

Urteil vom 08. April 2014, IX R 18/13

Privates Veräußerungsgeschäft - Zustandekommen des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 7, EStG § 22 Nr 2, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 52 Abs 39 S 1, BGB § 154 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 4

vorgehend FG Düsseldorf, 29. January 2013, Az: 15 K 29/10 E

Leitsätze

1. Für die Berechnung der Veräußerungsfristen in § 23 EStG kommt es auf den wirksamen Abschluss der schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte an. Dabei ist auch die Zweifelsregel in § 154 Abs. 2 BGB zu beachten. Ergibt sich aus den tatsächlichen Umständen des Einzelfalls, dass sich die Parteien ohne Berücksichtigung der Schriftform wirksam binden wollten, ist § 154 Abs. 2 BGB nicht anwendbar.
2. Hat das FG sämtliche Tatsachen festgestellt und sprechen die Feststellungen nach den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen für eine bestimmte Schlussfolgerung, kann der BFH die Tatsachen ausnahmsweise selbst würdigen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über den Zeitpunkt der Veräußerung von Aktien. Davon hängt es ab, ob der Veräußerungsverlust unter § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder unter § 23 EStG fällt und deshalb nur beschränkt verrechenbar ist.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden als Eheleute im Streitjahr (2000) zusammenveranlagt. Der Kläger war seit dem 31. Juli 1998 mit 4 % am Grundkapital der X AG von 250.000 DM beteiligt. Am 13. Januar 1999 beschloss die X AG u.a. eine Erhöhung des Grundkapitals um 1,5 Mio. DM durch Ausgabe von neuen Namensaktien, die allein der Kläger übernahm. Danach war der Kläger mit 302/350 am Grundkapital der X AG von zuletzt 1,75 Mio. DM unmittelbar beteiligt.
- 3 In ihrer Einkommensteuererklärung für 2000 gaben die Kläger an, der Kläger habe seine 302.000 Aktien der X AG mit Vertrag vom 10. März 2000 an die A GmbH (Erwerberin) veräußert und daraus einen Verlust gemäß § 17 EStG in Höhe von 1.404.300 DM (AK: 1.510.000 DM ./ Erlös: 105.700 DM) erzielt. Das damals zuständige Finanzamt erkannte den Verlust in Höhe von 1.395.000 DM (AK neue Aktien: 1.500.000 DM ./ Erlös für neue Aktien: 105.000 DM) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung an.
- 4 Eine Konzernbetriebsprüfung bei der X AG und ein gegen den Kläger durchgeführtes strafrechtliches Ermittlungsverfahren führten im Zusammenhang mit dem Aktienverkauf zu folgenden Feststellungen:
- 5 Der Kläger entwarf ursprünglich einen auf den 28. Dezember 1999 datierten schriftlichen Kaufvertrag über die Aktien. Danach sollte der Erwerb zum 30. Dezember 1999 durchgeführt werden; der Kaufpreis war zahlbar am 30. Dezember 1999. Der Kläger (als Veräußerer) unterzeichnete den Vertragsentwurf jedoch nicht.
- 6 Am 27. Dezember 1999 sandte der Kläger den auf den 28. Dezember 1999 datierten Vertragsentwurf per Fax an seinen Steuerberater mit dem Zusatz "[Anrede], ist das so o.k.? Gruß ...".
- 7 Am 28. Dezember 1999 äußerte sich der Geschäftsführer der Erwerberin, der Zeuge M, in einem Fax an den Kläger zu dessen "in der letzten Woche" unterbreiteten Vorschlägen, u.a. zu dem Verkauf der X-Aktien des Klägers an die Erwerberin. Darin bezeichnete der Zeuge M die Veräußerung als "langfristig ... nicht richtig".

