Urteil vom 20. Juli 2010, IX R 38/09

Voraussetzungen für den Übergang wirtschaftlichen Eigentums - Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 1 S 4, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2 Alt 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 11. Februar 2009, Az: 12 K 3263/07

Leitsätze

1. NV: Eine Veräußerung i.S. von § 17 EStG wird mit der Übertragung des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums i.S. von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO auf den Erwerber verwirklicht .

2. NV: Besitzloses wirtschaftliches Eigentum setzt voraus, dass der Inhaber des zivilrechtlichen Eigentums bezüglich des Wirtschaftsguts allein den Weisungen des anderen zu folgen verpflichtet ist und dieser jederzeit die Herausgabe --d.h. die Übertragung des Eigentums an sich-- verlangen kann .

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Veranlagungszeitraum 2003 (Streitjahr) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Streitig ist, ob die Klägerin aus der Veräußerung von Anteilen an der X-AG Einkünfte i.S. des § 17 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) erzielt hat.

2 Die Klägerin erwarb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge aus dem Nachlass der ... verstorbenen Erblasserin E ... Stammaktien der X-AG; dies entsprach einem Anteil von 0,139 % am Grundkapital der X-AG. E war im Zeitpunkt ihres Todes Inhaberin von ... Stammaktien der AG und damit zu mehr als 1 % am Grundkapital der X-AG beteiligt.

3 Am 17. März 2003 schlossen die Klägerin --als eine von mehreren Parteien auf Verkäuferseite-- und verschiedene Unternehmen der A & B Gruppe --auf Käuferseite-- einen notariell beurkundeten Kauf- und Übertragungsvertrag u.a. über die von den Verkäufern an der X-AG gehaltenen Aktien. Im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung veräußerte die Klägerin die von ihr gehaltenen ... Stammaktien der X-AG an die A & B GmbH mit allen Nebenrechten einschließlich der Gewinnbezugsrechte für Geschäftsjahre vom 1. Januar 2003 an und der Bezugsrechte im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 17. März 2003 an. Der Kaufpreis je Aktie wurde mit ... € vereinbart; er sollte sich nach § 3 Abs. 1 Satz 2 des Vertrages im Falle einer den Betrag von ... € je Stammaktie übersteigenden Ausschüttung für das am 31. Dezember 2002 endende Geschäftsjahr nach Maßgabe der genannten Bestimmung vermindern sowie nach § 3 Abs. 2 des Vertrages im Fall eines öffentlichen Angebots zur Zahlung eines höheren Kaufpreises pro Stammaktie nach Maßgabe dieser Bestimmung erhöhen. Das Verwahrdepot, auf dem die veräußerten Aktien verbucht waren, sollte zugunsten der A & B GmbH bis zum (dinglichen) Eigentumsübergang aller verkauften Aktien, dem sog. "Closing", gesperrt werden. Bis zu diesem Zeitpunkt sollten indes alle Rechte an den veräußerten Aktien --einschließlich der Stimmrechte-- bei den bisherigen Eigentümern verbleiben (§ 2 Abs. 2 Satz 6 des Vertrages). Der dingliche Eigentumsübergang an den veräußerten Aktien stand ferner unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Bezahlung des Kaufpreises (§ 2 Abs. 3 Satz 1 des Vertrages) sowie der Erfüllung der Closing-Bedingungen gemäß § 21 Abs. 2 des Vertrages. Diese Bestimmung sah vor, dass die Übertragung unter der (verzichtbaren) aufschiebenden Bedingung stehe, dass die notwendigen Genehmigungen des Unternehmenszusammenschlusses der zuständigen Kartellbehörden in den USA, Kanada und der EU sowie in Mexiko und Japan endgültig und rechtsverbindlich erteilt oder die einschlägigen Untersagungsfristen abgelaufen sind, ohne dass die betreffenden Behörden das Zusammenschlussvorhaben untersagt haben. Für den Fall, dass die kartellrechtlichen Genehmigungen hinsichtlich der USA, Kanada und der EU endgültig und rechtsverbindlich erteilt oder einschlägige Untersagungsfristen abgelaufen sind, verzichtete die A-GmbH hinsichtlich der Länder Mexiko und Japan bereits mit Abschluss des Vertrages vom 17. März 2003 auf den Eintritt der aufschiebenden Bedingung; dieser Verzicht sollte im Hinblick auf Mexiko nach Ablauf von sechs Monaten und im Hinblick auf Japan nach Ablauf von acht Monaten nach dem "Signing" --dem 17. März 2003--

