Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/private-einkommensteuer/niedersaechsisches-fg-absenkung-der-beteiligungsgrenze-durch-das-stsenkg.html

21.08.2012

Private Einkommensteuer

Niedersächsisches FG: Absenkung der Beteiligungsgrenze durch das StSenkG

- Aktuell: Die Beteiligten haben den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt, sodass das erstinstanzliche Urteil des FG gegenstandslos geworden ist.

Niedersächsisches FG (Vorinstanz):

Im Rahmen des StSenkG ist die Beteiligungsgrenze von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen von 10 % auf 1 % abgesenkt worden. Wertsteigerungen, die vor Verkündung des StSenkG (26.10.2000) entstanden sind, sind in verfassungskonformer Auslegung von der Steuer freizustellen. Wertsteigerungen, die nach Verkündung und vor Inkrafttreten (01.01.2002) des Gesetzes entstanden sind, sind verfassungsrechtlich nicht schutzwürdig. Bei Ermittlung der Beteiligungsquote sind eigene Anteile sowie mittelbar von der Obergesellschaft gehaltene eigene Anteile von dem maßgeblichen Nennkapital abzuziehen.

Sachverhalt
Der Kläger hielt Aktien an der A-AG im Privatvermögen (Nennwert 90.000 Euro). Das Grundkapital der A-AG betrug 9.510.000 Euro. Die A-AG hielt eigene Aktien im Wert von 360.000 Euro und war mit 85,4 % an der B-AG beteiligt, die wiederum Aktien im Nennwert von 270.000 Euro an der A-AG hielt. Die Stadt I war an der A-AG mit Genussrechten beteiligt. Im Jahr 2001 verschenkte der Kläger Aktien im Nennwert von insgesamt 5.000 Euro an seine Söhne, im Dezember 2002 verkaufte er seine restlichen Aktien. Das Finanzamt ging davon aus, dass der Kläger in den letzten fünf Jahren vor dem Verkauf zu mehr als 1 % beteiligt war und ermittelte einen Veräußerungsgewinn. Wertsteigerungen, die bis zum Zeitpunkt der Verkündung des StSenkG am 26.10.2000 entstanden waren, wurden dabei nicht berücksichtigt. Der Kläger hält den Vorgang für nicht steuerpflichtig nach § 17 EStG, weil er nicht zu mindestens 1 % an dem Kapital der Gesellschaft beteiligt gewesen sei. Außerdem seien zumindest die bis zum Inkrafttreten der Gesetzesänderung entstandenen stillen Reserven steuerfrei zu stellen.

Entscheidung
Die Klage ist unbegründet. Der Kläger war in den letzten fünf Jahren vor der Veräußerung zwar nicht in Höhe von 10 % aber zu mehr als 1 % an der A-AG beteiligt, sodass der Beteiligungsverkauf steuerpflichtig ist. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG idF des StSenkG ist nur im Rahmen einer eingeschränkten verfassungskonformen Auslegung anwendbar. Das Finanzamt hat somit zu Recht nur die Wertsteigerungen von der Besteuerung ausgenommen, die bis zum Zeitpunkt der Verkündung des StSenkG am 26.10.2000 entstanden sind.

Die Beteiligungsgrenze für im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften wurde im Rahmen des StSenkG von 10 % auf 1 % abgesenkt. Das StSenkG wurde am 26.10.2000 verkündet, die Neuregelung ist am 01.01.2002 in Kraft getreten. Das BVerfG hat zu der Absenkung der Beteiligungsgrenze von 25 % auf 10 % im Rahmen des StEntlG 1999/2000/2002 entschieden, dass die Neuregelung gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes verstößt und nichtig ist (§ 17 Abs. 1 S. 4 EStG iVm § 52 Abs. 1 S. 1 EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002), soweit in dem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31.03.1999 entstanden sind und die entweder - bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt - nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder - bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes - sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können (BVerfG-Beschluss vom 07.07.2010). Auf die Herabsenkung der Beteiligungsgrenze von 10 % auf 1 % durch das StSenkG vom 23.10.2000 sind diese verfassungsrechtlichen Grundsätze entsprechend anzuwenden.

