

Urteil vom 24. Januar 2012, IX R 62/10

Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft in Fremdwährung; Goldgeschafte

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 2, EStG § 17 Abs 4, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend FG Düsseldorf, 29. September 2010, Az: 8 K 2608/09 E,F

Leitsätze

1. Zur Berechnung des Auflösungsgewinns aus einer in ausländischer Währung angeschafften und veräußerten Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sind sowohl die Anschaffungskosten als auch der Veräußerungspreis zum Zeitpunkt ihres jeweiligen Entstehens in Euro umzurechnen und nicht lediglich der Saldo des in ausländischer Währung errechneten Veräußerungsgewinns/Verauerungsverlustes zum Zeitpunkt der Veräußerung .
2. Zur Auslegung von Vereinbarungen über die Lieferung von Gold (Goldunzen/Goldmünzen) .

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden in den Streitjahren (2000 bis 2002) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin erwarb am 4. Mai 1998 1 042 970 858 Anteile (Shares) an der A. Ltd. (Bahamas). Die Anschaffungskosten betragen 52.627.569 US-\$. Nachdem die Klägerin einen Teil der Anteile in den Jahren 1999 bis 2001 veräußert hatte, beschloss die Gesellschaft am 14. Dezember 2001 ihre Auflösung. Zu diesem Zeitpunkt war die Klägerin noch zu 49,3 % an der Gesellschaft beteiligt. Der auf die Klägerin entfallende Liquidationserlös bestand aus verzinslichen Wertpapieren, deren Nennbetrag im Regelfall auf US-\$ lautete, teilweise aber auch auf €. Ferner erhielt sie Geldüberweisungen in US-\$ und €. Insgesamt betrug der Erlös in Form von Wertpapieren einschließlich Stückzinsen 24.198.638,07 US-\$ und 1.049.483,33 €; die uberweisungsbetrage summierten sich auf 4.400.185,84 US-\$ und 1.553.841,60 €. Der gesamte an die Klägerin ausgekehrte Liquidationserlös betrug 28.638.824 US-\$ und 2.603.325 €.
- 2** Des Weiteren erwarb die Klägerin von der BANK AG in Luxemburg im Februar 2002 Ansprüche auf Lieferung von insgesamt 16 000 Goldunzen. Für diesen Sachlieferungsanspruch zahlte sie an die BANK AG insgesamt 4.724.560,48 US-\$ (5.417.457,65 €). Die Käufe wurden über das Konto der Klägerin bei der BANK AG in Luxemburg abgewickelt. Für den Verkauf von 16 000 Goldunzen wurden ihr aufgrund der Vereinbarung vom 7. Mai 2002 von der BANK AG am 10. Mai 2002 auf ihrem Konto 5.024.000 US-\$ (5.509.980,26 €) gutgeschrieben (Kurs der Goldunze: 314 US-\$). Am selben Tag erhielt die Klägerin ebenfalls aufgrund der Vereinbarung vom 7. Mai 2002 insgesamt 16 000 kanadische Goldmünzen Maple Leaf. Dafür wurde ihr Konto bei der BANK AG mit 5,2 Mio. US-\$ belastet (Kurs der Goldmünze: 325 US-\$).
- 3** In ihrer gemeinsamen Einkommensteuererklärung 2001 gaben die Kläger das Ergebnis aus der Auflösung der A. Ltd. als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften der Klägerin an. Einen Veräußerungsgewinn aus dem Geschäft über 16 000 Goldunzen im Jahr 2002 erklärten sie nicht. Entsprechend veranlagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Kläger mit Bescheiden vom Februar 2004 zur Einkommensteuer (für 2001 und 2002). Ferner nahm das FA für das Jahr 2000 mit Bescheid vom 4. Februar 2004 einen Verlustrücktrag vor und stellte den verbleibenden Verlustabzug zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2001 für die Einkünfte der Klägerin aus Kapitalvermögen auf 1.279.900 DM fest.
- 4** Eine im Jahr 2005 bei den Klägern durchgeführte Außenprüfung kam zu dem Ergebnis, die Auflösung der A. Ltd. unterfalle § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die entsprechenden Einkünfte seien in der Weise zu ermitteln, dass sowohl die Anschaffungskosten als auch der Erlös der Klägerin aus der Auflösung jeweils in deutsche Währung