wirksam werden. Im Übrigen waren die beteiligten Parteien verpflichtet, nach besten Kräften zur Erlangung der notwendigen kartellrechtlichen Genehmigungen zusammenzuwirken. Für die Durchführung von Fusionskontrollverfahren in anderen als den genannten Ländern war die A & B GmbH alleine verantwortlich.

4 Nach § 13 des Vertrages vom 17. März 2003 verpflichteten sich die Verkäufer, alle Maßnahmen zu unterlassen, die den Vollzug des Vertrages nach vernünftiger Beurteilung behindern oder negativ beeinflussen könnten, soweit dies im Rahmen der geltenden Gesetze zulässig sei. Gegenstand der Verpflichtung war insbesondere, das noch den Veräußerern zustehende Stimmrecht in Hauptversammlungen der Gesellschaft gegen Kapitalmaßnahmen der Gesellschaft, Satzungsänderungen, Strukturmaßnahmen und Grundlagenentscheidungen einzusetzen, um einen Erfolg der Transaktion nicht zu behindern.

5 Nach Erteilung der Zustimmung durch die Kartellbehörden in den USA ... und der EU ... verzichtete die A & B GmbH durch Erklärung vom 26. August 2003 auf die weiteren Genehmigungen. Die Zahlung des Kaufpreises und die Übertragung der Aktien erfolgten am 2. September 2003.

6 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin keine Angaben zu der Veräußerung der Anteile an der X-AG. Unter dem 14. März 2005 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) stehenden Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem es den Angaben der Klägerin in ihrer Einkommensteuererklärung folgte. Im Nachgang zu einer in den Jahren 2005 und 2006 bei den Klägern durchgeführten Betriebsprüfung erließ das FA unter dem 15. Februar 2007 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem es unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens Einkünfte aus § 17 Abs. 1 EStG wegen der Veräußerung der Anteile an der X-AG in Höhe von ... € berücksichtigte. Das FA vertrat insoweit die Auffassung, dass das wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Aktien bereits durch die vertragliche Vereinbarung vom 17. März 2003 auf die A & B GmbH übergegangen sei. Zwar sei die Klägerin selbst nicht innerhalb der Fünfjahresfrist i.S. des § 17 Abs. 1 EStG relevant beteiligt gewesen; gleichwohl sei die genannte Regelung anwendbar, da die Rechtsvorgängerin (E) innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu mehr als 1 % am Grundkapital der X-AG und damit relevant beteiligt gewesen und der veräußerte Anteil von der Klägerin unentgeltlich im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erworben worden sei (§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG).

7 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) folgte der Auffassung des FA, wonach das wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Aktien nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse bereits mit Abschluss des Kauf- und Übertragungsvertrages am 17. März 2003 auf die Erwerberin übergegangen sei. Bereits zu diesem Zeitpunkt habe die A & B GmbH eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben, die ihr gegen ihren Willen nicht mehr habe entzogen werden können. Zudem habe sie die mit den Aktien verbundenen wesentlichen Rechte erlangt und mit Abschluss des Vertrages das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung getragen. Zwar habe die A & B GmbH erst am 2. September 2003 durch Übertragung der Aktien von dem (gesperrten) Verwahrdepot auf ein von ihr benanntes Depot Eigenbesitz an den übertragenen Aktien erworben, jedoch habe im Streitfall bereits eine schuldrechtliche Verpflichtung bestanden, die der A & B GmbH eine nicht mehr entziehbare Erwerbsposition eingeräumt habe. Unerheblich sei auch, dass die (dingliche) Übertragung der Aktien unter der aufschiebenden Bedingung der Genehmigung des Zusammenschlusses durch die zuständigen Kartellbehörden gestanden habe, da die Herbeiführung des Bedingungseintritts letztlich allein im Einflussbereich der Käuferin gestanden und eine hohe Wahrscheinlichkeit für die Zustimmung der Kartellbehörden gesprochen habe, da die Parteien andernfalls den Vertrag vom 17. März 2003 nicht geschlossen hätten. An dieser Beurteilung ändere auch nichts, dass zwischenzeitlich ein gutgläubiger Erwerb oder eine Verpfändung der Aktien an einen gutgläubigen Dritten möglich gewesen wäre. Schließlich habe die A & B GmbH durch die vertraglichen Vereinbarungen vom 17. März 2003 auch das Gewinnbezugsrecht für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2003 erworben; auch sei sichergestellt gewesen, dass die Verkäufer ihr Stimmrecht im Innenverhältnis im Interesse der A & B GmbH ausüben werden.

