesem aufgeführten Tatbestandsmerkmale. 34

(2) Eine rückwirkende Anwendung der Beteiligungsgrenze des § 17 EStG in der im Streitjahr gültigen Fassung würde hingegen in die nach § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG im Jahr 2000 eingetretene Rechtslage eingreifen und rückwirkend einen in der Vergangenheit liegenden und bereits abgeschlossenen Veräußerungsvorgang einer völlig neuen steuerlichen Bewertung zuführen. Selbst wenn im Streitfall kein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot vorliegt, da sich eine solche Rückwirkung positiv für den Kläger auswirken würde und ein in der Vergangenheit abgeschlossener Sachverhalt damit nicht nachträglich steuerlich belastet würde, steht einer derartigen Rückwirkung jedoch der Rechtsgedanke des Rechtsfriedens und der Rechtssicherheit entgegen. 35

(3) Die Argumentation der Kläger hinsichtlich der Gebotenheit einer retrospektiven Betrachtung auch im Rahmen des § 13 UmwStG verfängt insoweit nicht.

Allein der Umstand, dass ohne Verschmelzung der B AG auf die A AG ein Veräußerungsverlust bezogen auf die Anteile an der B AG nach § 17 EStG anerkannt werden könnte, kann nicht dazu führen, dass dies zwingend auch für einen solchen Verlust aus der Veräußerung an der A AG gelten muss. Die Anteile an der A AG wurden im Wege eines Anteilstausches anlässlich der Verschmelzung erworben und sind nicht mit denen der B AG (wirtschaftlich) identisch. Dies rechtfertigt es grundsätzlich auch, eine spätere Veräußerung der im Wege der Verschmelzung angeschafften Anteile steuerlich anders zu beurteilen. 37

Auch soweit die Kläger anführen, nach Sinn und Zweck der geänderten Vorschrift des § 17 EStG solle ein auch mittels Verschmelzung möglicher Gestaltungsmissbrauch verhindert werden, vermag dies nicht für eine Anwendbarkeit des § 13 Abs. 2 UmwStG a.F. im Streitfall sprechen. Denn ein solcher Gestaltungsmissbrauch mittels Verschmelzung wird durch die Vorschrift des § 13 Abs. 2 UmwStG a.F. gerade verhindert, indem eine etwaige Steuerverhaftung der Anteile an der übertragenden Körperschaft auf die neu erhaltenen Anteile übergeht. 38

Überdies ist nicht erkennbar, inwieweit hieraus der Schluss gezogen werden kann und soll, dass auch im Rahmen des § 13 Abs. 2 UmwStG a.F. eine retrospektive Betrachtung geboten ist. 39

(4) Damit ist für die Frage der Anwendbarkeit des § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG a.F. auf § 17 EStG in der Fassung des Jahres 2000 abzustellen, mit der Folge, dass eine Steuerverhaftung mangels Erreichen der danach geltenden Wesentlichkeitsgrenze von 10% nicht gegeben war und damit auch keine Steuerverhaftung auf die Anteile an der A AG übergehen konnte. 40

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 41

4. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen. Die Streitfrage ist bislang nicht höchstrichterlich geklärt und wird in der Literatur unterschiedlich beantwortet. Es besteht mithin ein Allgemeininteresse daran, dass die vom erkennenden Senat vorgenommene Rechtsfortbildung eine höchstrichterliche Bestätigung erfährt. 42