Urteil vom 06. Dezember 2016, IX R 49/15

Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften - Rückabwicklung der Veräußerung - rückwirkendes Ereignis - Anschaffung

ECLI:DE:BFH:2016:U.061216.IXR49.15.0

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 4, EStG VZ 2006

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. November 2014, Az: 9 K 10128/11

Leitsätze

Die Rückabwicklung eines noch nicht beiderseits vollständig erfüllten Kaufvertrags ist aus der Sicht des früheren Veräußerers keine Anschaffung der zurückübertragenen Anteile, sondern sie führt bei ihm zum rückwirkenden Wegfall eines bereits entstandenen Veräußerungsgewinns; beim früheren Erwerber liegt keine Veräußerung vor (entgegen BFH-Urteil vom 21. Oktober 1999 I R 43, 44/98, BFHE 190, 377, BStBl II 2000, 424, insoweit aufgegeben) .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26. November 2014 9 K 10128/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) und ihr im Januar 2006 verstorbener Ehemann M werden in den Streitjahren (2004 und 2006) zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Streitig ist zum einen, in welcher Höhe M (2004) im Zusammenhang mit Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto einer Kapitalgesellschaft einen Veräußerungsgewinn gemäß § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielt hat. Zum andern ist streitig, in welcher Höhe die Klägerin (2006) aus der Veräußerung von Geschäftsanteilen einen Veräußerungsgewinn gemäß § 17 EStG erzielt hat. Beides hängt davon ab, ob bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns jeweils die historischen Anschaffungskosten der Anteile zugrunde zu legen sind oder ob M sämtliche Anteile im Jahr 2001 nach einer gescheiterten Veräußerung zu höheren Anschaffungskosten zurückerworben hat.

2 M war ursprünglich mit drei Geschäftsanteilen zu insgesamt etwas mehr als 13 % am Stammkapital der A-GmbH beteiligt. Die historischen Anschaffungskosten für die Anteile betrugen zusammen 800.000 DM (409.033,50 €). M war außerdem mit zwei Geschäftsanteilen zu insgesamt 50 % am Stammkapital der B-GmbH beteiligt. Die historischen Anschaffungskosten für diese Geschäftsanteile betrugen zusammen 250.000 DM (127.822,97 €).

3 Mit Vertrag vom 29. Dezember 1998 veräußerte und übertrug M zwei der drei Geschäftsanteile an der A-GmbH sowie seine beiden Anteile an der B-GmbH an die D Holding AG (D) mit Sitz in ... Der Kaufpreis betrug 4.940.000 DM (2.525.781,89 €) und 15.504.300 DM (7.927.222,71 €). D gab am 29. Dezember 1998 außerdem zugunsten von M ein unwiderrufliches Angebot zum Erwerb des dritten Geschäftsanteils an der A-GmbH ab. Das Angebot war ursprünglich befristet. Es wurde von D mehrfach verlängert, zuletzt bis zum 31. März 2001.

4 Zur Abwendung drohender Zahlungsunfähigkeit der A-GmbH schlossen M und D im Mai 1999 ein Stillhalteabkommen, in dem sich M zur Stundung des Kaufpreises verpflichtete. D verpflichtete sich im Gegenzug, sich bis zur vollständigen Zahlung des Kaufpreises jeder Einflussnahme auf die Geschäftsführung der A-GmbH zu

enthalten. D durfte die Geschäftsanteile jedoch zu ihren Gunsten verpfänden, was auch geschah. Die Stundung des Kaufpreises war befristet. M verlängerte sie jedoch mehrfach, zuletzt bis zum 31. März 2001. D entrichtete den vereinbarten Kaufpreis nicht.

5 Am 30. März 2001 vereinbarten M und D die Rückabwicklung sämtlicher Verträge (sofortige Rückabtretung sämtlicher Anteile an der A-GmbH und B-GmbH an M, Wegfall der Zahlungsverpflichtungen der D gegenüber M, Widerruf des Angebots der D zum Erwerb des dritten Geschäftsanteils an der A-GmbH). Dieser Vertrag wurde wie vereinbart durchgeführt.

6 Im Jahr 2004 erhielt M gemäß Beschluss vom 7. Januar 2004 eine Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto der A-GmbH in Höhe von 3.858.498 €. Bereits im Jahr 2002 hatte M Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto der A-GmbH in Höhe von 169.300 DM (86.561,72 €) erhalten.

