

Urteil vom 11. Dezember 2013, IX R 45/12

Identifizierung von einbringungsgeborenen Anteilen nach Aktiensplit - Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei girosammelverwahrten Aktien - Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung

BFH IX. Senat

UmwStG § 20 Abs 4, UmwStG § 21 Abs 1, UmwStG § 21 Abs 2 S 1 Nr 1, EStG § 16, EStG § 17, HGB § 255 Abs 1, WPapG § 6 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 22. Mai 2012, Az: 2 K 2428/10

Leitsätze

Auch nach Split der Aktien und ihrer Verwahrung im Girosammeldepot ist entscheidend, ob die veräußerten Aktien aufgrund objektiver Umstände, wie z.B. den Vertragsunterlagen, bestimmbar sind. Im Falle von veräußerten Aktien ergibt sich dies aus dem Hinweis auf die Aktiennummer, im Falle von GmbH-Anteilen durch den Hinweis auf die übergehenden GmbH-Anteile in der notariellen Urkunde.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Aktionär der X Holding AG (AG). Diese war im Jahr 1987 durch Umwandlung einer OHG im Wege der Sacheinlage entstanden. Der Kläger hielt an der AG 190 000 Stück Stammaktien zum Nennbetrag von 50 DM je Stück (Anteil von 47,50 v.H.). Es handelte sich um einbringungsgeborene Anteile i.S. des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG), die mit den Aktiennummern 210 001 bis 400 000 bezeichnet waren.
- 2 Auf Antrag des Klägers vom 23. November 1994 wurden 10 000 Stück seiner Inhaberaktien (bezeichnet mit den Aktiennummern 210 001 bis 220 000) nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG mit einem Kurswert von 1.370 DM je Aktie der Einkommensbesteuerung unterworfen (entstrickt).
- 3 Die 190 000 Stück Stammaktien wurden bis Mitte 1995 in einem Streifbanddepot verwahrt.
- 4 Gemäß einem Beschluss der Hauptversammlung der AG vom 11. Oktober 1995 wurden die Aktien im Verhältnis 1:10 gesplittet. Dem Kläger standen daher 1 900 000 Stück Inhaberaktien mit einem Nennbetrag von 5 DM/Aktie zu. Diese wurden auf die Verwahrung in einem Sammeldepot umgestellt. Für die Aktien des Klägers wurden die Aktiennummern 2 100 001 bis 4 000 000 vergeben; die ursprünglichen Aktiennummern wurden insoweit um den Faktor 10 erweitert fortgeführt.
- 5 Im Jahr 1996 wurden 100 000 Stück dieser Stammaktien ohne eine Nennung von Stücknummern in ein Sonderdepot des Klägers überführt, das bis zum 31. Dezember 2001 die interne Bezeichnung "Ver.G II/Entstrickte St." und bis zum 31. Dezember 2002 die Bezeichnung "Sperrkonto" trug. Diese 100 000 Stück Stammaktien wurden ab dem 18. August 2004 in einem Depot auf den Namen der Ehefrau des Klägers geführt, da der Kläger ihr den Nießbrauch an den Aktienrechten übertragen hatte.
- 6 Mit dem Aktienkauf- und Übertragungsvertrag vom 1. August 2002 veräußerte der Kläger die in § 1 (1) des Vertrags unter der Überschrift "Kaufgegenstand/Verkauf" mit den Nummern 3 525 001 bis 4 000 000 bezeichneten 475 000 Stück Stammaktien der AG an drei Mitglieder des Familienstammes nach Y zum Preis von 112,48 €/Stück (Gesamtkaufpreis nach Abzug eines Ausgleichs 53.404.250 €). § 2 des Aktienkauf- und Übertragungsvertrags enthält zur "Eigentumsübertragung" an den Aktien die Regelung, dass der Verkäufer seine jeweiligen Herausgabeansprüche gegen die depotführende Bank im Hinblick auf die von ihm gemäß § 1 Abs. 1 des Vertrags an die Käufer verkauften Aktien hiermit unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Zahlung des gemäß § 3 dieses Vertrags von

dem jeweiligen Käufer zu entrichtenden Kaufpreises an den jeweiligen Käufer abtrete und die Depotbank anweise, die Umbuchung der übertragenen Aktien in die Depots der Käufer vorzunehmen.

