Urteil vom 04. Februar 2020, IX R 18/19

Ermittlung der Anschaffungskosten bei Veräußerung eines Teils von zu verschiedenen Preisen erworbenen Stückaktien

ECLI:DE:BFH:2020:U.040220.IXR18.19.0

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 2, HGB § 255 Abs 1, BGB § 133, BGB § 157, EStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 18. Februar 2019, Az: 11 K 1800/16

Leitsätze

NV: Identifiziert der Steuerpflichtige bei der Veräußerung die zu unterschiedlichen Anschaffungskosten erworbenen Stückaktien, sind für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S. des § 17 EStG die tatsächlichen Anschaffungskosten der veräußerten Stückaktien maßgebend.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 19.02.2019 - 11 K 1800/16 aufgehoben und der Einkommensteuerbescheid 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 17.05.2016 dahingehend geändert, dass die Einkommensteuer unter Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG in Höhe von 0 € auf 154.000 € festgesetzt wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden im Streitjahr 2013 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie sind als Aktionäre an der ... AG (A AG) beteiligt.

2 Am 22.11.2007 schlossen die Kläger und ihre beiden Kinder mit dem späteren Vorstandsvorsitzenden der sich noch in Gründung befindenden A AG, Herrn V. (V), eine Vereinbarung, wonach V im Rahmen der Gründung der Aktiengesellschaft 650 von insgesamt 5 000 Stückaktien erhalten sollte (13 %). Zusätzlich übertrug ihm der Kläger mit dem Vertrag schenkweise 600 Aktien (12 %) vor dem Hintergrund, dass V bis zum Ende des Jahres 2013, in dem er das 65. Lebensjahr vollenden würde, als Vorstandsvorsitzender der A AG und der ebenfalls noch zu gründenden ... AG tätig sein sollte. Zugleich machte V dem Kläger in der Urkunde I UR .../2007 des Notariats X vom 22.11.2007 ein Angebot zum Abschluss eines Vertrages über den Kauf und die Übertragung von 1 250 Stückaktien an der A AG für den Fall des Ausscheidens des V als Vorstandsvorsitzender. In II. Nr. 4 § 3 dieser Urkunde wird der Kaufpreis für die Veräußerung der 1 250 Stückaktien von V an den Kläger nach abstrakten Kriterien festgelegt.

3 Nach Ausscheiden des V aus dem Amt des Vorstandsvorsitzenden nahm der Kläger mit Notarurkunden vom 26.11.2012 --eine Stückaktie betreffend-- und vom 15.01.2013 --1 249 Stückaktien betreffend-- das Kaufangebot des V an und erwarb die Aktien zu einem Preis von insgesamt 8.000.000 € (6.400 €/Stückaktie). Die Stückaktien waren weder verbrieft noch nummeriert; über ihre Verteilung wurde ein Aktienregister in Form einer Excel-Tabelle geführt, die bei Änderungen überschrieben wurde.

4 Mit Verträgen vom 10.10.2013 übertrug der Kläger jeweils 50 Aktien an die Klägerin und an seine beiden Kinder.

5 Am 23.10.2013 schlossen der Kläger und die A AG einen Aktienkauf- und Übertragungsvertrag über den Verkauf von 1 000 Stückaktien zu einem Kaufpreis von insgesamt 6.400.000 €.