7 M ist beerbt worden von seiner Ehefrau, der Klägerin, und den drei gemeinsamen Töchtern. Im Februar 2006 setzten sich die Miterben über den Nachlass auseinander. Die Klägerin erhielt unentgeltlich u.a. die Geschäftsanteile an der A-GmbH und an der B-GmbH. Mit Vertrag vom 7. Juli 2006 veräußerte die Klägerin sämtliche Anteile an der A-GmbH und der B-GmbH. Der Veräußerungserlös betrug 10.431.893,38 €, die Veräußerungskosten beliefen sich auf 107.110,63 €.

8 Im Einkommensteuerbescheid der Klägerin für 1998 ist ein Veräußerungsgewinn aus dem Vertrag vom 29. Dezember 1998 nach dessen Rückabwicklung nicht mehr erfasst. Der Bescheid ist bestandskräftig.

9 In ihrer Einkommensteuererklärung für 2004 machten die Klägerin und M keine Angaben zu den Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto bei der A-GmbH. Der Einkommensteuerbescheid für 2004 erging zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

10 In ihrer Einkommensteuererklärung für 2006 erklärte die Klägerin einen Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung der Geschäftsanteile an der A-GmbH und der B-GmbH in Höhe von 1.886.734 €.

11 In der Zeit von April 2008 bis März 2009 führte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) eine Außenprüfung bei der Klägerin als Rechtsnachfolgerin nach M u.a. für die Einkommensteuer 2002 bis 2006 durch. Der Prüfer vertrat die Auffassung, die Rückabwicklung der Verträge vom 29. Dezember 1998 im März 2001 wirke auf den Zeitpunkt der Veräußerung (Dezember 1998) zurück. Die in den Streitjahren 2004 und 2006 erzielten Veräußerungsgewinne seien deshalb unter Berücksichtigung der historischen Anschaffungskosten zu ermitteln. Danach habe M im Jahr 2004 einen Veräußerungsgewinn von 3.536.026,22 € erzielt. Ein Teil davon (1.730.100 €) sei allerdings vorrangig als verdeckte Gewinnausschüttung zu erfassen (Veräußerungsgewinn danach: 1.805.926,22 €). Die Klägerin habe 2006 einen Veräußerungsgewinn von 10.196.959,78 € erzielt (steuerpflichtig: 5.098.479 €).

12 Dem folgte das FA, änderte den Einkommensteuerbescheid für 2004 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung und erließ den Einkommensteuerbescheid für 2006 mit entsprechendem Inhalt. Die Einsprüche hatten keinen Erfolg.

13 Mit der dagegen gerichteten Klage begehrte die Klägerin die Berücksichtigung höherer Anschaffungskosten. Die Rückabwicklung der Verträge von Dezember 1998 im März 2001 sei als Anschaffungsvorgang zu behandeln. Die Anschaffungskosten entsprächen dem Wert der erlassenen Kaufpreisforderung.

14 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts und eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör.

15 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 26. November 2014 9 K 10128/11 aufzuheben und die Bescheide für 2004 und 2006 über Einkommensteuer vom 26. Mai 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2011 dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer 2004 auf ... € und die Einkommensteuer 2006 auf ... € festgesetzt werden.

16 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die in den Jahren 2004 und 2006 erzielten Veräußerungsgewinne zu Recht unter Berücksichtigung der historischen Anschaffungskosten ermittelt. Die Rückabwicklung der Verträge von Dezember 1998 im März 2001 ist ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung und keine Anschaffung. Der geltend gemachte Verfahrensmangel greift nicht durch (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).

18 1. Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der in den Streitjahren (2004 und 2006) geltenden Fassung 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. Als Veräußerung gilt auch die Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes, es sei denn, dass die Bezüge zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören (§ 17 Abs. 4 EStG).

19 Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass M im Jahr 2004 im Zusammenhang mit Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto der A-GmbH einen gemäß § 17 EStG steuerbaren Vorgang verwirklicht hat und dass die Klägerin im Jahr 2006 einen steuerbaren Veräußerungsgewinn i.S. von § 17 EStG erzielt hat.