- 7** Außerdem wurden nach einer Sachkapitalerhöhung für die Familientreuhand GmbH (F-GmbH) am 1. August 2002 weitere --mit den Nummern 2 100 001 bis 3 095 237 benannte-- 995 237 Stück Stammaktien nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG von dem Kläger zum Buchwert in die F-GmbH eingebracht. Die übrigen 429 763 Stück Stammaktien verblieben beim Kläger.
- 8** In der Einkommensteuererklärung für 2002 (Streitjahr) gab der Kläger einen Veräußerungsgewinn aus Aktienverkauf als privates Veräußerungsgeschäft in Höhe von 45.143.687,60 € an. Diesen ermittelte er dadurch, dass er von dem Veräußerungspreis in Höhe von 53.404.250 € den Buchwert der Aktien, nämlich 1.214.318,22 € für 375 000 Stück zu je 5 DM (2,56 €) und 7.004.698,78 € für 100 000 Stück zu je 137 DM (70,04 €), sowie die Veräußerungskosten in Höhe von 41.545,40 € abzog.
- 9** Während der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) diesen Veräußerungsgewinn im Rahmen der Veranlagung des Klägers zur Einkommensteuer zunächst ansetzte, ging es im Anschluss an eine Außenprüfung im geänderten Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 25. November 2008 von einer Erhöhung des Veräußerungsgewinns für die Aktien um 7.741.449 € aus. Ein Teilbetrag von 6.749.053 € beruhte auf einer Minderung der geltend gemachten Anschaffungskosten, da es für die 100 000 Aktien 5 DM/Aktie anstelle des erklärten Buchwerts von 137 DM/Aktie berücksichtigte. Nach der Ansicht des FA seien nicht die bereits im Jahr 1994 antragsversteuerten, sondern ausschließlich nicht entstrickte, einbringungsgeborene Aktien an die anderen Familienmitglieder verkauft worden.
- 10** Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 475 veröffentlichten Urteil aus, das FA habe zutreffend gemäß den vertraglichen Gestaltungen ausschließlich die nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG einbringungsgeborenen Anteile an der AG als an die Familienmitglieder veräußert behandelt; die durch die Antragsversteuerung gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG entstrickten Aktien seien nicht erfasst worden. Es habe für steuerliche Zwecke eine ausreichende Identifizierbarkeit der im Jahr 1994 noch zu Zeiten der Verwahrung im Streifbanddepot auf Antrag versteuerten Aktien mit den Aktiennummern 210 000 bis 220 000 bestanden, welche sich nach dem Wechsel zur Verwahrung in ein Girosammeldepot auf die nach dem Aktiensplit fortgeschriebenen Aktiennummern erstreckt habe. Die eindeutige Bezeichnung der die verschiedenen Verfügungen unterlegenen Aktien zeige, dass der Kläger und die sonstigen Beteiligten im Rahmen der Verträge vom 1. August 2002 hiervon auch ausgegangen seien.
- 11** Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Zwar sei dem FG noch hinsichtlich seiner Annahme zuzustimmen, wonach eine Identifizierung einzelner in einem Sammeldepot verwahrter Aktien mit unterschiedlichen steuerlichen Merkmalen für steuerliche Zwecke grundsätzlich möglich sei. Eine Identifizierung der antragsentstrickten Stammaktien des Klägers anhand von Stückenummern sei allerdings nach dem erfolgten Aktiensplit nicht mehr möglich gewesen. Eine anschließende Neuzuteilung von Stückenummern sei nicht erfolgt. Den in den Verträgen vom 1. August 2002 genannten Stückenummern sei keinerlei Bedeutung beizumessen.
- 12** Der Kläger habe die antragsentstrickten Stammaktien nach dem Aktiensplit durch eine Ausgliederung auf ein separates Sonderdepot identifiziert und diese anschließend seiner Verfügung aufgrund der Verträge vom 1. August 2002 (Aktienkauf- und Übertragungsvertrag sowie Einbringungsvertrag) zugeordnet. Aus einer Auslegung der Gesamtumstände unter Heranziehung des mutmaßlichen Klägerwillens ergebe sich, dass er die antragsentstrickten Stammaktien ausschließlich der fraglichen Veräußerung zugeordnet und sie somit im Jahr 2002 veräußert habe.
- 13** Hilfsweise vertritt der Kläger die Auffassung, dass eine Identifizierung der antragsentstrickten Stammaktien nicht möglich gewesen sei.
- 14** Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil des FG aufzuheben, den Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 25. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. September 2010 dahingehend abzuändern, dass der bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb berücksichtigte Veräußerungsgewinn um 4.583.760 € gemindert wird, hilfsweise, den Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 25. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. September 2010 dahingehend abzuändern, dass der bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb berücksichtigte Veräußerungsgewinn um 1.601.725 € gemindert wird.

