
Datum: 03.12.2015
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 4130/12 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2015:1203.6K4130.12E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 30.06.2010 und der Einspruchsentscheidung vom 31.10.2012 wird der Beklagte verpflichtet, einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2008 zu erlassen, in dem der verbleibende Verlustvortrag für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. d. § 23 EStG in der bis zum 31.12.2008 anzuwendenden Fassung auf 13.949,00 € festgestellt wird und den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 10.10.2008 in der Weise zu ändern, dass die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften um einen Betrag von 33.697,00 € vermindert werden. Die Neuberechnung der Einkommensteuer 2007 wird dem Beklagten auferlegt.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Streitig ist, ob der Beklagte verpflichtet ist, einen Bescheid über den vortragsfähigen Verlust aus Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften auf den 31.12.2008 zu erlassen und in das Jahr 2007 einen Verlustrücktrag bzgl. negativer Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften vorzunehmen.

Der Kläger hat für das Jahr 2008 am 17.06.2009 seine Einkommensteuererklärung beim Beklagten eingereicht. Auf dem Mantelbogen hat der Kläger bzgl. der Möglichkeit der Einreichung einer Anlage SO (über private Veräußerungsgeschäfte) angekreuzt, dass private Veräußerungsgeschäfte nicht getätigt worden seien. Die Auswahlmöglichkeit „Private Veräußerungsgeschäfte führten insgesamt zu einem Gewinn von weniger als 600 € ... (bei Verlusten bitte Anlage SO abgeben)“ blieb leer. Eine Anlage SO wurde nicht eingereicht. Hingegen wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Kapitalvermögen aus Vermietung und Verpachtung und aus einer Berufsunfähigkeitsrente erklärt. 3

Mit Bescheid vom 05.10.2009 setzte der Beklagte unter Berücksichtigung eines Gesamtbetrages der Einkünfte i. H. v. 1.044,00 € und eines zu versteuernden Einkommens von ./ 2.924,00 € die Einkommensteuer auf 0,00 € erklärungsgemäß fest. Der Bescheid ist bestandskräftig geworden. 4

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung des Jahres 2007 hatte der Kläger Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. H. v. 77.305,00 € erklärt. Bei der Ermittlung der Einkommensteuer 2007 wurde diesbezüglich ein zum 31.12.2006 gesondert festgestellter verbleibender Verlustvortrag für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. H. v. 9.189,00 € berücksichtigt. Ein verbleibender vortragsfähiger Verlust aus Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften war zum 31.12.2007 nicht mehr vorhanden. Die gesonderte Feststellung im Bescheid vom 10.10.2008 lautete insoweit auf 0,00 €. Die Einkommensteuer 2007 wurde unter Berücksichtigung eines zu versteuernden Einkommens i. H. v. 38.456,00 € auf 9.416,00 € festgesetzt. Auch dieser Bescheid ist bestandskräftig geworden. 5

Am 22.06.2010 beantragte der Kläger die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2008 und einen Verlustrücktrag gemäß § 23 Abs. 3 Satz 8 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in das Jahr 2007. 6

Hintergrund war, dass der Kläger am 20.09.2007 34.000 Aktien Registered Shares LS“ (WKN: , ISIN: GB) der britischen Bank „Northern Rock PLC“ (im Folgenden: NR-PLC) für X € erworben hatte. Durch die Liquiditätsverknappung auf dem internationalen Geldmarkt aufgrund der Subprime–Krise 2007 ergaben sich bei der NR-PLC im September 2007 Zahlungsschwierigkeiten. Dies hatte zur Folge, dass in der Zeit vom 14.09.2007 bis zum 17.09.2007 ein Großteil der britischen Bankkunden die Sparguthaben von ihren Konten abhob, da aus ihrer Sicht die Gefahr bestand, dass die Guthaben auf den Konten sonst verloren gingen. In dieser Situation gab der britische Finanzminister am 17.09.2007 bekannt, dass die britische Regierung und die Bank of England alle Einlagen bei der NR-PLC garantieren würden. Nach verschiedenen Verhandlungen mit potenziellen Investoren gab der britische Finanzminister am 17.02.2008 bekannt, dass die NR-PLC vorübergehend verstaatlicht werde, da sich kein Käufer gefunden habe. Umgesetzt wurde dieses Vorhaben durch den „Banking (Special Provisions) Act 2008“ und konkret durch die „The Northern Rock plc Transfer Order 2008“. Die Anteile an der NR-PLC gingen in das Eigentum des britischen Finanzministeriums über. Dafür erhielten die Anteilseigner eine entsprechende Anzahl (für den Kläger: 34.000 Stück) Aktien an der „Northern Rock Holdings Reg. SH. O. N.“ (WKN: AONGKV, ISIN: GB - im Folgenden: NR-Holdings). Nach der „Northern Rock plc compensation scheme order“ sollte sich eine insoweit vorgesehene Entschädigung der 7

