Urteil vom 04. Oktober 2016, IX R 8/15

Keine Minderung des Veräußerungsverlusts i.S. des § 17 EStG oder des Verlusts aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG durch eigenständige Schadensersatzleistung eines Dritten

ECLI:DE:BFH:2016:U.041016.IXR8.15.0

BFH IX. Senat

EStG § 10d Abs 4 S 4, EStG § 10d Abs 4 S 5, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 2, EStG § 22 Nr 2, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, HGB § 255 Abs 1 S 3, EStG § 24 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 16. Dezember 2014, Az: 8 K 2065/12

Leitsätze

Leistet eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wegen eines fehlerhaften Bestätigungsvermerks im Rahmen eines Vergleichs Schadensersatz an den Erwerber von Gesellschaftsanteilen, mindert dies beim Erwerber nicht die Anschaffungskosten der Anteile. Hat der Erwerber die Anteile bereits veräußert, erhöht die Zahlung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft auch nicht den Veräußerungserlös .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 17. Dezember 2014 8 K 2065/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um die Änderung einer bestandskräftigen Verlustfeststellung zum 31. Dezember 2002 nach § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr (2002) maßgeblichen Fassung (EStG).

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. In den Jahren 1999 bis 2002 erwarb der Kläger Aktien der X AG. Aus der Veräußerung der Aktien im Jahr 2002 entstanden dem Kläger infolge eines Kurseinbruchs hohe Verluste. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2002 begehrten die Kläger die steuerliche Berücksichtigung der Veräußerungsverluste unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens in Höhe von 1.885.162 € im Rahmen des § 17 EStG und in Höhe von 965.068 € im Rahmen des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die geltend gemachten Verluste im Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2002 vom 30. April 2009. Der Feststellungsbescheid wurde bestandskräftig.

3 Bereits im Jahr 2003 nahm der Kläger die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Y sowie drei dort angestellte Wirtschaftsprüfer, die seinerzeit die Jahresabschlüsse der X AG geprüft und insoweit uneingeschränkte Bestätigungsvermerke erteilt hatten, zivilrechtlich auf Schadensersatz in Anspruch. Vertragliche Beziehungen zwischen dem Kläger und der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Y bestanden nicht. Zur Beendigung des Rechtsstreits schlossen der Kläger und Y in 2007 vor dem Landgericht einen gerichtlichen Vergleich, in dem sich Y gegen Zurücknahme der Klage verpflichtete, an den Kläger einen Betrag von 3.000.000 € zu zahlen sowie einer vom Kläger zu bestimmenden Einrichtung einen Betrag von 750.000 € zuzuwenden. Darüber hinaus einigten sich die

Vertragsparteien darauf, den Inhalt der Vereinbarung und die diesbezüglich geführten Gespräche vertraulich zu behandeln.

4 Am 25. Oktober 2011 erließ das FA einen nach § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2002, in dem es den verbleibenden Verlustvortrag um den von Y geleisteten Schadensersatz minderte. Denn die auf Grundlage des gerichtlichen Vergleichs geleistete Zahlung habe den aus der Veräußerung erzielten Verlust wirtschaftlich gemindert und stelle insoweit ein rückwirkendes Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) dar. Mit Bescheid vom 6. Dezember 2011 hat das FA die Verlustfeststellung aus hier nicht streitigen Gründen erneut geändert.

5 Nach erfolglosem Einspruch gab das Finanzgericht (FG) der hiergegen gerichteten Klage statt und entschied, das FA habe zu Unrecht den Verlustfeststellungsbescheid geändert. Entgegen der Auffassung des FA stelle die von Y aufgrund des gerichtlichen Vergleichs geleistete Entschädigungszahlung kein rückwirkendes Ereignis dar. Hierdurch sei weder der Anschaffungspreis der Aktien gemindert noch der Veräußerungserlös erhöht worden. Die Zahlung habe keinerlei Auswirkungen auf den Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang. Es handele sich insoweit vielmehr um eine Leistung eines Dritten, die auf einem neuen, eigenständigen Rechtsgrund beruht habe.

6 Mit seiner Revision vertritt das FA weiter die Auffassung, dass die von Y erhaltene Schadensersatzleistung bei wirtschaftlicher Betrachtung die Aufwendungen für die Anschaffung der Aktien und damit den Veräußerungsverlust des Klägers nachträglich gemindert habe. Die Zahlung sei letztlich als Entschädigung für die entgangenen Einnahmen aus dem Verkauf der Aktien zu bewerten. Entgegen der Auffassung des FG sei die Zahlung daher als ein nachträgliches Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anzusehen, das auf den Zeitpunkt der Veräußerung der Aktien zurückgewirkt habe.