- 15 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zutreffend die im Streitjahr veräußerten 475 000 Aktien an der AG als einbringungsgeborene Anteile angesehen. Der hierbei erzielte Veräußerungsgewinn unterlag gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG i.V.m. § 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) der Besteuerung.
- 17 1. Veräußerungsgewinn ist gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Als Anschaffungskosten gilt nach § 21 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG bei einbringungsgeborenen Anteilen der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt. Der Tatbestand des § 21 Abs. 1 UmwStG i.V.m. § 16 EStG geht der Anwendung des § 17 EStG vor (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. November 1992 VIII R 40/89, BFHE 173, 17, BStBl II 1994, 222; vom 17. Oktober 2001 I R 111/00, BFH/NV 2002, 628; vom 24. Juni 2008 IX R 58/05, BFHE 222, 367, BStBl II 2008, 872; ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268 ff., Tz 21.02).
- 18 a) 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.
- 19 b) 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 15. Februar 1966 I 95/63, BFHE 85, 171, BStBl III 1966, 274, unter III.; vgl. auch BFH-Urteil vom 20. April 2004 VIII R 52/02, BFHE 206, 98, BStBl II 2004, 556, unter 3.a; BFH-Beschluss vom 26. August 2010 I B 85/10, BFH/NV 2011, 220, unter II.2.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 85, 171, BStBl III 1966, 274, unter III.).
- 20 c) Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 3 AO, Rz 33 ff., m.w.N.) verlangt für die Anwendung des § 21 UmwStG auf die Veräußerung von Aktien, die in einem Girosammeldepot verwahrt werden, dass nur solche Vorgänge erfasst werden, bei denen der Art und der Stückzahl nach feststeht, dass Anschaffung und Veräußerung einbringungsgeborene Anteile betreffen.
- 21 d) Da die Anteile ihre rechtliche Selbständigkeit behalten (vgl. BFH-Urteile vom 29. Juli 1997 VIII R 80/94, BFHE 184, 74, BStBl II 1997, 727, unter II.1.b bb, und in BFHE 206, 98, BStBl II 2004, 556, unter 3.a), hat der Anteilseigner die Möglichkeit, frei zu bestimmen, welchen Anteil er veräußert. Entscheidend ist, ob die veräußerten Anteile aufgrund objektiver Umstände, wie z.B. den Vertragsunterlagen, direkt bestimmbar sind (vgl. Patt in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KSt, § 21 UmwStG (vor SEStEG) Rz 83; Widmann in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Anhang 15, § 21 UmwStG 1995 Rz 172; Weber-Grellet in: Schmidt, EStG, 32. Aufl., § 17 Rz 162). Im Falle von veräußerten Aktien ergibt sich dies aus dem Hinweis auf die Aktiennummer, im Falle von GmbH-Anteilen durch den Hinweis auf die übergehenden GmbH-Anteile in der notariellen Urkunde (Widmann in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Anhang 15, § 21 UmwStG 1995 Rz 175).
- 22 2. Nach Maßgabe der vorstehenden Grundsätze hat das FG zutreffend unter Berücksichtigung der Regelungen in § 1 "Kaufgegenstand/Verkauf" und § 2 "Eigentumsübertragung" des Aktienkauf- und Übertragungsvertrags vom 1. August 2002 ausschließlich die einbringungsgeborenen Anteile an der AG als an die Familienmitglieder veräußert behandelt; die durch die Antragsversteuerung gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG entstrickten Anteile waren hiervon nicht betroffen.