Anteilseigner nach dem Anteilswert der NR-PLC-Aktien (nicht dem Börsenkurs) am Vortag der Enteignung richten. Dabei wurde bei der Bewertung durch einen „independent valuer“ zugrunde gelegt, dass die Bank in der bestehenden Form nicht mehr habe weitergeführt werden können und unter Zwangsverwaltung gestanden habe. Der „independent valuer“ hatte letztendlich im Dezember 2009 die Anteile an der NR-PLC mit 0,00 € bewertet, so dass sämtlichen Anlegern keine Entschädigung für ihre Anteile gezahlt worden ist. Klageverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte auf Entschädigungsleistungen blieben für die Anteilseigner ohne Erfolg.

Als Folge der Verstaatlichung teilte die Bank 1 (im Folgenden: Bank 1), bei der der Kläger sein Depot führte, dem Kläger zunächst mit Schreiben vom 11.04.2008 mit, dass wegen der Verstaatlichung der Gesellschaft ein „obligatorischer Umtausch“ stattgefunden habe. Die Bank 1 führte u. a. aus: 8

„Sehr geehrte Depotkundin, sehr geehrter Depotkunde, 9

wir haben Ihrem Depot per 03.03.2008 belastet: 10

Stück: 34.000 11

Wertpapiergattung: NORTHERN ROCK PLC 12

REGISTERED

SHARES LS – 25 13

WKN ISIN GB 14

Lagerland: WR VEREIN. KÖNIGREICH OHNE 15
KANALINS.

wir haben Ihrem Depot per 03.03.2008 gutgeschrieben: 16

Stück: 34.000 17

Wertpapiergattung: NORTHERN ROCK HOLDINGS 18
REG.SH. O.N.

WKN AONGKV ISIN GB 19

Lagerland: WR VEREIN. KÖNIGREICH OHNE 20
KANALINS.

[...] 21

Obligatorischer Umtausch wegen Verstaatlichung der Gesellschaft. Die neuen Aktien sind nicht handelbar. Weitere Informationen liegen zur Zeit nicht vor.“ 22

Mit weiterem Schreiben vom 20.05.2010 teilte die Bank 2 (im Folgenden: Bank 2) als Nachfolgerin der Bank 1 dem Kläger mit, dass für die Aktien der NR-Holdings keine Kursnotierungen mehr feststellbar seien. Die Gesellschaft habe darüber hinaus seit einiger Zeit keine Erträge mehr an ihre Aktionäre ausgeschüttet. Die Aktien seien daher wertlos. Die ausländische Lagerstelle habe die wertlosen Aktien aus dem Depot der Bank 2 ausgebucht. Weiter führt die Bank 2 in ihrem Schreiben aus: 23

„Wir werden uns dem Vorgehen unserer Lagerstelle anschließen und die Aktien ohne eine weitere Anzeige aus Ihrem Depot ausbuchen.

