

Urteil vom 31. January 2017, IX R 40/15

Keine Minderung des Veräußerungspreises i.S. von § 17 Abs. 2 EStG durch das privat veranlasste Versprechen, künftige Veräußerungserlöse teilweise der Ehefrau zuzuwenden

ECLI:DE:BFH:2017:U.310117.IXR40.15.0

BFH IX. Senat

EStG § 12 Nr 2, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 2, EStG VZ 2008

vorgehend FG München, 09. March 2015, Az: 12 K 1228/11

Leitsätze

NV: Verpflichtet sich der Inhaber der Geschäftsanteile an einer Kapitalgesellschaft in einer schuldrechtlichen Vereinbarung, im Fall der Veräußerung seiner Anteile der Ehefrau 90 % des Verkaufserlöses als Ausgleich für ihre familiär bedingte berufliche Inaktivität zu zahlen, liegt darin weder eine Abspaltung der durch den Geschäftsanteil verkörperten Substanz noch eine Verfügung über einen Substanzbestandteil der Einkunftsquelle i.S. von § 17 Abs. 2 EStG.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 10. März 2015 12 K 1228/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1** I. Streitig ist die Höhe eines Veräußerungsgewinns gemäß § 17 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres 2008 (EStG).
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger schloss mit der Klägerin am 18. Oktober 2002 eine "Vereinbarung über die Zuteilung von virtuellen Aktien (Zahlungsanspruch)", in der er sich unwiderruflich verpflichtete, bei einem vollständigen oder teilweisen Verkauf seiner Aktien an der A-AG, der Klägerin 90 % des Verkaufspreises zu zahlen. Nach dieser Vereinbarung hatte die Klägerin keinen Anspruch auf Übertragung der Aktien. Sämtliche Rechte und Pflichten im Zusammenhang mit den Aktien standen dem Kläger zu. Nachdem dieser weitere Aktien zugeteilt erhalten hatte, räumte er mit Zusatzvereinbarung vom 3. Mai 2004 der Klägerin auch an diesen einen Zahlungsanspruch nach Maßgabe der Hauptvereinbarung ein. In der Folgezeit erhöhte sich die Anzahl der vom Kläger gehaltenen Inhaberaktien an der A-AG auf 865 150 Stück. Mit Vertrag vom 29. Oktober 2007 verkaufte die Klägerin ihren Zahlungsanspruch an 842 012 Stück für 4.350.000 € an die S-AG. Der Kaufpreis war innerhalb von drei Monaten zur Zahlung fällig. Der Kläger stimmte der Abtretung zu. Im Januar 2008 übertrug er seine Aktien an der A-AG gegen Entgelt an die KG. Der Kaufpreis in Höhe von 5.407.187,50 € wurde dem Konto des Klägers am 24. Januar 2008 gutgeschrieben. Am 1. Februar 2008 überwies er einen Betrag von 4.594.225,25 € an die S-AG, die am selben Tag 4.350.000 € an die Klägerin überwies.
- 3** In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger einen Gewinn aus der Veräußerung der Aktien an der A-AG in Höhe von 97.273 €. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zog er neben den Anschaffungskosten und Vermittlungsprovisionen auch den an die S-AG gezahlten Betrag in Höhe von 4.594.225,25 € ab. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht, berücksichtigte im

Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 9. April 2010 einen Gewinn des Klägers aus der Veräußerung der Aktien an der A-AG in Höhe von 2.416.744,55 € und setzte die Einkommensteuer auf 1.303.806 € fest.

4 Dieser Veräußerungsgewinn wurde in dem Einkommensteuerbescheid wie folgt berechnet:

Veräußerungserlös (6,25 €/Aktie x 865 150 Aktien =)	5.407.187,50 €
./. Vermittlungsprovision	162.215,63 €
./. Anschaffungskosten	456.199,77 €
+ Minderung der Anschaffungskosten wegen vergessener Umrechnung in € (91.500 € ./ 46.783 € =)	<u>44.717,00 €</u>
Veräußerungsgewinn	4.833.489,10 €
davon stpfl. nach Halbeinkünfteverfahren	2.416.744,55 €.