Aus dem Entscheidungstenor des BVerfG lässt sich nicht ableiten, dass die Veräußerung einer Beteiligung, die in den letzten fünf Jahren zwischen 1 % und 10 % betragen hat, insgesamt steuerfrei ist. Beim Beschluss des BVerfG geht es nur um die Wertsteigerungen,

die bis zur Verkündung des neuen Gesetzes (damals das StEntlG 1999/2000/2002) entstanden sind. Die Wertsteigerungen, die nach der Verkündung des neuen Gesetzes entstanden sind, sind dagegen nicht betroffen. Die Steuerfreistellung der bis zur Verkündung des neuen Gesetzes entstandenen Wertsteigerungen erfolgt nur, wenn (erstens) die Beteiligung nach der neuen Rechtslage steuerverstrickt ist, sie es (zweitens) nach der alten Rechtslage nicht war und wenn (drittens) die fehlende Steuerverstrickung nach dem alten Recht auch noch im Zeitpunkt der Veräußerung gegeben ist. Fälle, bei denen ein Hineinwachsen in die Wesentlichkeit auch nach Maßgabe des alten Rechts erfolgt wäre, sollen ausgenommen werden, weil die Steuerpflichtigen dann nicht schutzwürdig sind (ebenso FG Düsseldorf, Urteil vom 30.08.2011). Das bedeutet, dass nur die Wertsteigerungen von der Steuer freigestellt werden müssen, die vor der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 bzw. im vorliegenden Fall vor der Verkündung des StSenkG entstanden sind.

Aus dem Beschluss des BVerfG (07.07.2010) lässt sich auch nicht ableiten, dass die Frage, ob die gesetzliche Beteiligungshöhe überschritten ist, in jedem Jahr des Fünfjahreszeitraums nach der für das jeweilige Jahr maßgeblichen gesetzlichen Beteiligungshöhe beantwortet werden muss (veranlagungszeitraumbezogener Beteiligungsbegriff). Das BVerfG hat die Rechtsprechung des BFH zur Maßgeblichkeit des Veräußerungszeitpunkts für die Höhe der Beteiligung mit der Maßgabe akzeptiert, dass die schon verfestigten Wertsteigerungen aus der Besteuerung ausgenommen werden müssen.

Der maßgebliche Zeitpunkt für die Erfassung der nicht steuerpflichtigen Wertsteigerungen durch die Herabsetzung der Beteiligungsgrenze von 10 % auf 1 % durch das StSenkG ist der Tag der Verkündung des Gesetzes - also der 26.10.2000 - und nicht der Tag des Inkrafttretens der Regelung (01.01.2002).

Die Absenkung der Beteiligungsgrenze von 10 % auf 1 % durch das StSenkG sollte erst für zukünftige Veranlagungszeiträume gelten (§ 52 Abs. 34a EStG), wohingegen die Herabsenkung der Beteiligungsgrenze von 25 % auf 10 % durch das StEntlG 1999/2000/2002 rückwirkend auf den Beginn des Veranlagungszeitraums 1999 erfolgte (§ 52 Abs. 1 S. 1 EStG). Aus diesem Umstand kann aber nicht geschlossen werden, dass die steuerlich nicht zu erfassenden Wertsteigerungen nicht nur bis zum Zeitpunkt der Verkündung des neuen Gesetzes (hier: 26.10.2000) sondern darüber hinaus bis zum Zeitpunkt des erstmaligen Inkrafttretens der Norm (hier: 01.01.2002) entstanden sein dürfen. Die Besteuerung von Wertsteigerungen, die erst nach der Verkündung eines neuen Gesetzes eintreten, unterliegt unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (BVerfG, Beschluss vom 07.07.2010). Seit dem 26.10.2000 wusste der Kläger, dass seine Beteiligung in Höhe von ca. 1 % ab dem 01.01.2002 in die Steuerpflicht hineinwachsen würde. Er hatte die Möglichkeit, sich auf diese Besteuerung einzustellen. Ihm stand insbesondere die Möglichkeit zur Verfügung, vor dem 01.01.2002 die Beteiligung steuerfrei zu verkaufen. Indem der Kläger dies nicht tat, entschied er sich dafür, das Risiko der späteren Versteuerung eines etwaigen Veräußerungserlöses einzugehen. Es besteht aus verfassungsrechtlicher Sicht ein erheblicher Unterschied in der Beurteilung der Wertzuwächse vor der Verkündung des StSenkG und in der Beurteilung der Wertzuwächse für den Zeitraum nach der Verkündung der neuen Beteiligungsgrenze. Aus diesem Grund ist der Zeitpunkt des späteren Inkrafttretens der neuen Beteiligungsgrenze am 01.01.2002 für den Zeitpunkt der Bestimmung der steuerfreien Wertzuwächse nicht maßgebend.