Mit der Ausbuchung entfällt künftig die Entrichtung des Depotpreises für diese Aktien. Falls Sie zu einem späteren Zeitpunkt einen Nachweis über den früheren Besitz erbringen müssen, bitten wir Sie, dieses Schreiben dafür zu verwenden.“ 25

Der Kläger vertrat mit seinem Antrag auf Änderung vom 22.06.2010 die Auffassung, dass die Ausbuchung der Aktien bei der Bank 2 im Jahre 2010 ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) mit steuerlicher Wirkung auf den 03.03.2008 darstelle, und insoweit eine Änderung der Einkommensteuer 2008 gemäß § 23 Abs. 3 EStG und ein Verlustrücktrag in das Jahr 2007 gemäß § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG zu erfolgen habe. 26

Der Beklagte lehnte mit Bescheid vom 30.06.2010 die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung 2008 ab. Zur Begründung führte er an, dass die Aktien durch die Ausbuchung nicht veräußert worden seien, sondern sich weiterhin im Besitz des Steuerpflichtigen befänden. Eine Teilwertabschreibung nach § 23 EStG sei nicht möglich. Ein Fall des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG liege mithin nicht vor. Darüber hinaus handele es sich bei der Ausbuchung auch nicht um ein rückwirkendes Ereignis. 27

Gegen den Ablehnungsbescheid erhob der Kläger am 28.07.2010 Einspruch. Dabei vertrat der Kläger die Auffassung, dass der obligatorische Umtausch der Aktien an der NR-PLC in die Aktien an der NR-Holdings bereits eine Veräußerung i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und eine Anschaffung der nicht handelbaren NR-Holdings-Aktien darstelle. Es handele sich insoweit um einen Tausch. Der „Veräußerungspreis“ werde regelmäßig durch den Marktwert der erlangten Aktien bestimmt, was aber in diesem Fall mangels Handelbarkeit der NR-Holdings-Aktien nicht zeitnah möglich gewesen sei. Insoweit sei der Wert der im Jahr 2008 getauschten/veräußerten Aktien im Jahr 2010 als rückwirkendes Ereignis aufgehellt worden, da sie als wertlos bestimmt und entsprechend ausgebucht worden seien. 28

Darüber hinaus stelle die Feststellung des Wertes der NR-Holdings-Aktien durch das Schreiben der Bank 2 vom 20.05.2010 eine neue Tatsache bzw. ein neues Beweismittel im Sinne von § 173 Abs. 1 Nr.2 AO dar, da nachträglich (am 20.05.2010) bekannt geworden sei, dass die Aktien wertlos seien und dies zu einer niedrigeren Steuer führe. Ein grobes Verschulden sei insoweit auszuschließen, da in der Mitteilung über den obligatorischen Umtausch der Wertpapiere vom 11.04.2008 mangels Handelbarkeit der neuen Aktien keine Wertnennung erfolgt sei und der Wert erst durch das Schreiben der Bank 2 vom 20.05.2010 bekannt geworden sei. 29

Ferner beantragte der Kläger im Einspruchsverfahren, den Verlust i. H. v. X € im Jahr 2007 nach § 10d Abs. 1 Sätze 5 und 6 EStG zurückzutragen. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27.01.2010 (IX R 59/08, BStBl II 2010, S. 1009) stelle § 10d Abs. 1 Sätze 5 und 6 EStG eine eigenständige Korrekturnorm dar. 30

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 31.10.2012 als unbegründet zurück und führte an, dass der obligatorische Tausch der NR-PLC-Aktien in NR-Holdings-Aktien einen rein wertpapiertechnisch bedingten Umtauschvorgang und kein Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darstelle. Die (eingetauschten) Aktien hätten sich noch im Besitz des Klägers befunden. 31

Mit der am 03.12.2012 erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren aus dem Einspruchsverfahren weiter. So handele es sich aus seiner Sicht bei der Mitteilung der 32