7 Das FA beantragt,
das Urteil des FG vom 17. Dezember 2014 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die von Y nachträglich im Jahr 2007 geleistete Schadensersatzzahlung keine Auswirkungen auf den geltend gemachten Verlust aus der Veräußerung der Aktien hatte und folglich der bestandskräftige Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2002 vom 30. April 2009 nicht geändert werden durfte (§ 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). Entgegen der Auffassung des FA führt die Schadensersatzzahlung nicht zu einer rückwirkenden Verminderung der im Jahr 2002 erzielten Veräußerungsverluste aus § 17 EStG und § 23 EStG. Die Zahlung von Y ist kein Ereignis, das i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auf den Zeitpunkt der Aktienveräußerung zurückwirkt.

10 1. Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid u.a. zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Ob ein Ereignis steuerrechtlich zurückwirkt, richtet sich nach dem materiellen Recht, hier also nach § 17 EStG und § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. August 2003 VIII R 67/02, BFHE 203, 309, BStBl II 2004, 107, m.w.N.; vom 19. August 2009 I R 3/09, BFHE 226, 486, BStBl II 2010, 249, und vom 23. Mai 2012 IX R 32/11, BFHE 237, 234, BStBl II 2012, 675).

11 a) Der Veräußerungsgewinn i.S. von § 17 Abs. 1 EStG ist gemäß Abs. 2 Satz 1 der Vorschrift der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt.

12 aa) Der Veräußerungsgewinn oder -verlust i.S. des § 17 Abs. 1 EStG ist grundsätzlich für den Zeitpunkt zu ermitteln, in dem er entstanden ist. Dies ist regelmäßig der Zeitpunkt der Veräußerung (BFH-Urteil vom 20. Juli 2010 IX R 45/09, BFHE 230, 380, BStBl II 2010, 969). Aus dem punktuellen Erfassen des Veräußerungsverlusts folgt zwar,

dass später eintretende Veränderungen der in die Ermittlung des Veräußerungsverlusts einfließenden Faktoren grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Entstehens des Veräußerungsverlusts zurückzubeziehen sind (BFH-Urteile vom 20. November 2012 IX R 34/12, BFHE 240, 8, BStBl II 2013, 378, und vom 13. Oktober 2015 IX R 43/14, BFHE 251, 326, BStBl II 2016, 212). Ist die Gegenleistung indes bereits erbracht und die Anteilsveräußerung vollzogen, liegt eine materiell-rechtliche und deshalb nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auch verfahrensrechtliche Rückwirkung auf das abgeschlossene Rechtsgeschäft nur vor, wenn der Rechtsgrund für die später geleistete Zahlung im ursprünglichen Rechtsgeschäft --hier der Anteilsveräußerung-- angelegt ist (BFH-Urteile vom 14. Juni 2005 VIII R 14/04, BFHE 210, 278, BStBl II 2006, 15; in BFHE 237, 234, BStBl II 2012, 675; in BFHE 240, 8, BStBl II 2013, 378, und vom 19. März 2013 IX R 65/10, BFH/NV 2013, 1085).

13 Dementsprechend kann sich der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft rückwirkend ändern, wenn die Vertragsparteien der Anteilsveräußerung wegen Streitigkeiten über die Wirksamkeit oder den Inhalt des Vertrages einen Vergleich schließen und den Veräußerungspreis rückwirkend vermindern oder erhöhen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 203, 309, BStBl II 2004, 107, und in BFHE 226, 486, BStBl II 2010, 249). Entsprechendes gilt in Bezug auf eine nachträgliche Erhöhung oder Minderung der Anschaffungskosten. So führt beispielsweise eine nachträgliche Teilzahlungsvereinbarung bezüglich der Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft zu einer rückwirkenden Reduzierung der (nachträglichen) Anschaffungskosten (BFH-Urteil in BFHE 240, 8, BStBl II 2013, 378), da diese allein in der Bürgschaftsverpflichtung und damit im ursprünglichen --zu den nachträglichen Anschaffungskosten führenden-- Rechtsgeschäft angelegt ist. Ist die nach Vollziehung der Veräußerung geleistete Zahlung jedoch Gegenstand eines selbständigen Rechtsgeschäfts, das nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung steht, wirkt diese nicht auf den Zeitpunkt des Entstehens des Veräußerungsverlusts zurück (BFH-Urteile in BFHE 210, 278, BStBl II 2006, 15, sowie in BFH/NV 2013, 1085).

