

Urteil vom 07. März 2019, IV R 18/17

Veräußerungskosten als dem Veräußerungsvorgang zuzuordnende Betriebsausgaben; kein Abzug von gesellschaftsvertraglich veranlasster Übernahme von Gewerbesteuer

ECLI:DE:BFH:2019:U.070319.IVR18.17.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 5b, EStG § 16 Abs 2, UmwStG 2006 § 18 Abs 3, GewStG § 5 Abs 1 S 3, EStG VZ 2012 , GewStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 15. November 2017, Az: 1 K 1441/15

Leitsätze

1. Veräußerungskosten i.S. des § 16 Abs. 2 EStG sind Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 4 EStG, die durch den Veräußerungsvorgang veranlasst sind.

2. § 4 Abs. 5b EStG steht dem Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe nur bei dem Schuldner der Gewerbesteuer entgegen, nicht auch bei demjenigen, der sich vertraglich zur Übernahme der Gewerbesteuerbelastung verpflichtet.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 16. November 2017 1 K 1441/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht des Saarlandes zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, wurde im Dezember 2011 gegründet. Persönlich haftende, nicht am Kapital beteiligte Gesellschafterin war eine GmbH (Komplementär-GmbH), Kommanditisten waren zu gleichen Teilen die Herren A und B. A und B waren zugleich am Stammkapital der Komplementär-GmbH je zur Hälfte beteiligt.
- 2** A und B waren ferner zu je 50 % an der 1995 gegründeten D-GmbH beteiligt. Mit notariell beurkundetem Verschmelzungsvertrag vom Januar 2012 wurde das Vermögen der D-GmbH im Wege der Verschmelzung zur Aufnahme mit steuerlicher Rückwirkung auf den 1. Juli 2011 auf die Klägerin übertragen.
- 3** Mit Anteilsverkauf- und Abtretungsvertrag vom 8. Mai 2012 veräußerte A seinen Gesellschaftsanteil an der Klägerin zum Kaufpreis von ... € mit Wirkung zum 1. Mai 2012 an B. In dem Vertrag vereinbarten die Vertragsparteien, dass die Gewerbesteuer, die bei dieser Veräußerung nach § 18 Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG) anfiel, von ihnen jeweils zur Hälfte zu tragen sei.
- 4** Im Rahmen ihrer Feststellungserklärung für 2012 erklärte die Klägerin aus dem Verkauf des Kommanditanteils durch A einen Veräußerungsgewinn in Höhe von ... €, den sie wie folgt ermittelte:
- 5** Veräußerungserlös ... €

./ Wert Mitunternehmeranteil

(eingezahltes Kommanditkapital) ... €

./ Veräußerungskosten

(übernommene Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 3 UmwStG) ... €

Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 des Einkommensteuergesetzes ... €