6 Mit Kurzmitteilung vom 26.03.2014 leitete die für die A AG zuständige Körperschaftsteuerstelle des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine von keinem der Vertragsbeteiligten unterzeichnete "Kopie des Aktienkauf- und Übertragungsvertrages vom 23.10.2013 als Kontrollmitteilung für [Name und Anschrift des Klägers]" der für die Veranlagung der Kläger zuständigen Dienststelle zu. Gegenstand des Vertrages sollte die Veräußerung von 1 000 Stückaktien nebst Nebenrechten an die A AG sein. Ein bezifferter Kaufpreis ist darin nicht genannt; vielmehr wird auf die abstrakten Regelungen in II. Nr. 4 § 3 der Urkunde I UR .../2007 des Notariats X vom 22.11.2007 Bezug genommen und als Bewertungsstichtag der 31.12.2012 festgelegt. Das zwei Seiten umfassende Dokument enthält auf beiden Seiten einen Vermerk des Notars, dass es sich hierbei um die "Anlage zur Urkunde vom 23. Oktober 2013" (4 UR .../13) handle. Unter dieser Nummer hatte derselbe Notar eine Niederschrift über die außerordentliche Hauptversammlung der A AG aufgenommen. Ausweislich der Niederschrift hatte der Vorsitzende des Aufsichtsrats als Versammlungsleiter in der Hauptversammlung erläutert, dass die Gesellschaft beabsichtige, 1 000 nennwertlose Stückaktien zu erwerben, um diese anschließend einzuziehen. Ausweislich der Niederschrift wurde der Vorstand zum Erwerb der Stückaktien "gemäß dem als Anlage beigefügten Entwurf eines Aktienkauf- und Übertragungsvertrages" durch Beschluss der Hauptversammlung ermächtigt.

7 Am 15.12.2014 reichten die Kläger beim FA die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr ein. Einnahmen aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nach § 17 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) wurden darin nicht erklärt. Das FA setzte die Einkommensteuer 2013 mit Bescheid vom 27.03.2015 erklärungsgemäß ohne Berücksichtigung eines Gewinns aus dem Aktienverkauf auf 154.000 € fest.

8 Mit Kurzmitteilung vom 20.05.2015 leitete der für die A AG zuständige Sachbearbeiter der für die Einkommensteuer zuständigen Veranlagungsstelle die Kopie eines auf den 23.10.2013 datierten und unterschriebenen Aktienkauf- und Übertragungsvertrages zwischen dem Kläger und der A AG über den Verkauf von 1 000 Stückaktien zu einem Kaufpreis von 6.400.000 € zu. Das FA ermittelte daraufhin für den Aktienverkauf einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 4.569.240 €, unterwarf nach dem Teileinkünfteverfahren 2.741.544 € der Besteuerung und änderte mit Bescheid vom 07.10.2015 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr auf 1.379.140 €.

9 Der hiergegen gerichtete Einspruch hatte teilweise Erfolg. Das FA berechnete den Veräußerungsgewinn neu und ging von Anschaffungskosten bei Gründung der A AG in Höhe des Ausgabebetrags von 150 € je Aktie aus. Zudem berücksichtigte es bei der Ermittlung der durchschnittlichen Anschaffungskosten nur die Anzahl der Aktien, die sich im Zeitpunkt des Verkaufs an die A AG noch im Eigentum des Klägers befunden hatten. Den Veräußerungsgewinn ermittelte es wie folgt:

Anschaffungskosten:

Anschaffung bei Gründung	3 300 St. à 150 € =	495.000 €
Schenkung an V	./. 600 St. à 150 € =	./. 90.000 €
	2 700 St. à 150 € =	405.000 €
Ankauf von V	1 250 St. à 6.400 € =	8.000.000 €
Summe	3 950 St.	8.405.000 €

Durchschnittliche Anschaffungskosten je Aktie	2.127,85 € (8.405.000 €/3 950 St.)
Schenkung an Ehefrau und Kinder	150 St. à 2.127,85 € = 319.177,50 €

Aktienbestand des Klägers:

vor der Veräußerung an die A AG	3 800 St. à 2.127,85 €
Anschaffungskosten der weiterveräußerten 1 000 Aktien:	2.127.850 €

Veräußerungsgewinn: 6.400.000 € - 2.127.850 € = 4.272.150 €

Veräußerungskosten wurden nicht geltend gemacht. Nach dem Teileinkünfteverfahren

waren zu versteuern: 60 % von 4.272.150 € = 2.563.290 €.