14 bb) Veräußerungspreis i.S. von § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Wert der Gegenleistung, die der Veräußerer durch Abschluss des dinglichen Veräußerungsgeschäfts am maßgebenden Stichtag erlangt; dazu gehört alles, was der Veräußerer durch Abschluss des dinglichen Veräußerungsgeschäfts als Gegenleistung erhält (BFH-Urteil in BFHE 251, 326, BStBl II 2016, 212).

15 Hierzu können auch Leistungen von einem Dritten gehören, die der Veräußerer in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile erhält (BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 IX R 97/07, BFH/NV 2009, 9 unter Bezugnahme auf BFH-Urteil vom 7. November 1991 IV R 14/90, BFHE 166, 527, BStBl II 1992, 457) und die daher bei wirtschaftlicher Betrachtung als Bestandteil des Veräußerungspreises anzusehen sind (vgl. zur möglichen Einbeziehung von Erstattungsleistungen Dritter BFH-Urteil vom 21. Oktober 1990 I R 43, 44/98, BFHE 190, 377, BStBl II 2000, 424). Beruht die Leistung des Dritten jedoch auf einem rechtlich und wirtschaftlich eigenständigen Rechtsgrund und kommt ihr daher eine eigene wirtschaftliche Bedeutung zu, gehört sie nicht zu dem Veräußerungsentgelt nach § 17 EStG (vgl. zur nachträglichen Entschädigung für den erlittenen Substanzverlust der veräußerten Beteiligung BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 1085; zur Entschädigung für ein neben der Veräußerung vereinbartes Wettbewerbsverbot BFH-Urteil vom 21. September 1982 VIII R 140/79, BFHE 137, 407, BStBl II 1983, 289; zur Frage der Anschaffungskostenminderung aufgrund einer Schadensersatzleistung BFH-Urteil vom 26. März 1992 IV R 74/90, BFHE 169, 123, BStBl II 1993, 96).

16 cc) Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Nach § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB sind von den Anschaffungskosten Anschaffungspreisminderungen abzusetzen. Die Anschaffungspreisminderungen umfassen dabei nicht nur Kaufpreisnachlässe, sondern nach dem Zweck des Anschaffungskostenprinzips ganz allgemein Ermäßigungen der Anschaffungskosten und damit auch Rückflüsse von im Zusammenhang mit dem Erwerb geleisteten Aufwendungen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 169, 123, BStBl II 1993, 96, und vom 20. August 2013 IX R 5/13, BFH/NV 2014, 312).

17 Eine Anschaffungspreisminderung in diesem Sinne kann daher auch darin liegen, dass Anschaffungsnebenkosten oder Anschaffungsausgaben von Dritten erstattet oder vergütet werden, sofern hierhin nicht ein Entgelt für eine Leistung des Empfängers liegt (BFH-Urteile vom 26. Februar 2002 IX R 20/98, BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796, und in BFH/NV 2014, 312). Die Annahme einer Ermäßigung der Anschaffungskosten i.S. von § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB setzt jedoch voraus, dass zwischen der Schadensersatzleistung des Dritten und dem Anschaffungsvorgang ein hinreichend wirtschaftlicher Zusammenhang vorliegt. Dieser ist gegeben, wenn der maßgebende Anlass für den Minderungsvorgang in der Anschaffung liegt (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 312), so dass der Zufluss von Gütern in Geld oder Geldeswert als Rückführung von Anschaffungskosten bewertet werden kann (BFH-Urteil in BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796). Beruht die Schadensersatzleistung des Dritten hingegen auf einem rechtlich und

wirtschaftlich eigenständigen Rechtsgrund, führt die Leistung des Dritten nicht zu einer Anschaffungspreisminderung.

18 b) Nach diesen Maßstäben ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die Schadensersatzzahlung von Y im Jahr 2007 weder materiell-rechtlich noch verfahrensrechtlich auf den Zeitpunkt des Entstehens des Veräußerungsverlusts im Jahr 2002 zurückwirkt. Die Entschädigungsleistung hat weder den Veräußerungspreis der Aktien erhöht noch deren Anschaffungskosten gemindert und mithin auch nicht den im Streitjahr zu erfassenden Veräußerungsverlust i.S. des § 17 Abs. 2 EStG beeinflusst.