umzurechnen seien. Hieraus ergab sich für 2001 ein um 6.220.631 DM höherer Gewinn als bis dahin von den Klägern angegeben. Hinsichtlich des Goldgeschäfts über 16 000 Goldunzen wurde ein Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften für 2002 in Höhe von 40.609,72 € (Einnahmen in Höhe von 92.522,61 € abzüglich Werbungskosten in Höhe von 51.912,89 €) ermittelt.

- 5 Dem folgend änderte das FA die Einkommensteuerbescheide 2000 (wegen des entfallenden Verlustrücktrags), 2001 sowie 2002 und hob den bisherigen Bescheid zum 31. Dezember 2001 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer für die Klägerin auf. Den Einspruch gegen die vier Bescheide wies das FA in den beiden hier streitigen Punkten als unbegründet zurück.
- 6 Die Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) folgte mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 440 veröffentlichten Urteil der Ermittlung des Gewinns aus der Auflösung der A. Ltd. seitens des FA. Insbesondere sei der gemeine Wert des der Klägerin zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens im Zeitpunkt der Auflösung der A. Ltd. in DM zu ermitteln. Zu Recht habe das FA auch das Edelmetallgeschäft der Klägerin als privates Veräußerungsgeschäft gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der für das Streitjahr 2002 geltenden Fassung (a.F.) der Besteuerung unterworfen. Die Klägerin habe im Februar 2002 nicht 16 000 Goldunzen zu Eigentum von der BANK AG, sondern lediglich einen Sachanspruch auf physische Auslieferung von 16 000 Goldunzen für insgesamt 4.724.560,48 US-\$ (5.417.457,65 €) erworben. Die Abrechnung der BANK AG deute darauf hin, dass die Klägerin vor dem Verkauf ihre Forderung auf Lieferung von 16 000 Goldunzen eingezogen habe.
- 7 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, die sie auf die Verletzung materiellen Rechts stützen (§§ 17, 23 EStG).
- 8 Bei einem einheitlichen Vorgang --Anschaffung und Veräußerung in Fremdwährung-- sei erst der Saldo (Veräußerungsgewinn) in DM bzw. € umzurechnen. Andernfalls würde der Auflösungsgewinn rein rechnerisch erhöht, obwohl ein Wechselkursgewinn tatsächlich niemals über den Markt realisiert worden sei. Der rechnerische Währungsgewinn sei der Sphäre des steuerlichen Privatvermögens zuzurechnen und unterliege dort keiner Besteuerung.
- 9 Zu Unrecht gehe das FG auch davon aus, dass die Klägerin den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. verwirklicht habe, indem sie sich in Erfüllung ihres Sachlieferungsanspruchs Goldmünzen habe liefern lassen. Verlange der Kontoinhaber physische Auslieferung des Goldes, erfolge diese bei der kontoführenden Geschäftsstelle der BANK AG in marktconformer Größe und Qualität (Ziff. 4 und 5 des Metallkontoreglements --MKR--), d.h. in entsprechenden Barren oder Münzen (Ziff. 1 MKR). Ergebe sich dabei ein Restanspruch zu Gunsten oder zu Lasten des Kontoinhabers, werde dieser zu dem am Tag der Lieferung gültigen Tageskurs (für den jeweiligen Barren oder die jeweilige Münze) abgerechnet (Ziff. 5 MKR).
- 10 Die Kläger beantragen,