Bei Ermittlung der Beteiligungsquote des Klägers ist von dem Grundkapital der A-AG der Nennwert der eigenen Anteile der A-AG in Höhe von 360.000 Euro abzuziehen. Die wechselseitige Beteiligung der A-AG an der B-AG und der B-AG an der A-AG ist - entgegen der Ansicht des Finanzamts - bei der Bestimmung des maßgeblichen Nennkapitals zu berücksichtigen. Hält der Steuerpflichtige nur Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die ihrerseits Anteile an einem Tochterunternehmen hält, welche wechselseitig wiederum Anteile an der Obergesellschaft hält, liegt keine über zwei Gesellschaften "vermittelte" Beteiligung an der Obergesellschaft vor. Der Steuerpflichtige ist nur unmittelbar an der Obergesellschaft beteiligt. Denn die Beteiligung der Tochtergesellschaft an der Obergesellschaft schafft keine zusätzliche - neben der unmittelbaren Beteiligung bestehende - Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Obergesellschaft sondern verstärkt nur die unmittelbare Beteiligung des Steuerpflichtigen dadurch, dass die Obergesellschaft aus den Anteilen, die sie über ihre Tochterunternehmen an sich selbst hält, keine Rechte und Pflichten herleiten kann (§ 71d Satz 2 und 3 AktG). In einem solchen Fall sind die mittelbar von der Obergesellschaft gehaltenen eigenen Anteile ebenso wie direkt gehaltene eigene Anteile von dem maßgeblichen Nennkapital abzuziehen. Genussrechte werden nur dann als "Anteile an einer Kapitalgesellschaft" im Sinne des § 17 EStG behandelt, wenn sie

das Recht auf Gewinn und Liquidationserlös beinhalten (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14.06.2005 und 14.03.2006). Im vorliegenden Fall kann nicht festgestellt werden, dass die Genussrechte der Stadt I am Liquidationserlös teilnehmen. Die Beteiligungsquote des Klägers betrug somit innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung der Anteile mehr als 1%.

Betroffene Norm
§ 17 EStG idF des StSenkG vom 23.10.2000 (BGBl I 2000, S. 1433)

Streitjahr 2002

Fundstellen
BFH, Urteil vom 27.06.2023, IX R 7/23 (IX R 19/12)

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 28.02.2012, 12 K 10250/09

Weitere Fundstellen
BVerfG, Beschluss vom 07.07.2010, 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, S. 61, siehe Deloitte Tax-News

BFH, Urteil vom 01.03.2005, VIII R 25/02, BStBl II 2005, S. 436, siehe Deloitte Tax-News

BFH, Urteil vom 01.03.2005, VIII R 92/03, BStBl II 2005, S. 398, siehe Deloitte Tax-News

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 30.08.2011, 13 K 200/03 E, EFG 2011, S. 2150, BFH-anhängig: IX R 34/11

BFH, Urteil vom 14.06.2005, VIII R 73/03, BStBl II 2005, S. 861

BFH, Urteil vom 14.03.2006, VIII R 49/04, BStBl II 2006, S. 746

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.