- 6** Der hiergegen gerichtete Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 17. März 2011 als unbegründet zurückgewiesen. Im Klageverfahren erweiterten die Kläger ihren Klageantrag und begehrten die Berücksichtigung von nicht streitgegenständlichen Rechtsanwaltskosten bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften. Das FA berücksichtigte diese Aufwendungen in den geänderten Einkommensteuerbescheiden für das Streitjahr vom 3. März 2014 und 2. Mai 2014 und setzte die Einkommensteuer auf 1.302.282 € herab.
- 7** Die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte im Wesentlichen aus, als Veräußerungspreis sei der tatsächlich vom Erwerber gezahlte Kaufpreis in Höhe von 5.407.187,50 € anzusetzen. Der Kläger habe mit der Einräumung des Anspruchs an die Klägerin keinen Substanzbestandteil an seinen Aktien abgespalten, sondern lediglich eine vertragliche Vereinbarung darüber getroffen, wie er zukünftig von ihm erzieltetes Einkommen verwenden werde. Die der Klägerin zugesagte Vermögensübertragung habe ihren Ursprung in der privaten Sphäre und nicht in dem einkommensteuerrelevanten Bereich der Beteiligung an der A-AG und deren Veräußerung. Der Kläger sei in seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gemindert.
- 8** Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 17 EStG). Der dem Kläger zuzurechnende Veräußerungsgewinn sei wegen der vorherigen Abspaltung eines Substanzbestandteils von 90 % des Veräußerungserlöses entsprechend zu kürzen. Er habe lediglich in Höhe des auf 10 % des Veräußerungserlöses entfallenden Veräußerungsgewinns i.S. von § 17 Abs. 2 EStG steuerpflichtige Einkünfte i.S. von § 17 Abs. 1 EStG erzielt. Durch die Vereinbarung vom 18. Oktober 2012 und der darauf beruhenden ertragsteuerlich wirksamen Abspaltung von 90 % des Veräußerungserlöses auf die Klägerin sei die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Klägers auf den ihm verbleibenden Teil begrenzt. Zwar sei dieser zum Veräußerungszeitpunkt zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der veräußerten Aktien gewesen, aber § 17 Abs. 1 EStG sei insoweit einschränkend auszulegen, als der wirtschaftliche Eigentümer der Anteile durch eine im Voraus getroffene Vereinbarung über einen Substanzbestandteil der Einkunftsquelle endgültig verfügt habe und dadurch seine Leistungsfähigkeit entsprechend gemindert sei.
- 9** Die Kläger beantragen, das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 2. Mai 2014 mit der Maßgabe zu ändern, dass der Gewinn des Klägers aus der Veräußerung der A-Aktien auf 119.632 € vermindert und die Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird, hilfsweise das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung ans FG zurückzuverweisen.
- 10** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu

- 11 Recht hat das FG nach Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens einen Gewinn aus der Veräußerung der Aktien an der A-AG in Höhe von 2.416.744,55 € der Besteuerung nach § 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 EStG unterworfen.
- 12 1. Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb --unter weiteren, im Streitfall nicht problematischen Voraussetzungen-- auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.
- 13 a) Veräußerungsgewinn ist gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Veräußerungspreis i.S. von § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Wert der Gegenleistung, die der Veräußerer durch Abschluss des dinglichen Veräußerungsgeschäfts erlangt. Dazu gehört alles, was der Veräußerer aus dem Veräußerungsgeschäft als Gegenleistung erhält. Veräußerungskosten sind die durch die Veräußerung wirtschaftlich veranlassten Aufwendungen.
- 14 b) Der Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich für den Zeitpunkt zu ermitteln, in dem er entstanden ist. Dies ist regelmäßig der Zeitpunkt der Veräußerung, d.h. der Zeitpunkt, zu dem das rechtliche oder zumindest wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Anteilen auf den Erwerber übergegangen ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. März 1995 VIII R 29/93, BFHE 178, 116, BStBl II 1995, 693). Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Kapitalgesellschaftsanteilen setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH voraus, dass der Berechtigte alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte ausüben kann, also neben dem Gewinnbezugsrecht und der Teilhabe an Wertveränderungen der Anteile alle Verwaltungsrechte einschließlich des Stimmrechts (vgl. BFH-Urteil vom 2. April 2008 IX R 73/04, BFH/NV 2008, 1658).
- 15 2. Nach diesen Maßstäben hat das FG bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns i.S. von § 17 Abs. 1, Abs. 2 EStG zutreffend den ungeminderten Veräußerungserlös zugrunde gelegt.
- 16 a) Es ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig, dass der Kläger bis zum Veräußerungszeitpunkt im Streitjahr 2008 zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien an der A-AG war. Der Kläger hat für deren Veräußerung den Kaufpreis in Höhe von 5.407.187,50 € erhalten und erzielte daraus Einkünfte in Höhe von 2.416.744,55 € gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG.
- 17 b) Anders als die Kläger meinen, ist § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht einschränkend dahin auszulegen, dass der Kläger als Eigentümer der Anteile durch die im Voraus getroffenen Vereinbarungen vom 18. Oktober 2002 und 3. Mai 2004 über einen Substanzbestandteil der Einkunftsquelle verfügt hat. Denn dies widerspricht bereits dem vom FG für den erkennenden Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellten Sachverhalt. Die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG stand bis zur Anteilsveräußerung im Streitjahr allein dem Kläger zu. Zwar können Teile des Geschäftsanteils i.S. des § 17 Abs. 1 EStG abgespalten werden (s. BFH-Urteil vom 9. November 2010 IX R 24/09, BFHE 231, 557, BStBl II 2011, 799, Rz 18, m.w.N), allerdings ist Gegenstand der Vereinbarungen vom 18. Oktober 2002 und 3. Mai 2004 nur der aus dem Eigentum an den Aktien abgeleitete Anspruch auf den Veräußerungserlös, nicht hingegen das in der Aktie verkörperte Gesellschaftsverhältnis oder einzelne Rechte hieraus. Die Kläger haben durch diese Vereinbarung nicht etwa einen neuen, zuvor in der Aktie enthaltenen Geschäftsanteil geschaffen, sondern der Kläger hat vorab über einen zukünftigen Zahlungsanspruch verfügt. Darin liegt auch keine steuerlich beachtliche Substanzabspaltung aus dem Eigentumsrecht, sondern eine bloße Verwendung über einen zukünftig zu erwartenden Veräußerungsgewinn.
- 18 c) Soweit sich die Kläger auf das Urteil des BFH vom 19. Dezember 2007 VIII R 14/06 (BFHE 220, 249, BStBl II 2008, 475) berufen, steht dies den vorgenannten Grundsätzen nicht entgegen.
- 19 Nach jener Entscheidung kann auch eine schuldrechtliche Option auf den Erwerb einer Beteiligung (Call-Option) eine Anwartschaft sein, deren Veräußerung unter den sonstigen tatbestandlichen Voraussetzungen zu einem steuerbaren Gewinn nach § 17 EStG führt, wenn und soweit sie die wirtschaftliche Verwertung des bei der Kapitalgesellschaft eingetretenen Zuwachses an Vermögenssubstanz ermöglicht. Das ist vorliegend jedoch gerade nicht der Fall. Die Klägerin hatte aufgrund der Vereinbarungen vom 18. Oktober 2002 und 3. Mai 2004 nicht die Möglichkeit, ihren Anspruch zu realisieren. Sie konnte die Veräußerung der Aktien nicht erzwingen und ihren Anspruch auch nicht durch Veräußerung zu Geld machen, denn ein potentieller Erwerber hätte ebenfalls keine Möglichkeit gehabt, den Veräußerungsfall herbeizuführen. Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass die Klägerin ihren Anspruch tatsächlich zu einem hohen Preis an die S-AG veräußert hat. Diese Veräußerung ist nur verständlich, wenn die Erwerberin im Zeitpunkt des Vertragsschlusses sicher davon ausgehen konnte, dass der Kläger die Aktien alsbald veräußern und einen Veräußerungsgewinn realisieren werde.

- 20** d) Schließlich folgt auch aus dem Normzweck des § 17 EStG, den aufgrund der Veräußerung eines Geschäftsanteils eintretenden Zuwachs der finanziellen Leistungsfähigkeit zu erfassen (BFH-Urteil vom 18. November 2014 IX R 30/13, BFH/NV 2015, 489, m.w.N.), dass der ungeminderte Veräußerungserlös der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zugrunde zu legen ist. Das privat veranlasste Versprechen, künftige Erlöse der Klägerin zuzuwenden, erfüllt als disponible Einkommensverwendung des Klägers keinen steuerlichen Abzugstatbestand und ist ebenso wie die nach der Vereinnahmung des Veräußerungserlöses erfolgte Zahlung des Klägers (s. § 12 Nr. 2 EStG) in Höhe von 4.594.225,25 € nicht Einkünfte mindernd anzusetzen.
- 21** Dem Einwand der Kläger, dieses Ergebnis begründe die Gefahr einer "virtuellen Doppelbesteuerung", folgt der Senat nicht. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG knüpft die Besteuerung an die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind gemäß § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG Aktien, Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen. Davon zu unterscheiden ist aber die Forderung eines Dritten gegen den Anteilsinhaber, im Fall der Anteilsveräußerung einen Erlösanteil zu erhalten. Eine etwaige Besteuerung des Dritten --im Streitfall der Klägerin-- betrifft im System der Einkünfteermittlung sowohl ein anderes Steuersubjekt als auch einen anderen Gegenstand.
- 22** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de