- 6** In dem Bescheid für 2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 17. März 2014 wich der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) insoweit von der Feststellungserklärung ab, als er den Veräußerungsgewinn mit ... €, d.h. ohne Berücksichtigung des von A übernommenen Teils der Gewerbesteuer als Veräußerungskosten ansetzte, da die Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2012 geltenden Fassung (EStG) nicht als Veräußerungskosten abzugsfähig sei. Den hiergegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14. Oktober 2015 als unbegründet zurück.
- 7** Das Finanzgericht (FG) gab der daraufhin erhobenen Klage mit Urteil vom 16. November 2017 1 K 1441/15 statt.
- 8** Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt das FA eine Verletzung der §§ 2, 4, 5 und 16 EStG.
- 9** Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11** Der Beigeladene hat sich nicht geäußert und auch keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die bisherigen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns des A aus dem Verkauf seines Mitunternehmeranteils der Betrag von ... €, der wirtschaftlich der von ihm vertraglich übernommenen Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 3 UmwStG entspricht, als Veräußerungskosten zu berücksichtigen ist.
- 13** 1. Angegriffen ist im Streitfall allein der Veräußerungsgewinn des A als --entgegen der Auffassung des FG auch gegenüber dem Sonderbetriebsgewinn-- selbständige Besteuerungsgrundlage. Da dies zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 14** 2. Geht es, wie im Streitfall, um die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, ist Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt.
- 15** a) Nach zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung gehören zu den Veräußerungskosten i.S. des § 16 Abs. 2 EStG die Aufwendungen, die nach ihrem auslösenden Moment und damit nach dem Veranlassungsprinzip dem Veräußerungsvorgang zuzuordnen sind (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Januar 2000 VIII R 55/97, BFHE 191, 111, BStBl II 2000, 458; vom 16. Dezember 2009 IV R 22/08, BFHE 227, 481, BStBl II 2010, 736).
- 16** Auch der Abzug von Aufwendungen als Veräußerungskosten i.S. des § 16 Abs. 2 EStG setzt allerdings voraus, dass die Aufwendungen betrieblich veranlasst sind. Denn es geht nur darum, ob betrieblich veranlasste Aufwendungen im konkreten Einzelfall durch den laufenden Betrieb veranlasst und daher dem laufenden Gewinn (bzw. Sondergewinn) zuzuordnen sind, oder aber durch den Veräußerungsvorgang veranlasst und daher dem Veräußerungsgewinn zuzuordnen sind. Dem Grunde nach handelt es sich danach auch bei Veräußerungskosten i.S.

des § 16 Abs. 2 EStG um Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 4 EStG. Privat veranlasste Aufwendungen können folglich keine Veräußerungskosten sein, die nach § 16 Abs. 2 EStG bei der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen sind (vgl. BFH-Urteile vom 31. März 2004 X R 66/98, BFHE 205, 285, BStBl II 2004, 830, und vom 20. Juni 2007 X R 2/06, BFHE 218, 259, BStBl II 2008, 99). Ebenso wenig kommt eine Berücksichtigung von Aufwendungen, die ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis haben, als Veräußerungskosten i.S. des § 16 Abs. 2 EStG in Betracht. Denn auch solche Aufwendungen sind nicht betrieblich veranlasst (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juli 2018 IV R 14/16, BFHE 262, 124).