- 8 Der Kläger legte den Vertragsentwurf in die Eingangspost des Zeugen M. Der Kläger und der Zeuge M benutzten im fraglichen Zeitraum dasselbe Büro. Die Erwerberin war selbst unmittelbar an der X AG beteiligt. Der Zeuge M war zudem Vorstand der X AG.
- 9 Der Zeuge M unterzeichnete den Kaufvertrag für die Erwerberin ohne Datumsangabe. Im Aktienbuch der X AG trug er (als deren Vorstand) den Übergang der Aktien zum 30. Dezember 1999 ein.
- 10 Die Erwerberin veranlasste noch am 28. Dezember 1999 die Überweisung von 100.000 DM auf ein Konto des Klägers bei der W-Bank (Gutschrift beim Kläger am 30. Dezember 1999). Auf dem Überweisungsformular, welches die Unterschrift der bei der Erwerberin angestellten Klägerin trägt, ist als Verwendungszweck angegeben: "Zahl. Kaufvertrag v. Wert: 30.12.1999".
- 11 Am 21. September 2000 erstellte der Steuerberater der Kläger, der Zeuge K, die Einkommensteuererklärung der Kläger für 1999 und bereitete eine Anlage GSE mit dem Veräußerungsverlust aus dem Aktienverkauf des Klägers vor. Handschriftlich notierte der Zeuge K, zwar fehle noch der Vertrag, der Geldvollzug per 30. Dezember 1999 genüge jedoch. Das Berechnungsblatt enthält einen Klebezettel mit handschriftlicher Ergänzung "§ 23 beachten".
- 12 Unter dem 22. September 2000 enthält die Mandantenakte der Kläger eine neue Einkommensteuerberechnung für 1999, in der keine Einkünfte nach § 17 mehr ausgewiesen sind. In diesem Zusammenhang findet sich eine Kopie des neuen, erstmals für 1999 geltenden Gesetzestexts des § 23 EStG, auf der folgende Passage rot umrandet ist "§ 17 ist nicht anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 vorliegen." Ferner ist eine Kopie des Gesetzestextes von § 17 enthalten und darauf ein Klebezettel mit der Anmerkung: "Kauf-/Verkaufsvertrag muss noch rausgesucht werden. Alle Fristen (§ 17 + § 23) eingehalten?".
- 13 Vom selben Datum gibt es eine "To-do-Liste" ("1. Bilanzen zurückfordern, 2. ...").
- 14 Die weiteren Ermittlungen ergaben:
- 15 Im Aktienbuch der X AG ist bei der betreffenden Eintragung unter laufender Nummer 12 das Datum der Eintragung (ursprünglich 30.12.1999) durchgestrichen und handschriftlich berichtigt worden in "26.02.00".
- 16 Am 5. Dezember 2000 überwies der Kläger 100.000 DM von seinem Konto bei der W-Bank an die Erwerberin der Aktien mit dem Zusatz "Rückzahlung Darlehen". Ebenfalls am 5. Dezember 2000 ging auf dem Konto des Klägers eine Zahlung der Erwerberin über 105.700 DM ein mit dem Zusatz "Kaufpreis X Aktien". Zu der angeblichen Rückzahlung existiert ein beiderseits nicht unterschriebener Darlehensvertrag zwischen der Erwerberin und dem Kläger, datiert auf den 27. Dezember 1999. Danach sollte die Erwerberin dem Kläger ein Darlehen über 100.000 DM gewähren (Zinsen 7 % p.a., rückzahlbar mit Zinsen am 31. Dezember 2000).
- 17 Der Zeuge K, der auch für die Erwerberin tätig war, verbuchte bei dieser den Beteiligungserwerb zunächst im März 2000 für den Veranlagungszeitraum 1999 und testierte die Bilanz 1999 am 10. Juni 2000. Aus der beim Finanzamt eingereichten Bilanz sind diese Buchungen nicht mehr ersichtlich; der Betrag von 100.000 DM ist dort vielmehr unter "sonstige Vermögensgegenstände" erfasst.
- 18 In den Mandantenakten der Kläger fanden sich schließlich zwei weitere --nicht unterschriebene-- Versionen des Aktienkaufvertrags, datiert auf den 26. Februar 2000, und eine dritte vom 10. März 2000. Diese letzte Version ist vom Kläger und vom Zeugen M unterschrieben, enthält jedoch kein Fälligkeitsdatum für den Kaufpreis.
- 19 Am 25. November 2004 erschien der Kläger auf eigenen Wunsch im Finanzamt für Strafsachen, um "die Sache zu einem Ende zu bringen". Er legte ein Geständnis ab und erklärte sich mit einer Einstellung des Verfahrens nach § 153a der Strafprozessordnung gegen eine Geldbuße von 50.000 € und einer Schadenswiedergutmachung von 100.000 € einverstanden. Mit Schreiben vom 15. Dezember 2004 relativierte er seine Aussage in der (am 21. Januar 2005 telefonisch geäußerten) Hoffnung, die Geldauflage reduzieren zu können.
- 20 Aufgrund der Ermittlungsergebnisse nahm der Prüfer an, der Aktienkaufvertrag sei bereits am 28. Dezember 1999 zustande gekommen. Der Zeuge K habe im September 2000 bemerkt, dass der Verlust dann nicht unter § 17 EStG fiel und nicht verrechenbar wäre. Danach hätten der Kläger und der Zeuge K versucht, die Akten so zu verändern, als sei der Vertrag erst nach Ablauf der Spekulationsfrist zustande gekommen. Das damals zuständige Finanzamt schloss sich dieser Einschätzung an und änderte u.a. den Einkommensteuerbescheid der Kläger für 2000. Anstatt des ursprünglich im Veranlagungszeitraum 2000 berücksichtigten Verlusts nach § 17 EStG von 1.395.000 DM setzte es für 1999 einen Verlust nach § 23 EStG in Höhe von 1.400.662 DM an.