das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2002 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2001 vom 27. Dezember 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2009 dahingehend zu ändern, dass der Veräußerungsgewinn i.S. des § 17 EStG für das Jahr 2001 um 6.220.631 DM und der Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften für das Jahr 2002 um 40.610 € gemindert wird.
- 11 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 12 Im Rahmen der Berechnung eines Auflösungsverlusts i.S. von § 17 Abs. 2, 4 EStG richte sich der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens nach §§ 1 Abs. 1, 9 des Bewertungsgesetzes. Bei einer Veräußerung gegen Fremdwährung sei der erhaltene Wert (Veräußerungspreis) auf den Bewertungsstichtag in die nationale Währung umzurechnen.
- 13 Anschaffungskosten entstünden mit der Anschaffung in Höhe der zu diesem Zeitpunkt tatsächlich bestehenden Verpflichtung zur Gegenleistung; sei der Kaufpreis in ausländischer Währung zu erbringen, so sei er für die Ermittlung der Anschaffungskosten zum Kurs im Anschaffungszeitpunkt in DM/€ umzurechnen. Demnach bilde eine --ggf. bereits im Voraus erbrachte-- Fremdwährungsschuld nach Maßgabe des für den Anschaffungszeitpunkt gültigen Umrechnungsverhältnisses die Grundlage für die Ermittlung der Anschaffungskosten. Zwischenzeitliche Wechselkursschwankungen seien der Veräußerungsgewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG typischerweise

immanent und könnten nicht hiervon künstlich abgespalten werden, wie es die Kläger unter Bezugnahme auf Crezelius (in Der Betrieb --DB-- 2005, 1924) meinen.

- 14** Im Hinblick auf den Vorgang "Kauf eines Lieferanspruches über 16 000 Feinunzen Gold --Eintausch gegen 16 000 Goldmünzen Maple Leaf gegen Differenzausgleich" gehe die Annahme der Kläger fehl, der Differenzausgleich bei Tausch der Goldunzen gegen die Goldmünzen in Höhe von 176.000 US-\$ liege --lediglich-- in der unterschiedlichen Reinheit von 16 000 Feinunzen (Reinheit angeblich 995/1 000, obschon die Feinunze regelmäßig zu 99,9 % rein sei) zu 16 000 Münzen der Prägung Maple Leaf (Reinheit bei Gold Maple Leaf: 999,9/1 000) begründet. Denn ein Kurswert von 314 US-\$ bei einer Reinheit von 995 entspräche keinem Kurswert von 325 US-\$ bei einer Reinheit von 999,9, sondern einem solchen von 315,54 US-\$ ($314 \text{ US-}\$/995 \times 999,9 = 315,54 \text{ US-}\$$). Der Wertausgleich am 10. Mai 2002 sei kein bloßer Ausfluss eines etwaigen unterschiedlichen Reinheitsgehalts, sondern müsse seine Ursache darin finden, dass die geprägte Münze Maple Leaf --unabhängig von ihrem reinen Goldgehalt-- einen anderen Kurswert besitze als die vergleichbare Feinunze Gold.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den Auflösungsgewinn der Klägerin i.S. von § 17 Abs. 1, 4 EStG zutreffend berechnet. Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist auch seine Einordnung des Goldgeschäfts der Klägerin als privates Veräußerungsgeschäft gemäß § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F.