10 Dementsprechend änderte das FA den Einkommensteuerbescheid 2013 mit der Einspruchsentscheidung vom 17.05.2016 und setzte die Einkommensteuer in Höhe von 1.298.926 € fest.

11 Die hiergegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1836 veröffentlichten Urteil im Wesentlichen aus, das FA habe den Einkommensteuerbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO wegen nachträglichen Bekanntwerdens neuer Tatsachen ändern dürfen. Es sei nachträglich bekannt geworden, dass der Kläger im Streitjahr 1 000 Stückaktien an die A AG verkauft habe. Das FA sei auch zu Recht von einem Veräußerungsgewinn in Höhe von 4.272.150 € ausgegangen. Es habe die Anschaffungskosten der veräußerten Stückaktien zutreffend im Schätzwege mit insgesamt 2.127.850 € ermittelt. Die tatsächlichen Anschaffungskosten für die veräußerten Aktien seien mangels Identifizierbarkeit nicht feststellbar. Der Kläger könne sich nicht darauf berufen, er habe sein Wahlrecht dergestalt ausgeübt, dass er die zuvor von V erworbenen Aktien weiterverkauft habe.

12 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 17 EStG). Sie tragen im Wesentlichen vor, das FG habe zu Unrecht die Anwendung der Änderungsnorm des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO bejaht. Die Höhe der Anschaffungskosten sei unzutreffend ermittelt worden. Der Kläger habe die an die A AG veräußerten Stückaktien zuvor für denselben Preis von V erworben, sodass die Anschaffungskosten dem Verkaufserlös entsprochen hätten und kein Veräußerungsgewinn entstanden sei. Denn die veräußerten Aktien seien aufgrund ihrer rechtlichen Selbständigkeit individualisierbar und könnten nicht vermischt werden. Er habe sein Wahlrecht beim Aktienverkauf an die A AG dahingehend ausgeübt, dass er 1 000 Aktien von den zuvor von V erworbenen und nicht von seinen bei Gründung erworbenen Stückaktien verkauft habe. Es könne nicht auf den wörtlichen Inhalt des Aktienkauf- und Übertragungsvertrages abgestellt werden, sondern der Vertrag sei nach dem Willen der Parteien auszulegen (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Berücksichtige man die Auslegung der Verträge, ergebe sich, dass die Parteien die Übertragung der Aktien gewollt hätten, die von V angekauft worden seien. Dies bedeute, dass das steuerliche Wahlrecht dementsprechend ausgeübt worden sei. Denn bei Ausscheiden des V als Vorstandsvorsitzender seien Möglichkeiten gesucht worden, die Aktien von V wieder in Familienbesitz zu bringen und zugleich den Erwerb finanzieren zu können.

13 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.05.2016 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Einkommensteuer unter Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG in Höhe von 0 € auf 154.000 € festgesetzt wird.

14 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

15 Das FA schließt sich den Ausführungen des FG an.

Entscheidungsgründe

II.

16 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 hat zu Unrecht die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO für eine Änderung des Einkommensteuerbescheides für 2013 vom 27.03.2015 im Streitfall bejaht. Nach dieser Vorschrift sind Steuerbescheide nur zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Das FG hat unzutreffend einen nach § 17 Abs. 1 EStG anzusetzenden Veräußerungsgewinn in Höhe von 4.272.150 € ermittelt; er beträgt vielmehr 0 €.

17 1. Das FG hat die durchschnittlichen Anschaffungskosten der Stückaktien für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S. des § 17 EStG zugrunde gelegt, weil es davon ausgegangen ist, dass die tatsächlichen

Anschaffungskosten für die veräußerten 1 000 Stückaktien mangels Identifizierung nicht feststellbar seien. Dies hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.