- 21** Der Beklagte und Revisionskläger (das zwischenzeitlich für die Besteuerung der Kläger zuständig gewordene Finanzamt --FA--) wies den gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid für 2000 gerichteten Einspruch der Kläger zurück.
- 22** Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).
- 23** Die Kläger beantragen sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung den geänderten Einkommensteuerbescheid vom 16. März 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Dezember 2009 mit der Maßgabe zu ändern, dass bei dem Kläger negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.395.000 DM angesetzt werden.
- 24** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 25** Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Finanzgericht (FG) hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Veräußerungstatbestand im Jahr 1999 verwirklicht worden ist, da in diesem Jahr der schuldrechtliche Übertragungsvertrag rechtswirksam zustande gekommen ist.
- 26** 1. Private Veräußerungsgeschäfte bei Wertpapieren unterliegen der Besteuerung gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 Nr. 2 und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Die durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 (Gesetz vom 24. März 1999, BGBl I 1999, 402) auf ein Jahr verlängerte Frist ist erstmals anzuwenden auf Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31. Dezember 1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht (§ 52 Abs. 39 Satz 1 i.d.F. durch das StEntlG 1999/2000/2002).
- 27** a) Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass der Kläger die im Zuge der Kapitalerhöhung der X AG von ihm übernommenen neuen Aktien i.S. des § 23 EStG angeschafft hat und dass die Anschaffungskosten dem Nennwert der neuen Aktien entsprechen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. April 1967 VI 144/64, BFHE 89, 120, BStBl III 1967, 554; vom 21. September 2004 IX R 36/01, BFHE 207, 543, BStBl II 2006, 12; BFH-Beschluss vom 18. September 2006 IX B 154/05, BFH/NV 2007, 31).
- 28** b) Unstreitig ist auch, dass der Kläger diese Aktien durch Übertragung auf die Erwerberin veräußert hat und dass der Veräußerungspreis 105.700 DM beträgt.
- 29** c) Für die Berechnung der gesetzlichen Veräußerungsfristen in § 23 EStG kommt es nicht auf die Erfüllungs-, sondern auf den Abschluss der schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte an (BFH-Urteile vom 26. August 1975 VIII R 61/72, BFHE 116, 553, BStBl II 1976, 64; vom 8. April 2003 IX R 1/01, BFH/NV 2003, 1171; BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 31, m.w.N.). Diese Rechtsprechung trägt dem Grundgedanken Rechnung, der der Besteuerung der privaten Veräußerungsgeschäfte zugrunde liegt, dass der Steuerpflichtige sich Werterhöhungen von Wirtschaftsgütern innerhalb einer bestimmten Frist wirtschaftlich zugeführt hat. Das ist aber bereits mit dem Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts geschehen (BFH-Urteil vom 4. Juni 2003 X R 49/01, BFHE 202, 320, BStBl II 2003, 751).
- 30** d) Von diesen Grundsätzen ist auch das FG ausgegangen. Indem es letztlich das zivilrechtlich wirksame Zustandekommen eines auf die Veräußerung der Aktien gerichteten Verpflichtungsgeschäfts (und nicht nur ein bindendes Angebot auf Abschluss eines solchen Vertrags) im Jahr 1999 bejaht hat, liegt seinem Urteil --trotz eventuell missverständlicher Formulierungen zum rechtlichen Maßstab-- nur der abstrakte Rechtssatz zugrunde, dass der Veräußerungstatbestand erfüllt ist, wenn zwischen den obligatorischen Verträgen, die der Anschaffung und Veräußerung zugrunde gelegen haben, nicht mehr als ein Jahr vergangen ist. Diesen Rechtssatz stellen auch die Kläger mit der Revision nicht in Frage. Es bedarf deshalb keiner Ausführungen zu der Frage, ob und ggf. in welchen Fällen eine Veräußerung i.S. des § 23 EStG auch abweichend vom Zivilrecht angenommen werden kann.
- 31** 2. Soweit die Kläger sinngemäß auch rügen, das FG habe § 154 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB)

übersehen und deshalb zu Unrecht angenommen, der Vertrag über die Veräußerung der Aktien sei schon 1999 zustande gekommen, verhilft dies der Revision nicht zum Erfolg. Das Urteil des FG stellt sich insofern jedenfalls im Ergebnis als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO).