- 16** 1. Zur Berechnung des Auflösungsgewinns der Klägerin (§ 17 Abs. 1, 2, 4 EStG) sind sowohl die Anschaffungskosten als auch der Veräußerungspreis aus der Auflösung der A. Ltd. in deutsche Währung umzurechnen.
- 17** a) Nach § 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb --unter weiteren hier nicht problematischen Voraussetzungen-- auch der Gewinn aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft. Auflösungsgewinn ist der Betrag, um den der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten Vermögens der Kapitalgesellschaft seine Anschaffungskosten übersteigt (§ 17 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 2 EStG). Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben.
- 18** b) Bei einer in ausländischer Währung angeschafften und veräußerten Beteiligung sind die für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns maßgeblichen Bemessungsgrundlagen (Anschaffungskosten, Veräußerungspreis, Veräußerungskosten) im Zeitpunkt ihrer jeweiligen Entstehung in DM/€ umzurechnen (Gosch in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 17 Rz 71; Frotscher in Frotscher, EStG, 6. Aufl., Freiburg 1998 ff., § 17 Rz 202; Jäschke in Lademann, EStG, § 17 EStG Rz 185; Eilers/R. Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rz 167; R 17 Abs. 7 Satz 1 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 2005; a.A. Crezelius, DB 2005, 1924; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 30. Aufl., § 17 Rz 133; Rapp in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 17 EStG Rz 170). Gleiches gilt für einen Auflösungsgewinn.
- 19** aa) Der Veräußerungs- bzw. Auflösungsgewinn i.S. von § 17 Abs. 1, 4 EStG ist grundsätzlich in dem Zeitpunkt zu ermitteln, in dem er entstanden ist. Dies ist auch der maßgebliche Zeitpunkt für die Bewertung des Veräußerungspreises (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. April 2008 IX R 73/04, BFH/NV 2008, 1658) bzw. die Ermittlung des gemeinen Werts des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezählten Vermögens der Kapitalgesellschaft i.S. von § 17 Abs. 4 Satz 2 EStG.
- 20** Für eine in Fremdwährung veräußerte Beteiligung i.S. von § 17 EStG ist der Veräußerungspreis im Zeitpunkt der Veräußerung in DM/€ umzurechnen (R 140 (7) zu § 17 EStR 1996; R 17 Abs. 7 Satz 1 EStR 2005; Blümich/Ebling, § 17 EStG Rz 180; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O.). Entsprechendes gilt für die Bewertung von im Zuge der Auflösung einer Kapitalgesellschaft zugeteiltem, auf ausländische Währung lautendem Vermögen. Maßgeblich ist grundsätzlich der amtliche Umrechnungskurs im Bewertungszeitpunkt (BFH-Urteile in BFH/NV 2008, 1658; vom 19. Januar 1978 IV R 61/73, BFHE 124, 327, BStBl II 1978, 295).
- 21** bb) Der Entstehungszeitpunkt ist auch maßgeblich für die Umrechnung der im Zeitpunkt der Anschaffung in ausländischer Währung entstandenen --historischen-- Anschaffungskosten. Dabei ist unerheblich, ob --wie im