18 a) Nach § 17 Abs. 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter --wie der Kläger im Streitfall-- innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen gehalten hat. 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. Veräußerungspreis i.S. der genannten Vorschrift ist der Wert der Gegenleistung, die der Veräußerer durch Abschluss des dinglichen Veräußerungsgeschäfts am maßgebenden Stichtag erlangt (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.03.2018 - IX R 35/16, BFH/NV 2018, 936; vom 11.04.2017 - IX R 4/16, BFH/NV 2017, 1309; vom 13.10.2015 - IX R 43/14, BFHE 251, 326, BStBl II 2016, 212, m.w.N.).

19 b) Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Dazu gehören nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch nachträgliche Anschaffungskosten. Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist von den tatsächlichen Anschaffungskosten auszugehen; darum sind für jedes einzelne Wirtschaftsgut, also auch für jedes Wertpapier gleicher Gattung, die tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen, sofern diese feststellbar sind (BFH-Urteil vom 11.12.2013 - IX R 45/12, BFHE 244, 296, BStBl II 2014, 578, unter II.1.b). Bestehen bezüglich der Kosten Unklarheiten, etwa infolge Vermischung der gattungsgleichen Sachen, dann muss --subsidiär gegenüber der Bewertung mit den tatsächlichen Anschaffungskosten-- der Anschaffungspreis der Einzelsache geschätzt werden. Sofern sonstige Anhaltspunkte für einen zutreffenden Schätzwert fehlen, bleibt als einzige feststehende Schätzungsgrundlage nur der Anschaffungspreis des vermischten Gesamtbestandes übrig, der sich aus der Zusammenrechnung der Einzelkosten ergibt. Daraus folgt für das einzelne Wertpapier ein Durchschnittswert (BFH-Urteil in BFHE 244, 296, BStBl II 2014, 578).

20 c) Da die Anteile ihre rechtliche Selbständigkeit behalten (vgl. BFH-Urteile in BFHE 244, 296, BStBl II 2014, 578; vom 20.04.2004 - VIII R 52/02, BFHE 206, 98, BStBl II 2004, 556, unter 3.a), hat der Anteilseigner die Möglichkeit, frei zu bestimmen, welchen Anteil er veräußert, wenn er die Anteile zu verschiedenen Zeiten und zu verschiedenen Preisen erworben hat (vgl. BFH-Urteile vom 10.10.1978 - VIII R 126/75, BFHE 126, 206, BStBl II 1979, 77; vom 17.07.1980 - IV R 15/76, BFHE 131, 329, BStBl II 1981, 11; H 17 (5) des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2013, Stichwort "Wahlrecht bei teilweiser Veräußerung von GmbH-Anteilen"). Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlustes i.S. des § 17 EStG sind dann die tatsächlichen Anschaffungskosten dieser Anteile maßgebend. Dies setzt jedoch voraus, dass der Veräußerer bereits bei der Veräußerung --z.B. durch die Bezugnahme auf den Erwerbsakt-- bestimmt, welche Anteile er veräußert, und damit diese Anteile identifiziert; andernfalls ist von den durchschnittlichen Anschaffungskosten des Veräußerers auszugehen (BFH-Urteil in BFHE 131, 329, BStBl II 1981, 11). Entscheidend für die Identifizierung der veräußerten Anteile ist, ob diese aufgrund objektiver Umstände, wie z.B. den Vertragsunterlagen, bestimmbar sind. Bei einer AG kann die Kenntlichmachung beispielsweise durch Aufnahme der Aktienstücknummern oder der unterschiedlichen Nennbeträge oder durch Verwahrungen in gesonderten Depots erfolgen.