- 17** b) Ausgehend von den dargestellten Grundsätzen ermöglichen die bisherigen Feststellungen des FG dem Senat keine Entscheidung der Frage, ob die streitigen Aufwendungen des A betrieblich veranlasst und deshalb bei der Ermittlung seines Veräußerungsgewinns Gewinn mindernd zu berücksichtigen sind oder ob sie außerbetrieblich, insbesondere gesellschaftsrechtlich veranlasst und daher nicht zu berücksichtigen sind.
- 18** aa) Entgegen der Auffassung des FG geht es im Streitfall nicht um die Frage, ob § 4 Abs. 5b EStG, der der Sache nach ein Abzugsverbot der Gewerbesteuer und der auf sie entfallenden Nebenleistungen als Betriebsausgaben beinhaltet (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 10. September 2015 IV R 8/13, BFHE 251, 25, BStBl II 2015, 1046, m.w.N.), der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Veräußerungskosten i.S. des § 16 Abs. 2 EStG entgegensteht.
- 19** (1) Ein Abzugsverbot kann dem Abzug von Aufwendungen nur bei demjenigen entgegenstehen, der die betreffenden Aufwendungen geltend machen kann. Geht es um den Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe, steht das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5b EStG dem Abzug dieser Steuer als Betriebsausgabe also nur bei dem Schuldner der Gewerbesteuer entgegen, denn nur bei ihm kann die Gewerbesteuer i.S. des § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlasst sein. Steuerschuldner ist auch für die nach § 18 Abs. 3 UmwStG durch eine Anteilsveräußerung entstandene Gewerbesteuer nach § 5 Abs. 1 Satz 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) die Personengesellschaft (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 28. Februar 2013 IV R 33/09). Nur sie trifft daher das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5b EStG. Das gilt auch dann, wenn ein Dritter schuldrechtlich oder gesellschaftsvertraglich zur Übernahme der Gewerbesteuerbelastung verpflichtet ist. Der Dritte schuldet nicht die Steuer als solche, sondern deren Erstattung, mag diese sich der Höhe nach im Einzelfall auch gerade nach der von der Personengesellschaft zu entrichtenden Steuer richten. Ungeachtet der Frage, wer den Gewerbesteueraufwand im Ergebnis wirtschaftlich trägt, wirkt sich das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5b EStG also nur im Rahmen der Gesamthand der Personengesellschaft aus. Es steht daher der Berücksichtigung von Aufwendungen, die dem veräußernden Mitunternehmer durch seine vertragliche Verpflichtung zur Übernahme der Gewerbesteuerbelastung entstehen, als Veräußerungskosten nicht entgegen (vgl. auch BFH-Urteil vom 14. Januar 2016 IV R 5/14, BFHE 253, 67, BStBl II 2016, 875, Rz 47).
- 20** Letztlich kann sich deshalb die vom FG in dem angegriffenen Urteil aufgeworfene Frage, ob § 4 Abs. 5b EStG dem Abzug der Gewerbesteuer als Veräußerungskosten i.S. des § 16 Abs. 2 EStG entgegensteht, nur stellen, wenn die Personengesellschaft selbst --wie in dem Fall, der dem BFH-Urteil in BFHE 227, 481, BStBl II 2010, 736 zugrunde lag-- einen Teilbetrieb oder ihren Betrieb gewerbesteuerpflichtig veräußert oder aufgibt. Da es sich, wie dargelegt, auch bei Veräußerungskosten der Sache nach um Betriebsausgaben handelt, die lediglich nicht dem laufenden Betrieb, sondern einem Veräußerungsvorgang zuzuordnen sind, unterliegen solche Aufwendungen dann auch bei einer Zuordnung zu Veräußerungskosten i.S. des § 16 Abs. 2 EStG den für Betriebsausgaben geltenden Abzugsverböten.
- 21** (2) Bezogen auf den Streitfall kann § 4 Abs. 5b EStG einer Berücksichtigung der Aufwendungen des A bei der Ermittlung seines Veräußerungsgewinns also nicht entgegenstehen.
- 22** A hatte sich verpflichtet, die durch seine Anteilsveräußerung nach § 18 Abs. 3 UmwStG entstandene und von der Klägerin nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG geschuldete Gewerbesteuer zur Hälfte zu übernehmen. Es geht also um die Frage, ob die Aufwendungen, die A infolge dieser Übernahmeverpflichtung entstanden sind und für deren Höhe die der Klägerin entstandene Gewerbesteuer lediglich die Berechnungsgrundlage darstellt, den Gewinn aus der Anteilsveräußerung mindern. Dies richtet sich, wie dargelegt, zunächst danach, ob es sich insoweit überhaupt um betrieblich veranlasste Aufwendungen handelt oder nicht.
- 23** bb) Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil war aufzuheben und das Verfahren zurückzuverweisen, um dem FG Gelegenheit zu geben, weitere erforderliche Feststellungen zu treffen.
- 24** Ob die von A geltend gemachten Aufwendungen betrieblich oder außerbetrieblich (privat oder

gesellschaftsvertraglich) veranlasst sind, richtet sich nach der den Aufwendungen zugrunde liegenden vertraglichen Vereinbarung. Deren Auslegung obliegt dem FG als Tatsacheninstanz. Das FG hat zu ermitteln, was die Vertragsparteien geäußert und subjektiv gewollt haben (vgl. BFH-Urteil vom 6. September 2018 IV R 26/16).