Streitfall-- Anschaffung und Veräußerung/Liquidation in gleicher ausländischer Währung erfolgten oder nur einer der beiden Akte.

- 22** Währungskursschwankungen im Privatvermögen gehören zwar bis zur Einführung der Abgeltungsteuer zum nichtsteuerbaren Bereich, dies jedoch nur, wenn sie nicht unter einen steuerbaren Veräußerungstatbestand, insbesondere § 23 EStG, fallen (BFH-Urteil vom 30. November 2010 VIII R 58/07, BFHE 232, 337, BStBl II 2011, 491). Dasselbe gilt, wenn Währungskursschwankungen sich auf die Höhe eines nach § 17 EStG steuerbaren Gewinns auswirken. Hiermit wird nicht etwa eine nicht realisierte Vermögensmehrung besteuert. Um eine Beteiligung in fremder Währung anzuschaffen, muss der Steuerpflichtige erst diese Fremdwährung anschaffen, d.h. deutsche Währung eintauschen. Seine wirtschaftliche Belastung besteht in dem in deutscher Währung dafür investierten oder umgerechneten Betrag. Der Kurs der ausländischen Währung bestimmt durchaus die mit der Anschaffung einhergehende Leistungsfähigkeitsminderung. Diese ist mit dem Veräußerungspreis bzw. Liquidationserlös zu verrechnen, soll doch § 17 EStG die aus der Veräußerung bzw. Auflösung resultierende Leistungsfähigkeitssteigerung gleichheitsgerecht erfassen. Dies verlangt zugleich die Umrechnung des Veräußerungspreises bzw. Liquidationserlöses im Zeitpunkt des Entstehens des Veräußerungs- bzw. Auflösungsgewinns.
- 23** Diesen Grundsätzen folgt auch das FG bei der Ermittlung des Auflösungsgewinns der Klägerin.
- 24** 2. Auch die Einordnung des Goldgeschäfts der Klägerin als privates Veräußerungsgeschäft i.S. von § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 25** a) § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (a.F.) erfasst Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von anderen als den in Nr. 1 genannten Wirtschaftsgütern, insbesondere Forderungen im Privatvermögen, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt (dazu nur BFH-Urteile in BFHE 232, 337, BStBl II 2011, 491, unter II. 2., sowie vom 22. April 2008 IX R 29/06, BFHE 221, 97, BStBl II 2009, 296; Kube in Kirchhof, a.a.O., § 23 Rz 7 <betr. Forderungen>).
- 26** Das veräußerte Wirtschaftsgut muss mit dem erworbenen zumindest wirtschaftlich identisch sein. Zweck des § 23 EStG ist es, innerhalb der genannten Frist realisierte Werterhöhungen eines bestimmten Wirtschaftsgutes im Privatvermögen der Einkommensteuer zu unterwerfen (vgl. BFH-Urteil vom 2. Mai 2000 IX R 73/98, BFHE 192, 435, BStBl II 2000, 614).
- 27** b) Im Streitfall hat die Klägerin --nach den nicht mit schlüssigen Verfahrensrügen angegriffenen wie auch möglichen und damit den Senat bindenden Feststellungen-- im Februar 2002 einen Anspruch auf Lieferung von 16 000 Goldunzen für 4.724.560,48 US-\$/5.417.457,65 € erworben und im Mai 2002 16 000 Goldunzen an die BANK AG für 5.024.000 US-\$/ 5.509.980,26 € verkauft (Gutschrift auf dem Konto der Klägerin 5.024.000 US-\$) sowie 16 000 kanadische Goldmünzen Maple Leaf gegen Belastung des Kontos mit 5,2 Mio. US-\$ erhalten.
- 28** Die Auslegung dieser Geschäfte seitens des FG dahin, dass die Klägerin die Goldmünzen nicht lediglich als Erfüllung des zunächst erworbenen Anspruchs auf Lieferung von Goldunzen angenommen hat, ist angesichts der von der Klägerin hierbei zu leistenden Aufzahlung möglich. Das FG konnte --unter Berücksichtigung des MKR-- ohne Denkfehler oder Widersprüche davon ausgehen, dass Goldmünzen angeschafft wurden. Gegenleistung der Klägerin hierfür konnte --jenseits der Aufzahlung-- die Gutschrift von 5.024.000 US-\$ auf dem Konto der Klägerin sein, dies basierend auf dem Verkauf der Goldunzen für den genannten Preis in der Weise, dass die verkauften Unzen zu dem gutgeschriebenen Preis von 5.024.000 US-\$ eingetauscht bzw. die Gutschrift als Entgeltzahlung der BANK AG in US-\$ für die Anschaffung der Münzen verwendet wurden. Jedenfalls hat die Klägerin den im Februar für 4.724.560,48 US-\$ erworbenen Lieferanspruch --wirtschaftlich betrachtet-- in Höhe von 5.024.000 US-\$ verwertet.
- 29** Daraus ergab sich ein privates Veräußerungsgeschäft hinsichtlich des Lieferanspruchs der Klägerin, aus dem die Klägerin einen Gewinn in Höhe der Differenz der Anschaffungskosten für den eigenen Sachlieferungsanspruch und des von der BANK AG zu leistenden Preises erzielte.
- 30** Ein privates Veräußerungsgeschäft liegt auch vor, wenn man --dem Klägervortrag folgend-- annimmt, die BANK AG habe auf den ursprünglichen Sachleistungsanspruch der Klägerin auf Lieferung von 16 000 Goldunzen gegen Zuzahlung von 176.000 US-\$ nicht 16 000 Unzen Gold, sondern 16 000 kanadische Goldmünzen Maple Leaf an sie ausgeliefert. Damit hätte die Klägerin mit der BANK AG als Schuldner vereinbart, dass der Anspruch auf Gold durch Lieferung entsprechend angesetzter Münzen erfüllt wird. Das FG konnte vor dem Hintergrund der getroffenen Feststellungen annehmen, dass die Münzen angesichts ihrer Prägung gegenüber bloßem Gold ein aliud darstellen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de