8 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO sowie des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG. Zu Unrecht sei das FG davon ausgegangen, dass die A & B GmbH eine den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums rechtfertigende rechtlich geschützte Position erlangt habe, obwohl diese erst ab dem 2. September 2003 mittelbaren Eigenbesitz an den erworbenen Aktien erlangt hatte; die für den Übergang des besitzlosen wirtschaftlichen Eigentums von der höchstrichterlichen Rechtsprechung aufgestellten zusätzlichen Anforderungen lägen im Streitfall nicht vor. Darüber hinaus habe das FG mit seiner Auslegung des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG das aus Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes abgeleitete verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verletzt. Denn die vom FG zugrunde gelegte nicht veranlagungszeitraumbezogene Auslegung der Schwellenwerte "innerhalb der letzten fünf

Jahre vor Veräußerung" stelle eine nicht zu rechtfertigende echte Rückwirkung bzw. Rückbewirkung von Rechtsfolgen dar.

9 Die Kläger beantragen,

das Urteil des FG vom 12. Februar 2009 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 15. Februar 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. Oktober 2007 dahin zu ändern, dass bei der Festsetzung der Einkommensteuer der Gewinn aus der Veräußerung von Inhaberaktien an der X-AG durch die Klägerin außer Betracht bleibt.

10 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

11 Es vertritt die Auffassung, das FG sei im Streitfall zu Recht nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall zu dem Schluss gekommen, dass das wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Aktien bereits mit Abschluss des Vertrages vom 17. März 2003 auf die Erwerberin übergegangen sei. Auch eine Verletzung des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG liege im Streitfall nicht vor.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin im Streitjahr einen Gewinn i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG aus der Veräußerung von Aktien der X-AG erzielt hat.

13 1. 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. Hat der Veräußerer den veräußerten Anteil innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben, so gilt Satz 1 entsprechend, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre i.S. von Satz 1 beteiligt war (§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG). Eine Veräußerung i.S. von § 17 EStG wird mit der Übertragung des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums i.S. von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO auf den Erwerber verwirklicht (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Oktober 2008 IX R 73/06, BFHE 223, 145, BStBl II 2009, 140, m.w.N.).

14 a) Das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil geht nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO auf einen Erwerber über, wenn der Käufer des Anteils

(1) 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil in BFHE 223, 145, BStBl II 2009, 140) und

(2) die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht, vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2001 VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640) sowie (3) das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (vgl. BFH-Urteile vom 10. März 1988 IV R 226/85, BFHE 153, 318, BStBl II 1988, 832; vom 11. Juli 2006 VIII R 32/04, BFHE 214, 326, BStBl II 2007, 296).

15 Ein besitzloses wirtschaftliches Eigentum setzt weiter voraus, dass der Inhaber des zivilrechtlichen Eigentums bezüglich des Wirtschaftsguts allein den Weisungen des anderen zu folgen verpflichtet ist und dieser jederzeit die Herausgabe (Übertragung des Eigentums an sich) verlangen kann (vgl. BFH-Urteile vom 29. Oktober 1986 II R 229/81, BFH/NV 1988, 20; vom 20. November 2003 III R 4/02, BFHE 203, 564, BStBl II 2004, 305).