- 25** Die bisherigen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob die von A geltend gemachten Aufwendungen betrieblich veranlasst sind. Insoweit hat das FG unter Bezugnahme auf § 7 des Kaufvertrags lediglich festgestellt, dass die Vertragsparteien in dem Vertrag vom 8. Mai 2012 übereingekommen seien, dass die Gewerbesteuer, die bei der Veräußerung des Anteils des A nach § 18 Abs. 3 UmwStG angefallen sei, von ihnen jeweils zur Hälfte getragen werde. In dem in Bezug genommenen § 7 des Kaufvertrags heißt es ebenfalls lediglich, Verkäufer und Käufer des KG-Gesellschaftsanteils übernehmen je zur Hälfte die auf den Veräußerungsgewinn des KG-Geschäftsanteils entfallende Gewerbesteuer. Diese Regelung bedarf im Hinblick auf die hier streitige Frage weiterer Auslegung und diesbezüglicher Tatsachenfeststellungen. Zudem muss das FG auch noch Feststellungen dazu treffen, ob und ggf. welche Regelungen hinsichtlich einer etwaigen Übernahme der Gewerbesteuer sich bereits im Gesellschaftsvertrag der Klägerin befinden.
- 26** (1) Sollte die im Kaufvertrag getroffene Regelung einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung entsprechen, die im Kaufvertrag lediglich umgesetzt wird, so wäre der dem A entstandene Aufwand gesellschaftsrechtlich veranlasst und daher nicht als Veräußerungskosten i.S. des § 16 Abs. 2 EStG abziehbar (vgl. zur vergleichbaren Frage der Nichtabziehbarkeit entsprechender Aufwendungen als Sonderbetriebsausgaben des erstattungsverpflichteten Gesellschafters BFH-Urteil in BFHE 262, 124).
- 27** (2) Sollten hinsichtlich einer etwaigen Erstattungspflicht keine gesellschaftsvertraglichen Regelungen bestehen, bedürfte es gleichwohl weiterer Feststellungen zu den dann allein maßgeblichen Regelungen im Kaufvertrag. Aus dessen § 7 lässt sich insbesondere nicht ohne Weiteres entnehmen, ob A den von ihm zu zahlenden Betrag in das Gesamthandsvermögen der Klägerin oder unmittelbar an B zu zahlen hat, d.h. an den Erwerber des Anteils, der nach dem Ausscheiden des A als dann vermögensmäßig allein an der Klägerin beteiligter Gesellschafter letztlich die von dieser geschuldete Gewerbesteuer wirtschaftlich zu tragen hat. Die Regelung im Kaufvertrag, derzufolge Verkäufer (A) und Käufer (B) --die beiden alleinigen Kommanditisten der Klägerin und alleinigen Gesellschafter ihrer Komplementär-GmbH-- die auf den Veräußerungsgewinn des KG-Geschäftsanteils entfallende Gewerbesteuer je zur Hälfte übernehmen, könnte allerdings auch dafür sprechen, dass beide sich zur Leistung einer Einlage eines Betrags in Höhe jeweils der Hälfte der von der Klägerin geschuldeten Gewerbesteuer verpflichtet haben; auch in diesem Fall wäre der streitige Aufwand des A, da gesellschaftsrechtlich veranlasst, nicht als Veräußerungskosten bei der Berechnung seines Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen.
- 28** (3) Sollten die Feststellungen ergeben, dass eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung für die Leistung des A bestand, müsste weiter geprüft werden, inwieweit sich daraus Auswirkungen auf die Höhe des hier streitigen Gewinns aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils ergeben. Wäre die Leistung in das Gesamthandsvermögen als Einlage zu werten, würde sich der Gewinn aus der Veräußerung i.S. des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG mindern, soweit die Einlage zugunsten des Kapitalkontos von A erbracht worden wäre.
- 29** (4) Mangels Spruchreife geht die Sache daher an das FG zurück, um diesem Gelegenheit zu geben, die noch fehlenden Feststellungen und Würdigungen nachzuholen.
- 30** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de