20 2. Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Bei einer Ausschüttung oder Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto ist als Veräußerungspreis der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft anzusehen (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG). Hat der Veräußerer den Anteil unentgeltlich erworben, so sind als Anschaffungskosten des Anteils die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgebend, der den Anteil zuletzt entgeltlich erworben hat.

21 Unstreitig ist danach ferner, dass die von M erhaltenen Zahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto der A-GmbH mit dem Nominalwert zu bewerten sind und dass die Klägerin bei der Ermittlung des von ihr 2006 erzielten Veräußerungsgewinns die Anschaffungskosten des M abziehen darf, da sie dessen Geschäftsanteile im Wege der Erbauseinandersetzung unentgeltlich erworben hat.

22 3. Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sämtliche Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben, ihn also von der fremden in die eigene Verfügungsmacht zu überführen. Eine Übertragung der Verfügungsmacht findet zwar auch statt, wenn ein teilweise erfüllter Veräußerungsvorgang später rückgängig gemacht wird. In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist jedoch anerkannt, dass die Rückabwicklung eines beiderseits noch nicht vollständig erfüllten Kaufvertrags keine Anschaffung ist, soweit das spätere Ereignis mit steuerlicher Wirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückwirkt. Die Rückübertragung der Verfügungsmacht stellt in diesem Fall keinen gesonderten marktoffenbaren Vorgang, sondern nur einen notwendigen Teilakt im Rahmen der Rückabwicklung dar (vgl. Senatsurteil vom 27. Juni 2006 IX R 47/04, BFHE 214, 267, BStBl II 2007, 162, zu § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, bestätigt durch Senatsurteil vom 28. Oktober 2009 IX R 17/09, BFHE 227, 349, BStBl II 2010, 539, zu § 17 Abs. 1 EStG).

23 a) Der Große Senat des BFH hat zu § 16 Abs. 2 EStG entschieden, dass es nur auf den tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn ankommt. Dies erfordert es, später eintretende Veränderungen beim ursprünglich vereinbarten Veräußerungspreis solange und soweit materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückzubeziehen, als der Erwerber seine Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises noch nicht erfüllt hat. Dabei ist es unerheblich, welche Gründe für die Minderung oder Erhöhung des (tatsächlich erzielten) Erlöses maßgebend waren (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, zu Forderungsausfall). Entsprechendes gilt für die Ermittlung des Veräußerungspreises i.S. des § 17 Abs. 2 EStG (vgl. BFH-Urteile vom 21. Dezember 1993 VIII R 69/88, BFHE 174, 324, BStBl II 1994, 648, und vom 23. Mai 2012 IX R 32/11, BFHE 237, 234, BStBl II 2012, 675).

24 b) In Fortentwicklung dieser Rechtsprechung hat der erkennende Senat entschieden, dass es für die Bewertung der als Gegenleistung (Veräußerungspreis) erhaltenen Sachgüter auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Erfüllung der Gegenleistungspflicht ankommt, wenn sie von den Verhältnissen im Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns abweichen. Nach Maßgabe dieser Rechtsprechung wirkt auch eine Veränderung der

wertbestimmenden Umstände (dort: Börsenkurs) materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns zurück. Der Senat ist damit der Auffassung entgegen getreten, die eine materielle Rückwirkung nachträglicher Veränderungen nur beim Vorliegen vertraglicher Leistungsstörungen annehmen wollte (zum Ganzen vgl. Senatsurteil vom 13. Oktober 2015 IX R 43/14, BFHE 251, 326, BStBl II 2016, 212, m.w.N.).

25 c) Diese Rechtsprechung betrifft ausdrücklich nur Umstände, die sich auf die Höhe des Veräußerungspreises auswirken. Sie ist jedoch zu übertragen auf die Frage, ob ein Anschaffungsvorgang dem Grunde nach anzunehmen ist (so schon BFH-Urteil in BFHE 174, 324, BStBl II 1994, 648). Der Fall, dass der Veräußerungspreis rückwirkend in voller Höhe entfällt, ist danach genauso zu behandeln wie der Fall, dass die Veräußerung insgesamt rückgängig gemacht wird. Dies gebietet der Zweck des § 17 EStG, nur den tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn zu erfassen. Danach liegt grundsätzlich eine steuerlich zurückwirkende Rückabwicklung und keine Veräußerung/Anschaffung vor, wenn der ursprüngliche Vertrag im Zeitpunkt der Rückabwicklung noch nicht beiderseits vollständig erfüllt war. Unerheblich ist dagegen, ob der Vertrag wegen einer Leistungsstörung rückabgewickelt worden ist, und ob eine Leistungsstörung wirklich vorlag (vgl. BFH-Urteil in BFHE 251, 326, BStBl II 2016, 212, Rz 20). Darin liegt keine unzulässige Durchbrechung des Grundsatzes, wonach ein einmal verwirklichter Sachverhalt im Steuerrecht nicht einvernehmlich rückgängig gemacht werden kann. Ihre Rechtfertigung findet diese Ausnahme in § 17 EStG und der dort gebotenen Stichtagsbetrachtung (so schon BFH-Urteil in BFHE 174, 324, BStBl II 1994, 648).