16 b) Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ist nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu bestimmen. Eine von der zivilrechtlichen Inhaberstellung abweichende Zuordnung eines Wirtschaftsguts kann deshalb auch anzunehmen sein, wenn die vorstehend genannten Voraussetzungen nicht in vollem Umfang erfüllt sind. Demgemäß ist auch bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums nicht das formal Erklärte oder formal-rechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte

ausschlaggebend (BFH-Urteile vom 15. Februar 2001 III R 130/95, BFH/NV 2001, 1041, unter II. 1. b; in BFHE 214, 326, BStBl II 2007, 296, und in BFHE 223, 145, BStBl II 2009, 140).

17 2. Nach diesen Grundsätzen ging das wirtschaftliche Eigentum an den maßgeblichen Aktien der Klägerin nicht vor Ablauf der in § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG maßgeblichen Fünfjahresfrist auf die Erwerberin, die A & B GmbH, über. Die entgegenstehende Auffassung des FG ist nicht von ausreichenden Feststellungen getragen.

18 a) Zu Unrecht geht das FG davon aus, dass die Voraussetzungen für den Übergang eines besitzlosen wirtschaftlichen Eigentums an den Aktien im Streitfall erfüllt sind. Aus den im Vertrag vom 17. März 2003 getroffenen und im Tatbestand des angefochtenen Urteils wiedergegebenen Vereinbarungen geht vielmehr zweifelsfrei hervor, dass die Klägerin gerade nicht verpflichtet war, in Bezug auf die zu übertragenden Aktien allein den Weisungen der Erwerberin, der A & B GmbH, zu folgen. Insbesondere § 13 des Vertrages vom 17. März 2003 kann nicht im Sinne einer stimmrechtsbezogenen Weisungsabhängigkeit der Klägerin verstanden werden, handelt es sich doch lediglich um eine Regelung, die im Falle einer Schadenersatzforderung wegen "Behinderung des Erfolgs der Transaktion" zur Konkretisierung der vertraglichen Pflichten der Verkäuferseite dienen soll. Schon aus diesem Grund kommt eine von der Grundregel des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 3. Alt. AO abweichende Zurechnung nicht in Betracht.

19 b) Entgegen der Auffassung des FG kommt ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auch nicht nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO in Betracht. Nach den zwischen den Vertragsbeteiligten geltenden Vereinbarungen in § 2 Abs. 2 Satz 6 des Kauf- und Übertragungsvertrages vom 17. März 2003 sind bis zum Zeitpunkt des dinglichen Eigentumsübergangs "... alle Rechte aus den verkauften Aktien ... einschließlich der Stimmrechte ..." bei den bisherigen Eigentümern verblieben. Danach fehlt es an dem für die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO erforderlichen Übergang wesentlicher, mit dem Anteil verbundener Rechte auf den Erwerber innerhalb der Frist des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG. Aus dem Umstand, dass auf der anderen Seite das Gewinnbezugsrecht für Geschäftsjahre vom 1. Januar 2003 an und etwaige Bezugsrechte im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 17. März 2003 an übergehen sollten, ergibt sich nichts Gegenteiliges; denn die Übertragung lediglich dieser Rechte auf die A & B GmbH könnte die Annahme eines Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO alleine nicht rechtfertigen. Im Übrigen kommt dieser Abrede nach dem wesentlichen Gehalt der getroffenen vertraglichen Vereinbarungen in erster Linie ein kaufpreisbestimmender Charakter zu.

20 3. Auf die von den Klägern in ihrer Revisionsschrift hervorgehobenen weiteren Fragen, ob die im Streitfall maßgebliche Regelung des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG von Verfassungs wegen einer korrigierenden Auslegung bedarf und ob ein Erwerber von Kapitalgesellschaftsanteilen auch schon vor Erteilung einer kartellrechtlichen Genehmigung wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile werden kann (s. hierzu BFH-Urteil vom 25. Juni 2009 IV R 3/07, BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182), kommt es danach nicht mehr an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de