21 d) Die im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller äußerer Umstände zu treffende Feststellung, welche Anteile im Einzelfall tatsächlich veräußert worden sind, obliegt dem FG als Tatsacheninstanz. Die tatsächlichen Feststellungen des FG sind vom Revisionsgericht nur daraufhin zu prüfen, ob das FG im Rahmen der Gesamtwürdigung von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist, alle maßgeblichen Beweisanzeichen in seine Beurteilung einbezogen und dabei nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat (vgl. BFH-Urteile vom 29.11.2007 - IV R 62/05, BFHE 220, 85, BStBl II 2008, 557; vom 06.12.2016 - IX R 12/15, BFHE 256, 129, BStBl II 2017, 388). Es ist der wirkliche Wille des Erklärenden zu erforschen und nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften. Empfangsbedürftige Willenserklärungen sind so auszulegen, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen musste (Empfängerhorizont). Entspricht die finanzgerichtliche Auslegung diesen Grundsätzen, ist sie für den erkennenden Senat bindend, auch wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich war.

22 e) Die Entscheidung des FG kann keinen Bestand haben, weil es maßgebende Beweisanzeichen bei der Identifizierung der veräußerten Stückaktien nicht berücksichtigt hat. So erkennt das FG nicht, dass der in der Kurzmitteilung vom 26.03.2014 enthaltene Entwurf des Aktienkauf- und Übertragungsvertrages vom 23.10.2013 im Rahmen der abstrakten Regelung für den Kaufpreis der 1 000 Stückaktien ausdrücklich auf II. Nr. 4 § 3 der Urkunde I UR .../2007 des Notariats X vom 22.11.2007 (notariell beurkundetes Angebot des V an den Kläger zum Abschluss

eines Vertrages über den Verkauf und die Übertragung von 1 250 Stückaktien an der A AG) Bezug nimmt und damit bestimmt, dass der zwischen V und dem Kläger je Stückaktie vereinbarte Veräußerungspreis in Höhe von 6.400 € auch für die Veräußerung der 1 000 Stückaktien vom Kläger an die A AG gelten soll. In dem unterschriebenen Aktienkauf- und Übertragungsvertrag vom 23.10.2013 wird dann lediglich die abstrakte Regelung durch das konkrete Berechnungsergebnis (6.400 €/Stückaktie) ersetzt.

23 2. Die Sache ist spruchreif. Da das FG durch Bezugnahmen nach § 105 Abs. 3 Satz 2 FGO den Inhalt der Vereinbarungen umfassend festgestellt hat, kann der Senat selbst nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO die rechtlichen Folgerungen hieraus ziehen. Weiterer Aufklärungsmaßnahmen bedarf es nicht. Durch die Bezugnahme des Vertragsentwurfs auf II. Nr. 4 § 3 der Urkunde I UR .../2007 des Notariats X vom 22.11.2007 wird deutlich, dass der Kläger die an die A AG veräußerten Stückaktien zuvor für denselben Preis von V erworben hat. Dementsprechend haben die Vertragsparteien in den Aktienkauf- und Übertragungsvertrag vom 23.10.2013 einen Kaufpreis von 6.400 €/Stückaktie eingetragen. Dieses Ergebnis wird zudem durch weitere Belege bestätigt. Der zweiseitige Vertragsentwurf enthält auf jeder Seite einen notariellen Vermerk, der klarstellt, dass dieses Dokument Gegenstand der außerordentlichen Hauptversammlung der A AG am 23.10.2013 und damit die Grundlage für den darin gefassten Beschluss der Hauptversammlung war, den Vorstand der A AG zum Erwerb der Stückaktien "gemäß dem als Anlage beigefügten Entwurf eines Aktienkauf- und Übertragungsvertrages" zu ermächtigen. Der Aktienkauf- und Übertragungsvertrag vom 23.10.2013 beinhaltet daher eine Verknüpfung mit dem Erwerbsakt des Klägers. Dieser hat sein Wahlrecht beim Aktienverkauf an die A AG dahingehend ausgeübt, dass er 1 000 Aktien von den zuvor von V erworbenen und nicht von seinen bei Gründung erworbenen Stückaktien verkauft hat. Die Anschaffungskosten der veräußerten 1 000 Stückaktien (6.400.000 €) entsprachen daher dem Verkaufserlös (6.400.000 €), sodass kein Veräußerungsgewinn i.S. des § 17 EStG entstanden ist.

24 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de