26 d) Etwas anderes gilt nach der Rechtsprechung, wenn die Gegenleistung vollständig erfüllt ist. Eine Rückabwicklung des Vertrags nach diesem Zeitpunkt wirkt materiell-rechtlich nur dann zurück, wenn der Rechtsgrund für die spätere Änderung im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt war (vgl. BFH-Urteile vom 19. August 2003 VIII R 67/02, BFHE 203, 309, BStBl II 2004, 107; in BFHE 251, 326, BStBl II 2016, 212; zustimmend Hils, Deutsches Steuerrecht 2016, 1345, 1352).

27 e) War ein Veräußerungsgewinn bereits entstanden, bewirkt die steuerlich zurückwirkende Rückabwicklung des Vorgangs, dass der Veräußerungsgewinn rückwirkend entfällt. Dies schließt es zugleich aus, den Vorgang der Rückabwicklung aus der Sicht des ursprünglichen Veräußerers als Anschaffung zu behandeln.

28 4. Nach diesen Maßstäben hat das FG ohne Rechtsfehler die im März 2001 zwischen M und D vereinbarte Rückabwicklung der Verträge vom 29. Dezember 1998 als materiell zurückwirkendes Ereignis behandelt und eine Anschaffung im Jahr 2001 verneint.

29 a) Nach den insoweit bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hatte M die am 29. Dezember 1998 veräußerten Geschäftsanteile an der A-GmbH und der B-GmbH zivilrechtlich wirksam an die Erwerberin D abgetreten. Diese hatte in der Folgezeit über die Anteile verfügt und sie z.B. im eigenen Namen verpfändet. Das FG ist deshalb zu Recht davon ausgegangen, dass M seine Verpflichtung aus den Verträgen vom 29. Dezember 1998 an diesem Tag erfüllt hatte. Damit war zugleich der Anspruch auf die Gegenleistung realisiert und ein Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG entstanden. Auf die Stundung der Kaufpreisforderung kommt es nicht an. Die Verträge vom 29. Dezember 1998 waren bis zu ihrer Rückabwicklung nicht vollständig erfüllt. Das FG hat insoweit festgestellt, dass der Kaufpreis von der Erwerberin zu keinem Zeitpunkt gezahlt worden ist. Darin lag zugleich eine Leistungsstörung, die M unter weiteren Voraussetzungen auch zum Rücktritt vom Vertrag berechtigt hätte.

30 b) Die am 30. März 2001 vereinbarte und durchgeführte einvernehmliche Rückabwicklung der Verträge vom 29. Dezember 1998 wirkt deshalb steuerlich auf den Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns zurück mit der Folge, dass der entstandene Veräußerungsgewinn rückwirkend entfallen ist. Dies schließt es aus, den Vorgang zugleich als Anschaffung zu behandeln. M hat die Anteile im Jahr 2001 nicht zurückerworben, sondern zurückerhalten.

31 5. Der Senat weicht damit nicht von der Rechtsprechung des I. Senats ab. Soweit der I. Senat unter vergleichbaren Umständen in der Rückabwicklung eines Veräußerungs-/Anschaffungsgeschäfts auf der Seite des ursprünglichen Erwerbers eine Veräußerung und keine Rückabwicklung der Anschaffung erkannt hat (BFH-Urteil vom 21. Oktober 1999 I R 43, 44/98, BFHE 190, 377, BStBl II 2000, 424), hat er auf Anfrage mitgeteilt, hieran nicht mehr festzuhalten.

32 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de