- 32** a) Nach § 154 Abs. 2 BGB hat die Nichtbeachtung der für den Vertragsschluss vereinbarten Form ("Beurkundung") im Zweifel zur Folge, dass der Vertrag nicht geschlossen ist. In diesem Zusammenhang weisen die Kläger zu Recht darauf hin, dass die Rechtsprechung eine konkludente Formabrede z.B. beim Austausch schriftlicher Vertragsentwürfe oder der Übersendung einer schriftlichen Vertragsurkunde angenommen hat (vgl. nur Urteil des Bundesgerichtshofs vom 19. März 1987 I ZR 134/85, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 1987, 1073; Beck'scher Online-Kommentar BGB, § 154 Rz 14, m.w.N.). Die gesetzliche Auslegungsregel spricht unter solchen Umständen dafür, dass ein schriftlicher Vertragsentwurf, den nur eine Seite unterschrieben hat, im Zweifel noch nicht zustande gekommen ist. Dies hat das FG offensichtlich nicht beachtet. An seine gegenteilige Würdigung der Umstände des Einzelfalls ist der BFH deshalb nicht gebunden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO).
- 33** b) Dies führt im Streitfall jedoch nicht zur Aufhebung des Urteils. Die Sache ist vielmehr spruchreif, da der BFH die festgestellten Tatsachen selbst würdigen kann und sich das Urteil danach aus anderen Gründen als richtig darstellt.
- 34** aa) Zwar ist der BFH grundsätzlich daran gehindert, die festgestellten Tatsachen selbst zu würdigen. Eine Ausnahme gilt jedoch dann, wenn das FG alle für die Tatsachenwürdigung erforderlichen Tatsachen festgestellt hat und diese Feststellungen nach den Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen für eine bestimmte Schlussfolgerung sprechen, die das FG nicht gezogen hat (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 57). Das ist hier der Fall.
- 35** bb) Die vom FG umfassend festgestellten Umstände, insbesondere das Verhalten der handelnden Personen Ende 1999 und danach, sprechen im Streitfall dafür, dass die Vertragsparteien sich bereits im Dezember 1999 ohne Beachtung der Schriftform endgültig binden wollten.
- 36** So hat der Zeuge M unmittelbar nach seiner Unterschrift unter den "Vertragsentwurf" damit begonnen, den Vertrag zu vollziehen, indem er die Bezahlung des Kaufpreises und die Umschreibung der Aktien im Aktienbuch der X AG veranlasst hat. Daraus ergibt sich, dass der Zeuge M --aus der insoweit maßgeblichen Empfängersicht-- das Angebot des Klägers als bindend und den Vertrag als zustande gekommen angesehen hat. Ansonsten hätte der Zeuge M die Zahlung zurückhalten müssen. Außerdem hätte er, jedenfalls nachdem er bereits Zahlung geleistet hatte, aktiv werden müssen, um die fehlende Unterschrift des Klägers einzuholen. Dafür ist indes nichts festgestellt. Dass der Zeuge M auf den Kaufvertrag und nicht etwa auf den vom Kläger vorgelegten Darlehensvertrag leisten wollte, hat er in seiner Vernehmung vor dem FG ausdrücklich bestätigt. Das FG hat deshalb den anderslautenden Vortrag des Klägers zu Recht als nicht glaubhaft verworfen.
- 37** Der Senat hat auch keinen Zweifel daran, dass der Kläger den Vertrag trotz seiner fehlenden Unterschrift ebenfalls als verbindlich angesehen hat. Dafür spricht zunächst, dass er die Zahlung der Erwerberin widerspruchslos entgegengenommen hat. Den Rechtsbindungswillen des Klägers entnimmt der Senat außerdem dem Umstand, dass er nachträglich Handlungen vorgenommen hat, um den Vertrag als nicht geschlossen erscheinen zu lassen (z.B. die als Darlehensrückzahlung bezeichnete Rückgabe des von der Erwerberin 1999 gezahlten Betrags). Wäre der Kläger --seinem Vortrag entsprechend-- davon ausgegangen, dass der Vertrag nicht wirksam zustande gekommen war, hätte es genügt, sich darauf zu berufen. Der Kläger könnte sich insofern auch nicht darauf berufen, irrtümlich von einer in Wahrheit nicht bestehenden Verpflichtung ausgegangen zu sein.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de