Ausbuchung am 20.05.2010 um ein Ereignis mit steuerlicher Wirkung auf den 03.03.2008. Der Wert der getauschten/veräußerten Aktien sei dadurch erst im Jahre 2010 aufgehellt worden. Darüber hinaus könnten wertpapiertechnische Umtauschvorgänge nur dann angenommen werden, wenn die Tatbestandsmerkmale der Artgleichheit, Gleichwertigkeit und der Funktionsgleichheit vorlägen. Eine objektive Nämlichkeit könne nur vorliegen, wenn das hingegebene und das empfangene neue Wirtschaftsgut nach allgemeiner wirtschaftlicher Verkehrsanschauung in ihren wirtschaftlichen Möglichkeiten (Funktionen) als gleiche Wirtschaftsgüter anzusehen seien, wobei diesbezüglich ein strenger Maßstab anzulegen sei. Maßgeblich sei die Gleichwertigkeit nach dem Preis zu beurteilen. Dadurch, dass die erhaltenen Aktien an der NR-Holdings durch die Verstaatlichung nicht handelbar gewesen seien, sei ein erheblicher Nachteil eingetreten, der zur Verneinung der Funktionsgleichheit führe. Die Annahme eines Tausches scheidet aus, so dass in 2008 nur ein Veräußerungs- bzw. Anschaffungsgeschäft in Betracht komme. Dies führe insoweit zur Realisierung eines Veräußerungsverlustes in der geltend gemachten Höhe. Der Grund für eine Veräußerung i. S. d. § 23 EStG sei insoweit unerheblich. Eine Veräußerungsabsicht sei für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 23 EStG nicht erforderlich. Die Veräußerung brauche vielmehr noch nicht einmal vom Willen des Steuerpflichtigen getragen zu sein, so dass auch Veräußerungen unter Zwang unter § 23 EStG fielen. Der Veräußerungsgrund sei nur dann von Bedeutung, wenn der Steuerpflichtige gezwungen sei, ein Wirtschaftsgut durch ein anderes zu ersetzen. Eine solche Ersatzbeschaffung behandle die Rechtsprechung ausnahmsweise nicht als Veräußerung, wenn ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang bestehe. Entscheidend sei aber, dass die Wirtschaftsgüter im Wesentlichen dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe erfüllten. Die Auswechslung dürfe nicht zu einer bedeutsamen Besser- oder Schlechterstellung des Steuerpflichtigen führen.

Darüber hinaus sei eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2008 sowohl nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO als auch nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO möglich. Im Übrigen gelte § 10d Abs. 4 EStG auch für die erstmalige Verlustfeststellung. Es ergebe sich aus dem Gesetz, dass der Einkommensteuerbescheid angefochten werden müsse, um eine erstmalige Verlustfeststellung zu begehren, wenn keine sonstigen Änderungsmöglichkeiten nach der AO gegeben seien. 33

Der Kläger beantragt, 34

den Ablehnungsbescheid vom 30.06.2010 und die Einspruchsentscheidung vom 31.10.2012 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2008 zu erlassen, in dem der verbleibende Verlustvortrag für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. d. § 23 EStG in der bis zum 31.12.2008 anzuwendenden Fassung auf 13.949,00 € festgestellt wird und einen Verlustrücktrag i. H. v. 33.697,00 € zu den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften zur Einkommensteuer 2007 vorzunehmen, 35

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 36

Der Beklagte beantragt, 37

die Klage abzuweisen, 38

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 39

40

Er verweist zur Begründung auf die Ausführungen in seiner Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt der Beklagte vor, die Tatsache, dass ein obligatorischer Tausch am 03.03.2008 stattgefunden habe, nachdem die Aktien nicht mehr an der Börse gehandelt worden seien, schließe eine Veräußerung i. S. d. § 23 EStG aus. Denn mit der Verstaatlichung der NR-PLC befänden sich diese Aktien nunmehr im Besitz einer sog. „Bad Bank“. Da der Umtausch im Verhältnis 1:1 erfolgt sei, seien die Aktien gleichwertig. Aus verschiedenen Foren ergebe sich, dass die Ausbuchung der Aktien wegen der Liquidation der Gesellschaft erfolgt sei. Die Liquidation einer Kapitalgesellschaft stelle jedoch keine Veräußerung der Anteile an dieser Gesellschaft dar. Ferner seien die Stornierung und die Ausbuchung einer Forderung als rein buchungstechnische Vorgänge keine Ereignisse mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit.

