

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-thesaurierungsbeguenstigung-bei-unentgeltlicher-uebertragung-eines-mitunternehmeranteils-auf-eine-stiftung.html>

📅 26.06.2019

Unternehmensteuer

BFH: Thesaurierungsbegünstigung bei unentgeltlicher Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung

Die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung löst keine Nachversteuerung von in der Vergangenheit nach § 34a EStG begünstigt besteuerten thesaurierten Gewinnen aus. Sie stellt keinen analog zur „Einbringung in eine Kapitalgesellschaft“ zu behandelnden Nachversteuerungstatbestand nach § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG dar (entgegen BMF). Hinweis: Die im Jahr 2017 erfolgte Gesetzesänderung führt für die Zukunft zu einer anderen Beurteilung.

Sachverhalt

Der Kläger war einziger Kommanditist einer GmbH & Co. KG sowie zugleich alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Für in der Vergangenheit nicht entnommene Gewinne nahm der Kläger die Tarifiermäßigung nach § 34a EStG in Anspruch (Thesaurierungsbegünstigung). Daraufhin stellte das Finanzamt für den Kläger einen nachversteuerungspflichtigen Betrag gesondert fest. In 2012 gründete der Kläger eine Beteiligungsträgerstiftung, auf welche er seine Beteiligungen an der Komplementär-GmbH und der GmbH & Co. KG unentgeltlich übertrug. Das Finanzamt war der Ansicht, dass durch die Übertragung der Kommanditbeteiligung auf die Beteiligungsträgerstiftung ein analog zur „Einbringung in eine Kapitalgesellschaft“ zu behandelnder Tatbestand nach § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG verwirklicht worden sei, der eine Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags auslöse. Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg.

Entscheidung

Der BFH kommt übereinstimmend mit dem FG zu dem Ergebnis, dass die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung keine Nachversteuerung von in der Vergangenheit nach § 34a EStG begünstigt besteuerten thesaurierten Gewinnen auslöst.

Gesetzliche Grundlagen

Haben Steuerpflichtige für Einkünfte als Einzelunternehmer oder als Gesellschafter einer Personengesellschaft die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a Abs. 1 EStG in Anspruch genommen, dann ist infolge von Betriebsbeendigungen und gleichgestellten Tatbeständen i.S.v. § 34a Abs. 6 EStG ein nachzuversteuernder Betrag zum Ende eines jeden Veranlagungszeitraums gesondert festzustellen (§ 34a Abs. 3 S. 3 EStG).

Keine Verwirklichung des Nachversteuerungstatbestands des § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 EStG

Nach Auffassung des BFH hat der Kläger durch die Übertragung seines Mitunternehmeranteils keine Betriebsaufgabe oder -veräußerung verwirklicht (§ 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 16 Abs. 1 und 3 EStG). Eine Veräußerung i.S. des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ist die entgeltliche Übertragung des Gesellschaftsanteils auf einen anderen Erwerber. Im Streitfall habe der Kläger seinen Anteil indessen unentgeltlich auf die Beteiligungsträgerstiftung übertragen. Auch eine Betriebsaufgabe i.S. des § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 16 Abs. 3 EStG liege nicht vor.

Eine Betriebsaufgabe setzt voraus, dass der Steuerpflichtige in Ausführung eines Aufgabenschlusses den Betrieb einstellt, indem die Wirtschaftsgüter an verschiedene Erwerber veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden oder wenn die Wirtschaftsgüter des gemeinsamen Betriebsvermögens real unter den Mitunternehmern verteilt werden (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.2017, IV R 31/14, betreffend echte und unechte Realteilung). Keine dieser Handlungen habe indessen stattgefunden. Auch eine der Betriebsaufgabe gleichgestellten verdeckten Einlage liege nicht vor (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.2009, X R 56/06 zur Gleichstellung einer verdeckten Einlage mit einer Betriebsaufgabe).

Keine Verwirklichung des Nachversteuerungstatbestands des § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG

Die Voraussetzungen einer Nachversteuerung gemäß § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG sind nach Ansicht des BFH ebenfalls nicht erfüllt, denn die Vorschrift erfasst lediglich die Einbringung eines Mitunternehmeranteils "in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft". Der Wortlaut der Norm sei dabei hinsichtlich der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften abschließend; er enthalte keine Hinweise auf Stiftungen oder andere Gebilde. Eine erweiternde Auslegung widerspräche damit dem Gesetzeswortlaut.

Keine analoge Anwendung des § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG

Der BFH ist der Auffassung, dass der Gesetzgeber, hätte er alle Fälle eines Wechsels zum Körperschaftsteuersystem erfassen wollen, in § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG nicht nur die „Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft“, sondern auch Übertragungen auf „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“ genannt hätte. Die von Finanzamt und (dem Verfahren beigetretenen) BMF vertretene teleologische Extension mittels Analogie komme somit nicht in Betracht, denn sie würde die vom Gesetzgeber gewollten Beschränkungen auf bestimmte Tatbestände widersprechen.

Betroffene Normen

§ 34a Abs. 1 EStG, § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 und 2 EStG

Streitjahr 2007

Anmerkung

Auffassung des BMF

Das BMF, das dem Rechtsstreit beigetreten war, vertritt entgegen der Ansicht des BFH, die Auffassung, dass durch die Übertragung der Kommanditbeteiligung auf die Beteiligungsträgerstiftung ein analog zur „Einbringung in eine Kapitalgesellschaft“ zu behandelnder Tatbestand nach § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG verwirklicht worden sei, der eine Nachversteuerung von den in der Vergangenheit nach § 34a EStG begünstigt besteuerten thesaurierten Gewinnen auslöst. Abzuwarten bleibt daher, wie die Finanzverwaltung auf das Urteil reagieren wird, d.h. ob sie es anwenden oder vielmehr mit einem Nichtanwendungserlass belegen wird.

Gesetzesänderung im Rahmen des sogenannten Anti-Lizenzbox-Gesetzes

Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (siehe [Deloitte Tax-News](#)) wurde in § 34a Abs. 6 eine Nr. 3 eingefügt. Danach wird bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 EStG auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. des § 1 Abs. 1 KStG ausdrücklich gesetzlich geregelt, dass eine Nachversteuerung zu erfolgen hat. In der Begründung zu dieser Gesetzesänderung wird von einer Klarstellung gesprochen. Das aktuelle Urteil zeigt jedoch, dass es sich vielmehr um eine gesetzliche Ergänzung handelt, da die vom Gesetzgeber nun geregelten Fälle nach Auslegung des Gesetzes nicht von der alten Regelung erfasst waren.

Vorinstanz

Finanzgericht Münster, Urteil vom 27.01.2017, 4 K 56/16 F, EFG 2017, S. 477

Fundstelle

BFH, Urteil vom 17.01.2019, [III R 49/17](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 16.03.2017, IV R 31/14, BStBl II 2019, S. 24, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 11.02.2009, X R 56/06, BFH/NV 2009, S. 1411

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.