

Urteil vom 17. April 2018, IX R 19/17

Gewinn aus der Veräußerung von Aktien - persönliche Zurechnung

ECLI:DE:BFH:2018:U.170418.IXR19.17.0

BFH IX. Senat

AO § 42, EStG § 17 Abs 1, EStG § 20 Abs 2 S 1 Nr 1, EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 22. November 2016, Az: 2 K 2395/15

Leitsätze

NV: Verschenkt der Aktionär an seine minderjährigen Kinder jeweils fünf Aktien und veräußern diese jeweils zwei Aktien an einen dritten Erwerber, genügt ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Schenkung und Veräußerung allein nicht, um von einer steuerlich unbeachtlichen Zwischenschaltung der Kinder (Gestaltungsmisbrauch) auszugehen, wenn nicht festgestellt ist, dass der Verkauf der Aktien vor der Schenkung bereits verhandelt und beschlossen war .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 23. November 2016 2 K 2395/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war an der ... AG (AG) beteiligt und Mitglied des Aufsichtsrats der AG. Am 1. Dezember 2014 verschenkte sie jeweils fünf Aktien der AG an ihre im Juli 2013 und im Oktober 2014 geborenen Töchter. Die Kinder veräußerten jeweils zwei Aktien an ein Vorstandsmitglied der AG zum Preis von 4.000 €/ Aktie. Der Kaufpreis wurde am 16. Dezember 2014 beglichen und auf Konten der Kinder gutgeschrieben.
- 2 Die minderjährigen Töchter erklärten in ihren Steuererklärungen jeweils einen Veräußerungsgewinn von 4.640 €. Sie fügten über keine weiteren Einkünfte.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) rechnete die Veräußerungsgewinne in der erklärten Höhe der Klägerin und nicht den Kindern zu (Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 31. August 2015). Zur Begründung führte es aus, vor allem wegen des zeitlichen Zusammenhangs zwischen Erwerb und Verkauf sei ein Gestaltungsmisbrauch (§ 42 der Abgabenordnung --AO--) anzunehmen.
- 4 Im Einspruchsverfahren machte die Klägerin u.a. geltend, die Übertragung der Aktien habe der Zustimmung der Gesellschaft bedurft. Erst dadurch habe der spätere Erwerber von der Übertragung erfahren und ein konkretes Kaufangebot unterbreitet. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 15. Dezember 2015) und führte zur Begründung u.a. aus, es sei anzunehmen, dass der Vorstand der AG von der geplanten Übertragung bereits im Vorfeld informiert worden sei. Die Schenkung hätte nicht vollzogen werden müssen; die Kinder seien offenbar in eine ohnehin geplante Veräußerung zwischengeschaltet worden.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage nach mündlicher Verhandlung, jedoch ohne jede weitere Sachaufklärung abgewiesen und zur Begründung u.a. ausgeführt, die Klägerin habe ihre minderjährigen Kinder in den ohnehin

geplanten Verkauf von vier Aktien der AG zwischengeschaltet, um den Veräußerungsgewinn nicht versteuern zu müssen. Im Zeitpunkt der Schenkung seien die Vertragsverhandlungen schon längst abgeschlossen gewesen. Dem könne sie nicht entgegenhalten, dass der Erwerber ein konkretes Kaufangebot erst nach der Genehmigung der Schenkung durch den Vorstand und den Aufsichtsrat der AG abgegeben habe. Zu diesem Zeitpunkt hätten sich die Schenkungen noch ohne weiteres stoppen lassen. Dass sie dennoch durchgeführt worden seien, spreche für den unbedingten Willen der Klägerin, ihre Kinder zwischenzuschalten. Es könne offenbleiben (Verböserungsverbot), ob bei der Klägerin das Teileinkünfteverfahren zu Recht angewandt worden sei. Dann müssten die Voraussetzungen von § 17 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vorgelegen haben und nicht nur die Voraussetzungen von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG. Aus den vom FA vorgelegten Akten ergebe sich dazu nichts.