In der Sache ist am 03.12.2015 mündlich verhandelt worden. Wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen. 41

Entscheidungsgründe 42

I. Die zulässige Klage ist begründet. 43

Die Ablehnung des Änderungsantrages ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten, vgl. § 101 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Beklagte hat es zu Unrecht abgelehnt, einen Verlustrücktrag für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften in das Jahr 2007 vorzunehmen und einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Verlustes aus Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften auf den 31.12.2008 zu erlassen, da dem Kläger ein Verlust i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Jahre 2008 entstanden ist, und dieser verfahrensrechtlich gemäß § 10d Abs. 4 EStG in der bis zum 13.12.2010 gültigen Fassung (im Folgenden: a.F.) in einem entsprechenden Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Verlustes aus Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften auf den 31.12.2008 zu berücksichtigen ist. 44

1. Der „Antrag auf Änderung des Einkommensteuerbescheides für 2008 und Antrag auf Verlustrücktrag in das Jahr 2007“ des Klägers vom 22.06.2010 ist dahingehend auszulegen, dass der Kläger den (erstmaligen) Erlass eines Bescheides über die Feststellung des vortragsfähigen Verlustes für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften auf den 31.12.2008 begehrt hat. 45

Da die Einkommensteuerfestsetzung des Jahres 2008 mit bestandskräftigem Bescheid vom 05.10.2009 auf 0,00 € lautete, jedoch ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte mit 1.044,00 € erzielt worden war, konnte der Antrag des Klägers nur dahingehend verstanden werden, dass er den Erlass eines Bescheides über die Feststellung des vortragsfähigen Verlustes für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften auf den 31.12.2008 begehrte, damit sich die in dem Antrag genannten Besteuerungsgrundlagen (Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften) tatsächlich auswirken konnten. Eine Reduzierung der Einkommensteuer 2008 durch eine weitere Änderung konnte ersichtlich nicht durch den Kläger angestrebt werden, da die Einkommensteuer 2008 bereits auf 0,00 € festgesetzt worden war. Diese Auslegung wird dadurch gestützt, dass der Kläger über eine Änderung des Jahres 2008 hinaus den Rücktrag eines Verlustes in das Jahr 2007 begehrte. Dahingehend hat auch der Beklagte den Antrag des Klägers verstanden. 46

2. Der erstmalige Erlass des Bescheides über die Feststellung des vortragsfähigen Verlustes aus Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften auf den 31.12.2008 ist trotz der bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzung des Jahres 2008 verfahrensrechtlich noch 47

möglich.

- a. Zwar ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 05.10.2009 in Bestandskraft erwachsen ist. Auf die Bestandskraft dieses Bescheides kommt es jedoch hinsichtlich der durch den Kläger begehrten Änderungen nicht an. Denn trotz bereits bestandskräftiger und verfahrensrechtlich nicht mehr änderbarer Einkommensteuerveranlagung ist nach den BFH-Urteilen vom 17.09.2008 IX R 70/06 BFHE 223, 50, BStBl II 2009, 897, vom 17.09.2008 IX R 69/06, BFH/NV 2009, 555, vom 17.09.2008 IX R 65/06, BFH/NV 2009, 385, vom 17.09.2008 IX R 81/07, BFH/NV 2009, 386 und vom 14.07.2009 IX R 52/08, BFHE 225, 453, BStBl II 2011, 26) noch eine Verlustfeststellung möglich. Im Hinblick auf den Wortlaut des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG a.F. war dem Steuerpflichtigen damit auch bei einer zuvor bestandskräftig auf 0,00 € festgesetzten Einkommensteuer und bei einem dieser zugrundeliegenden positiven Gesamtbetrag der Einkünfte noch eine anschließende erstmalige gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges eröffnet. 48
- b. Der verfahrensrechtlichen Änderbarkeit steht nicht § 10d Abs. 4 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) entgegen, da der Kläger seinen Antrag auf Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrages am 22.06.2010 und somit vor Inkrafttreten des § 10d Abs. 4 EStG in der Fassung des JStG 2010 gestellt hat. 49
- aa. Grundsätzlich sind § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 auch zeitlich auf die Verlustfeststellung auf den 31.12.2008 anwendbar (vgl. dazu BFH-Urteil vom 10.02.2015 IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812). Darüber hinaus ist nach § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 eine erstmalige Verlustfeststellung nur unter der weiteren Voraussetzung möglich, dass der Einkommensteuerbescheid des Verlustentstehungsjahres verfahrensrechtlich geändert werden kann oder eine Änderung deshalb unterbleibt, weil er eine Steuer von 0,00 € festsetzt. Allerdings bestimmt § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG, dass § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 i.d.F. des JStG 2010 erstmals für Verluste anzuwenden ist, für die nach dem 13.12.2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages abgegeben wird. 50
- bb. Da der Kläger seinen Antrag am 22.06.2010, und somit vor dem 13.12.2010 gestellt hat, ist mithin die alte Rechtslage gültig und damit verfahrensrechtlich der Erlass eines erstmaligen Verlustfeststellungsbescheides ohne das Vorliegen einer Korrekturvorschrift der AO möglich. 51
3. Dem Kläger ist mit dem „obligatorischen Umtausch“ der NR-PLC-Aktien in die NR-Holdings-Aktien im Jahr 2008 ein Verlust aus sonstigen Einkünften des § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der Fassung des 08.10.2009 (im Folgenden: a.F.) aus privaten Veräußerungsgeschäften i. H. v. X € entstanden. 52
- a. Ein privates Veräußerungsgeschäft (§ 22 Nr. 2 EStG) ist gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. die Veräußerung von Wirtschaftsgütern, insbesondere von Wertpapieren, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Für die Berechnung dieses Zeitraums sind grundsätzlich die Zeitpunkte der obligatorischen Verträge maßgebend (BFH-Urteil vom 17.12.1997 X R 88/95, BFHE 185, 40, BStBl II 1998, 343). 53
- aa. Die Vorschrift des § 23 Abs. 1 EStG a. F. erfasst nur Veräußerungsgeschäfte über Wirtschaftsgüter. Das veräußerte Wirtschaftsgut muss mit dem erworbenen wirtschaftlich identisch sein. Zweck des § 23 EStG a.F. ist es, innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte 54