- 23** a) Mit der im Aktienkauf- und Übertragungsvertrag vom 1. August 2002 erfolgten Aktienbezeichnung waren im Streitfall --entgegen der Auffassung des Klägers-- die einbringungsgeborenen und die durch Antragsversteuerung gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG entstrickten Anteile identifizierbar.
- 24** Nach § 1 (1) und § 2 des Aktienkauf- und Übertragungsvertrags waren die mit den Nummern 3 525 001 bis 4 000 000 bezeichneten Stammaktien Veräußerungsgegenstand. Der Kläger hat die verkauften Aktien mit Nummern benannt. Die Veräußerung erfasste indes nicht die Aktien mit den Nummern 2 100 001 bis 3 095 237, welche gemäß dem Einbringungsvertrag vom 1. August 2002 zum Buchwert in die F-GmbH eingebracht wurden. Diese beinhalteten die nach der Antragsversteuerung gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG mit einem Anschaffungswert von 137 DM je Stück entstrickten Aktien mit den Nummern 2 100 001 bis 2 200 000.
- 25** b) Ohne Erfolg beruft sich der Kläger im Streitfall darauf, dass der durchgeführte Aktiensplit einer Identifizierung der antragsentstrickten Stammaktien des Klägers anhand von Stücknummern entgegenstehe. Ein Aktiensplit stellt die Neueinteilung des Grundkapitals unter Aufteilung einer Aktie in zwei oder mehr Aktien dar. Das Grundkapital der Gesellschaft als auch der Gesellschaftsanteil, den der einzelne Aktionär an dem Unternehmen hält, werden durch den Aktiensplit nicht verändert (BMF-Schreiben vom 9. Oktober 2012, BStBl I 2012, 953, Rz 88; Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, 17. Oktober 2013, S 2252 A-104-St 219, Rz 88; Ziemons in: Nirk/Ziemons/Binnewies, Handbuch der Aktiengesellschaft, Rz I 6.253). Nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen und damit gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG wurden nach dem Aktiensplit im Verhältnis 1:10 für die dem Kläger zustehenden 1 900 000 Stück Inhaberaktien die Aktiennummern 2 100 001 bis 4 000 000 vergeben; die ursprünglich mit den Aktiennummern 210 001 bis 400 000 bezeichneten 190 000 Stück Stammaktien des Klägers an der AG sind um den Faktor 10 erweitert fortgeführt worden. Daher steht fest, dass die Veräußerung der Aktien mit den Nummern 3 525 001 bis 4 000 000 ausschließlich einbringungsgeborene Anteile an der AG betraf.
- 26** c) Die Verwahrung der Aktien in einem Girosammeldepot mittels einer Globalurkunde steht dem nicht entgegen. Bei girosammelverwahrten Aktien hat der Aktionär Miteigentum nach Bruchteilen an den zum Sammelbestand des Verwahrers gehörenden Wertpapieren derselben Art (§ 6 Abs. 1 des Depotgesetzes; vgl. BFH-Urteil in BFHE 85, 171, BStBl III 1966, 274; Ziemons in: Nirk/Ziemons/Binnewies, a.a.O., Rz I 6.184). Anschaffung und Veräußerung von Wertpapieren, die in Sammelverwahrung genommen sind, werden im Rahmen des § 21 UmwStG auf den ideellen Anteil an solchen Wirtschaftsgütern bezogen mit der Folge, dass dem Identitätserfordernis genügt ist, wenn es sich der Art und der Stückzahl nach um dieselben Wertpapiere handelt (vgl. BFH-Urteil vom 24. November 1993 X R 49/90, BFHE 173, 107, BStBl II 1994, 591). Dies ist im Streitfall gegeben.
- 27** Überdies trägt der Kläger selbst vor, er habe die antragsentstrickten Stammaktien nach dem Aktiensplit durch eine Ausgliederung auf ein separates Sonderdepot identifiziert. Es ist aber --wie das FG zu Recht ausführt-- nicht erkennbar, wie er diese separierten Aktien durch die vertraglichen Bestimmungen vom 1. August 2002 (Aktienkauf- und Übertragungsvertrag sowie Einbringungsvertrag) derart zugeordnet haben sollte, dass alle nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG antragsversteuerten Aktien zur Veräußerung an die Familienmitglieder gedient haben und ausnahmslos nur einbringungsgeborene Anteile in die F-GmbH eingebracht worden sein sollen. Nach den bindenden Feststellungen des FG wurden vielmehr die in einem Sonderdepot des Klägers überführten Aktien ab dem 18. August 2004 in einem Depot auf den Namen der Ehefrau des Klägers mit der Endnummer "3519-5" geführt, da er ihr den Nießbrauch an den Aktienrechten übertragen hatte.
- 28** d) Das FG hat bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns somit zutreffend die tatsächlichen Anschaffungskosten in Höhe von 5 DM je Aktie für alle veräußerten Aktien zugrunde gelegt. In dieser Höhe sind die Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns in dem angefochtenen Bescheid berücksichtigt worden.
- 29** e) Da die einbringungsgeborenen und die durch Antragsversteuerung gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG entstrickten Anteile --wie oben dargelegt-- im Streitfall identifizierbar sind, ist der Hilfsantrag ebenfalls unbegründet.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de