- 6 Mit der Revision erhebt die Klägerin die Sachrüge (Verletzung von § 42 AO) sowie Verfahrensrügen.
- 7 Sie beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuer für 2014 unter Änderung des Einkommensteuerbescheids vom 31. August 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Dezember 2015 auf den Betrag festzusetzen, der sich ergibt, wenn die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Veräußerungsgewinnen in Höhe von 9.280 € unberücksichtigt bleiben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 1. Das Urteil kann schon deshalb keinen Bestand haben, weil das FG der Klägerin einen Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG zugerechnet hat, ohne tatsächliche Feststellungen dazu zu treffen, ob bei der Klägerin die Voraussetzungen einer qualifizierten Beteiligung an der AG vorlagen. Das Fehlen solcher Feststellungen ergibt sich sogar explizit aus den Entscheidungsgründen. Wenn sich aus den Akten des FA zu dieser Frage nichts ergab, hätte das FG den Sachverhalt insofern von Amts wegen aufklären müssen. Es durfte die Frage auch nicht etwa deshalb offenlassen, weil es an einer verbösernden Entscheidung gehindert gewesen wäre. Zum einen ist weder dargetan noch ersichtlich, dass die Anwendung von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG zu einer höheren Steuerbelastung bei der Klägerin geführt hätte. Zum andern muss das Gericht, wenn es den Tatbestand einer Besteuerungsnorm im Urteil bejaht, tatsächliche Feststellungen dazu treffen, dass die Voraussetzungen für ihre Anwendung vorliegen.
- 11 2. Das Urteil kann auch deshalb keinen Bestand haben, weil die tatsächliche Würdigung des FG auf einer rechtlich fehlerhaften Annahme ruht. Bei der Würdigung der Gesamtumstände ist das FG in rechtlicher Hinsicht davon ausgegangen, dass der Vollzug der Schenkung der Aktien an die Kinder nach Zustimmung der Gesellschaft (Vorstand und Aufsichtsrat) noch hätte gestoppt werden können. Aus dem Umstand, dass die Klägerin die Schenkung dennoch vollzogen hat, hat das FG (zu Unrecht) den Schluss gezogen, dass es ihr unbedingt auf die Zwischenschaltung ihrer Kinder angekommen sei. Dabei ist die rechtliche Grundannahme unzutreffend. War die Wirksamkeit der Übertragung von der Zustimmung der Gesellschaft abhängig, wovon auch das FG (allerdings ohne entsprechende tatsächliche Feststellungen) ausgegangen ist, so trat die Wirksamkeit mit Erteilung der Zustimmung ein. Der Vollzug der Schenkung konnte danach nicht mehr gestoppt werden; die Schenkung war in diesem Zeitpunkt vollzogen. Auch die vom FG angestellten Überlegungen, welche Ersatzgestaltungen die Klägerin statt der Schenkung hätte realisieren können, haben vor diesem Hintergrund keine Grundlage.
- 12 3. Keine hinreichende tatsächliche Grundlage hat schließlich auch die Annahme des FG, wonach die Klägerin den Verkauf von vier Aktien an ein Vorstandsmitglied der AG längst geplant hatte, bevor sie sich entschloss, ihre Kinder schenkweise dazwischen zu schalten. Die Klägerin hat im Revisionsverfahren den tatsächlichen Ablauf schlüssig und detailliert unter Beweisantritt dargestellt. Diese (neuen) Tatsachen kann der Bundesfinanzhof nicht berücksichtigen. Aber auch unabhängig davon lässt allein die zeitliche Nähe zwischen der Schenkung und der Veräußerung der Aktien keinen Schluss darauf zu, dass der Verkauf vor der Schenkung bereits geplant und verhandelt gewesen sein muss. Zwar war eine Bewertung des Kaufangebots erforderlich. Auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG ist jedoch davon auszugehen, dass die Klägerin aufgrund ihrer Ausbildung als

Betriebswirtin und ihrer Tätigkeit im Aufsichtsrat der AG selbst ohne weiteres in der Lage gewesen sein dürfte, die Angemessenheit des Angebots auch kurzfristig zu beurteilen. Etwas anderes ergibt sich schließlich auch nicht daraus, dass der Erwerber "stets Interesse am Aktienzukauf" hatte. Es ist etwas anderes, ob ein potentieller Erwerber stets Interesse an einem Zukauf von Aktien hat oder ob er ein konkretes beziffertes Angebot zum Erwerb bestimmter Aktien unterbreitet. Dazu hat das FG keine tatsächlichen Feststellungen getroffen. Seine Annahme, dass der Verkauf bereits vor der Schenkung verhandelt gewesen sein müsse, erweist sich auf der Grundlage seiner tatsächlichen Feststellungen als bloße Vermutung.

- 13** 4. Auf die von der Klägerin gerügten Verfahrensmängel kommt es nicht mehr an, nachdem die Revision bereits aus Sachgründen Erfolg hat.
- 14** 5. Für die weitere Sachbehandlung weist der Senat darauf hin, dass es im Streitfall nicht darum geht, ob die Klägerin für die "Zwischenschaltung" ihrer Kinder wirtschaftliche Gründe anführen kann. Das FG wird zunächst den Sachverhalt dahin aufklären müssen, ob nach dem tatsächlichen Ablauf überhaupt von einer Zwischenschaltung der Kinder auszugehen ist. Fehlt es daran, weil sich die zwei Ereignisse (Schenkungen und Verkauf) zwar in engem zeitlichen Zusammenhang, aber (nachweislich) ohne inneren Zusammenhang ergeben haben, kommt die Anwendung von § 42 AO schon dem Grunde nach nicht in Betracht. Das FG wird dazu auch ggf. die von der Klägerin angebotenen Beweise erheben müssen.
- 15** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de