Werterhöhungen eines bestimmten Wirtschaftsgutes im Privatvermögen der Einkommensteuer zu unterwerfen (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 25.08.1987 IX R 65/86, BFHE 151, 132, BStBI II 1988, 248, m.w.N.; vom 27.08.1997 X R 26/95, BFHE 184, 385, BStBI II 1998, 135).

Unter Anschaffung i.S.d. § 23 EStG a.F. ist nach der Rechtsprechung des BFH die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf einen Dritten zu verstehen (BFH-Urteil vom 08.04.2003 IX R 1/01, BFH/NV 2003, 1171). 55

Veräußerung bedeutet das entgeltliche Übertragen des – zumindest wirtschaftlichen – Eigentums an einem Wirtschaftsgut auf einen Dritten, ggf. auch zwangsweise, etwa im Wege einer Zwangsversteigerung (vgl. BFH-Urteile vom 12.05.2015 IX R 57/13, BFH/NV 2015, 1364 und vom 02.05.2000 IX R 73/98, BFHE 192, 435, BStBI II 2000, 614, unter II. 3. b). Eine entgeltliche Anteilsübertragung liegt auch dann vor, wenn wertlose Anteile ohne Gegenleistung zwischen fremden Dritten übertragen werden (vgl. BFH-Urteile vom 12.05.2015 IX R 57/13, a.a.O. und vom 06.04.2011 IX R 61/10, BFHE 233, 446, BStBI II 2012, 8). Auch ein Tausch unter Hingabe des angeschafften Wirtschaftsguts und Erhalt eines anderen Wirtschaftsguts stellt als veräußerungsähnlicher Vorgang eine Veräußerung i. S. d. § 23 EStG a.F. dar. 56

bb. Von diesen Grundsätzen ausgehend ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass der Kläger die 34.000 Stück NR-PLC-Aktien am 20.09.2007 für X € angeschafft hat. Darüber hinaus hat der Kläger am 03.03.2008 und mithin innerhalb eines Jahres nach der Anschaffung i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG a.F. im Rahmen eines Tauschs einen veräußerungsähnlichen Vorgang realisiert. Denn er hat seine Aktien an der NR-PLC hingegeben und dafür Aktien an der NR-Holdings bekommen. 57

(1) Mit dem „obligatorischem Umtausch“ am 03.03.2008 bzw. der Verstaatlichung der NR-PLC liegt ein Veräußerungstatbestand der am 20.09.2007 angeschafften Aktien vor. 58