19 Das FG hat diese --auf der Basis der Rechtsprechung des BFH beruhende-- Auffassung damit begründet, dass Y die Entschädigungszahlung nach Vollziehung der Anteilsveräußerung aufgrund des mit dem Kläger im Rahmen des zivilrechtlichen Schadensersatzprozesses geschlossenen Vergleichs und damit aufgrund einer eigenständigen, nicht mit der Anschaffung oder Veräußerung der Aktien in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Rechtsgrundlage geleistet habe. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie ist in sich schlüssig und lässt insbesondere keine Verstöße gegen die Denkgesetze und allgemeinen Erfahrungssätze erkennen. Der BFH ist daher an diese zu den tatsächlichen Feststellungen gehörende Gesamtwürdigung des FG gebunden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO).

20 Die Schadensersatzleistung von Y beruht nach den Feststellungen des FG letztlich darauf, dass Y als Abschlussprüferin der Jahresabschlüsse der X AG uneingeschränkte Bestätigungsvermerke erteilt und der Kläger im Vertrauen auf deren Richtigkeit die Aktien der X AG gekauft hat. Vertragliche Beziehungen des Klägers zu Y im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Veräußerung der Aktien bestanden nicht. Nach den Feststellungen des FG ist darüber hinaus nicht ersichtlich, dass Y unmittelbar in die Vermittlung der Aktien eingebunden gewesen wäre. Dass die Entschädigungszahlung wirtschaftlich den Vermögensverlust nachträglich ausgeglichen hat, hat das FG in diesem Zusammenhang zu Recht als unerheblich angesehen. Denn maßgeblicher Anknüpfungspunkt für den Vergleichsvertrag war nicht der Veräußerungs- bzw. ursprüngliche Anschaffungsvorgang als solcher, sondern die Erteilung eines unzutreffenden Bestätigungsvermerks und damit eine eigene Pflichtverletzung von Y.

21 c) Soweit die Beteiligten den aus der Veräußerung der Aktien erlittenen Verlust den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zugeordnet haben, kommt eine rückwirkende Korrektur des Veräußerungsverlusts infolge des geleisteten Schadensersatzes ebenfalls nicht in Betracht.

22 aa) Nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unterliegen private Veräußerungsgeschäfte insbesondere bei Wertpapieren als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Gewinn oder Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften ist nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits.

23 bb) Anders als der Veräußerungsgewinn oder -verlust nach § 17 EStG ist der Gewinn oder Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nach § 11 Abs. 1 EStG im Jahr des Zuflusses des Veräußerungserlöses zu versteuern (BFH-Urteile vom 2. April 1974 VIII R 76/69, BFHE 112, 348, BStBl II 1974, 540, und vom 17. Juli 1991 X R 6/91, BFHE 165, 85, BStBl II 1991, 916). Insoweit kann dahinstehen, inwieweit nachträgliche Änderungen des Veräußerungserlöses oder der Anschaffungskosten überhaupt materiell-rechtlich und verfahrensrechtlich auf den Zeitpunkt des Entstehens des Veräußerungsgewinns oder -verlusts zurückwirken (vgl. hierzu einerseits BFH-Urteil in BFHE 112, 348, BStBl II 1974, 540; andererseits BFH-Urteil vom 3. Juni 1992 X R 91/90, BFHE 168, 272, BStBl II 1992, 1017; zum Meinungsstand in der Literatur z.B. Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Rz 293, 295; Wernsmann, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 23 Rz D 39; Blümich/Glenk, § 23 EStG Rz 221). Jedenfalls entfaltet die von einem Dritten aufgrund einer eigenständigen, nicht mit der Anschaffung oder Veräußerung der Aktien unmittelbar im Zusammenhang stehenden Rechtsgrundlage geleistete Schadensersatzzahlung keine Rückwirkung.

24 2. Der Senat kann im Streitfall offenlassen, ob die Schadensersatzzahlung als nicht steuerbare Entschädigung für den Substanzverlust der Aktien an der X AG anzusehen war oder als Entschädigung nach § 17 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a oder Buchst. b EStG oder als Gegenleistung für bestimmte Verhaltenspflichten als sonstige Leistung nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbar ist. Wie das FG zutreffend angenommen hat, wäre die Leistung in den beiden letztgenannten Fällen nicht bereits im Streitjahr, sondern erst im Jahr 2007, als sie dem Kläger tatsächlich zugeflossen ist (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG), zu erfassen.

25 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de