Das Rechtsgeschäft, das auf die Übertragung des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums der NR-PLC-Aktien gerichtet war, ist im Streitfall in der Einziehung der NR-PLC-Aktien unter Hingabe einer entsprechenden Anzahl von NR-Holdings-Aktien seitens der britischen Regierung zu sehen. Mit der Verstaatlichung der NR-PLC-Aktien verloren die bisherigen Aktionäre ihr Eigentum endgültig. Die Anteile sind auf das britische Finanzministerium übergegangen, so dass ein Rechtsträgerwechsel und nicht eine Liquidation der Gesellschaft stattgefunden hat. Nach dem Umtausch war der Kläger nicht mehr in der Lage, über die Aktien an der NR-PLC zu verfügen. Ein rein buchungstechnischer Vorgang, wie der Beklagte dies beurteilt, kann darin nicht gesehen werden, da der Kläger durch die Einziehung der Aktien an der NR-PLC sein Eigentum tatsächlich verloren hat und die erhaltenen Aktien an der NR-Holdings ein anderes Wirtschaftsgut darstellen. 59

(2) Dass der Kläger insoweit keinen Veräußerungswillen gehabt hat, da dieser Umtausch auf einem staatlichen Akt (nämlich der Verstaatlichung der NR-PLC durch den Banking Special Provisions Act und die The Northern Rock plc Transfer Order) beruhte, steht der Annahme einer Veräußerung nicht entgegen. Denn ein Veräußerungswille ist keine Voraussetzung für den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. (vgl. Weber-Grellet in Schmidt, 34. Auflage, § 23 Rz. 55). 60

(3) Eine Ausnahme von der Unbeachtlichkeit eines Veräußerungswillens aufgrund einer zwangsweisen Ersatzbeschaffung liegt ebenfalls nicht vor. 61

(a) Der Veräußerungsgrund ist nur von Bedeutung, wenn der Steuerpflichtige gezwungen ist, ein Wirtschaftsgut durch ein anderes zu ersetzen. Eine solche Ersatzbeschaffung wird ausnahmsweise nicht als Veräußerung und Neuanschaffung behandelt, wenn ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen Veräußerung und Neuanschaffung besteht und darüber hinaus die Wirtschaftsgüter im Wesentlichen dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe erfüllen. Dabei darf die Auswechslung nicht zu einer zu einer bedeutsamen Besser- oder Schlechterstellung des Steuerpflichtigen führen. Die wirtschaftliche Identität (sog. Nämlichkeit) wird anhand einer Art-, Wert- und Funktionsähnlichkeit beurteilt (vgl. BFH-Urteil vom 29.03.1995 X R 3/92, BFHE 177, 418; vgl. Weber-Grellet in Schmidt, 34. Auflage, § 23 Rz. 56).

(b) So ist zwar festzuhalten, dass der obligatorische Umtausch der NR-PLC-Aktien in die NR- 63
Holdings-Aktien in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stand. Aber bereits die Tatsache, dass die NR-Holdings-Aktien nicht frei handelbar waren, weckt Zweifel an der von der Rechtsprechung insoweit geforderten „entsprechenden Aufgabenerfüllung“ durch das erworbene Wirtschaftsgut. Eine Aktie verbrieft zum einen die Gesamtheit der Rechte und Pflichten, die dem Aktionär aus seiner Mitgliedschaft zustehen. Darüber hinaus ist sie Objekt des Rechtsverkehrs, kann also veräußert, belastet und verbrieft werden (vgl. Lutter in K. Schmidt/Lutter, AktG, 3. Aufl. 2015, § 1 Rz. 29). Aktien sind grundsätzlich frei handelbar. Fehlt diese Möglichkeit, fehlt auch ein wesentliches Merkmal der Aktie eines börsennotierten Unternehmens, was zu einer Verneinung der wirtschaftlichen Identität mit einer handelbaren Aktie (wie es die NR-PLC bis einen Tag vor der Verstaatlichung noch war) führt. Die Annahme, dass die NR-Holdings-Aktien ein funktionsgleiches Äquivalent und damit ein Ersatzwirtschaftsgut i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind, ist damit ausgeschlossen.

b. Dem Kläger ist am 03.03.2008 ein Verlust i. H. v. X € aus dem Tausch der Aktien 64
entstanden.

aa. Der Veräußerungsgewinn bzw. -verlust ermittelt sich nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG als 65
Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungskosten und Werbungskosten andererseits. Bei einem Tausch bemisst sich der Veräußerungspreis nach dem gemeinen Wert der empfangenen Gegenleistung i. S. d. § 9 des Bewertungsgesetzes (BewG) und nicht nach dem Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes (vgl. Weber-Grellet in Schmidt, 34. Auflage, § 23 Rz. 71).

bb. Welchen gemeinen Wert die erhaltenen NR-Holdings-Aktien zum Umtauschzeitpunkt 66
hatten, ist mangels Börsennotierung der NR-Holdings-Aktien nicht ermittelbar. Die Beteiligten haben sich in der mündlichen Verhandlung auf einen Wert i. H. v. X € je Aktie, und somit auf einen Veräußerungspreis i. H. v. X € verständigt. Gemäß § 3 Nr. 40 j) EStG a. F. ist die Hälfte des Veräußerungspreises i. S. d. § 23 Abs. 3 EStG a. F. bei der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören, steuerfrei. Der Veräußerungspreis beträgt somit X €.

cc. Die Anschaffungskosten der 34.000 NR-PLC-Aktien betragen X € (inkl. 67
Anschaffungsnebenkosten in Form von Courtage und Transaktionsgeld i. H. v. X € und X €). Gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG a. F. sind die Anschaffungskosten und Werbungskosten soweit sie mit Einnahmen i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG a. F. stehen, lediglich zur Hälfte bei der Bemessung des Veräußerungsgewinns und somit in Höhe eines Betrages von X € abzuziehen. Weitere im Zusammenhang mit dem Tausch angefallene Aufwendungen hat der Kläger nicht geltend gemacht.

dd. Danach ermittelt sich der in 2008 entstandene Veräußerungsverlust des Klägers wie folgt: 68

Veräußerungspreis	X €	69
<u>abzgl. Anschaffungs(neben)kosten</u>	<u>X €</u>	70
Veräußerungsverlust	X €	71

4. Der Beklagte ist verpflichtet, den in 2008 entstandenen Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften i. H. v. 33.697,00 € mit positiven Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften des Jahres 2007 zu verrechnen, und insoweit einen gemäß § 10d Abs. 1 EStG a. F. geänderten Bescheid zu erlassen. 72

a. Gemäß § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG a. F. mindern Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nach Maßgabe des § 10d EStG a. F. die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 EStG a. F. erzielt hat oder erzielt. Für die Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrages gilt § 10d Abs. 4 EStG a.F. entsprechend. 73

b. Der Kläger hatte im Jahr 2007 nach Anwendung des § 3 Nr. 40 j) EStG in der für das Jahr 2007 geltenden Fassung positive Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. H. v. insgesamt 77.305,00 € erzielt, die mit auf den 31.12.2006 festgestellten negativen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften i. H. v. 9.189,00 € verrechnet wurden, so dass letztendlich Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. H. v. 68.116,00 € bei der Bemessung der Einkommensteuer 2007 neben einer weiteren Verlustverrechnung i. H. v. 22.823,00 € berücksichtigt wurden. 74

c. Der in 2008 entstandene Verlust ist gemäß § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG a.F. in der von dem Kläger beantragten Höhe von 33.697,00 € in das Jahr 2007 zurückzutragen. Die Neuberechnung der Einkommensteuer 2007 wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten auferlegt. 75

5. Der Beklagte ist verpflichtet, einen Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Verlustes aus Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften auf den 31.12.2008 zu erlassen, in dem ein Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften i. H. v. 13.949,00 € gemäß § 23 Abs. 3 Satz 8 i. V. m. § 10d Abs. 4 EStG a.F. gesondert festgestellt wird, da der in 2008 entstandene Verlust i. H. v. X € nicht in voller Höhe in das Jahr 2007 zurückgetragen werden konnte, und somit zum 31.12.2008 noch ein gesondert festzustellender Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften in der bis zum 31.12.2008 anzuwendenden Fassung i. H. v. 13.949,00 € verbleibt. 76

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Dem Beklagten waren die gesamten Kosten aufzuerlegen, da der Kläger nur zu einem geringen Teil unterlegen ist. 77

III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 78

IV. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. 79

