

Urteil vom 22. February 2021, IX R 6/20

Veräußerung von Anteilen an einer GmbH in der Sanierungsphase zur Umsetzung der vereinbarten Restrukturierung

ECLI:DE:BFH:2021:U.220221.IXR6.20.0

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 4, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2012

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 15. July 2019, Az: 6 K 1503/17

Leitsätze

NV: Im kaufmännischen Geschäftsverkehr spricht bei Verträgen zwischen fremden Personen eine widerlegbare Vermutung für das Vorliegen eines entgeltlichen Geschäfts.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 16.07.2019 - 6 K 1503/17 insoweit aufgehoben, als es den Einkommensteuerbescheid für 2012 betrifft.

Die Sache wird an das Sächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist die Anerkennung und die Höhe des Verlusts aus der Übertragung von Anteilen an der ... (GmbH) nach § 17 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres 2012 (EStG).
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und werden im Streitjahr zusammenveranlagt. Der Kläger hielt rund 52 % der Anteile an der GmbH. Weitere Gesellschafter der GmbH waren Herr A, Herr B, die ... GmbH & Co KG (X) und die Beteiligungsgesellschaft mbH der Sparkasse Y (Y). Die X ist ein Gemeinschaftsunternehmen von mehreren Kreditinstituten, das mittelständischen Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte im Bundesland Z Eigenkapital zur Verfügung stellt.
- 3** Der Kläger, die weiteren Gesellschafter der GmbH und die GmbH schlossen mit notarieller Urkunde Nr. .../2012 vom 20.12.2012 die "Beteiligungs- und Gesellschaftervereinbarung 2012" (Gesellschaftervereinbarung). In deren Präambel vermerkten die Vertragsparteien, die GmbH befinde sich in einer Sanierungs- und Umstrukturierungsphase, die nach einem Restrukturierungsplan umgesetzt werden solle. Der beigefügte Restrukturierungsplan sah Maßnahmen für alle Unternehmensbereiche vor, insbesondere auch Änderungen innerhalb des Gesellschafterkreises.
- 4** Zur Umsetzung des Restrukturierungsplans vereinbarten mehrere Gesellschafter --u.a. der Kläger-- in § 1 der Gesellschaftervereinbarung die Aufteilung von Geschäftsanteilen. § 1 Ziff. 5 der Gesellschaftervereinbarung lautete: "Unverzüglich nach Beurkundung dieses Vertrages werden Herr ... [Kläger], Herr A, Herr B, die Gesellschaft, Y und X den als Anlage 1.5 beigefügten Abtretungsvertrag abschließen. Die Übertragungen der Geschäftsanteile auf die X bzw. auf die Y erfolgen insofern unentgeltlich, als dass X und Y keinen Kaufpreis schulden; die Übertragungen erfolgen jedoch in unmittelbarem Zusammenhang mit den gemäß § 2 zu erklärenden Verzichten der X und der Y als Beitrag der übertragenden Gesellschafter zur Restrukturierung der Gesellschaft".

- 5 In Anlage 2.a.1 der Gesellschaftervereinbarung vereinbarten die GmbH und die X sodann den Verzicht der X auf deren stille Beteiligung an der GmbH sowie auf einen Einlagenrückzahlungsanspruch gegen die GmbH in Höhe von 1.376.000 €. In Anlage 2.a.2 der Gesellschaftervereinbarung erklärte die Y Verzicht auf einen Einlagenrückzahlungsanspruch in Höhe von 210.000 € sowie eine Endvergütung in Höhe von 60.000 € gegenüber der GmbH. Die in § 1 Ziff. 5 ebenfalls in Bezug genommene Anlage 1.5 der Gesellschaftervereinbarung enthielt den Entwurf einer Abtretungserklärung, die am 20.12.2012 beurkundet wurde. In dieser erklärte der Kläger die Abtretung eines Geschäftsanteils von nominell 58.558 € an die X. Andere Gesellschafter erklärten weitere Abtretungen an die X und die Y. In der "Vorbemerkung" heißt es: "Die Parteien haben sich in Umsetzung des in Anlage 0.5 zur [Gesellschaftervereinbarung] ... genannten Restrukturierungsplans darauf geeinigt, dass die [X und die Y] auf Ansprüche verzichten, die ihnen jeweils gegenüber der Gesellschaft zustehen. Im Gegenzug sind die Veräußerer [u.a. der Kläger] bereit, Gesellschaftsanteile an der Gesellschaft ohne weitere Gegenleistung auf die [X und die Y] zu übertragen. Die Übertragung durch die Veräußerer [...] erfolgt insofern nicht schenkweise, sondern in Erfüllung der gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen aus der [Gesellschaftervereinbarung] vom heutigen Tage."
- 6 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kläger einen Veräußerungsverlust des Klägers gemäß § 17 EStG aus der Übertragung des Anteils an der GmbH an die X. Sie errechneten Anschaffungskosten des Klägers in Höhe von 957.774,37 € (Summe aus dem Anteilserwerb in Höhe von 189.953 €, Einzahlungen in die Kapitalrücklage in Höhe von 521.727,37 € sowie Verzicht auf Darlehensforderungen, Vergleichszahlungen und Ablösung von Darlehen in Höhe von 246.094 €) für seine nominellen Anteile in Höhe von insgesamt 189.953 €. Für den übertragenen Anteil von 58.558 € (30,83 %) begehrt sie einen Veräußerungsverlust in Höhe von 295.259,10 €.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem Begehren nur teilweise und berücksichtigte in dem Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 04.12.2014 einen Veräußerungsverlust nach § 17 EStG in Höhe von 57.898 €. Dieser wurde aus einem Veräußerungspreis von 0 € sowie 30,83 % der Anschaffungskosten der Anteile in Höhe von 313.000 € und der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ermittelt.
- 8 Mit Schreiben vom 17.12.2014 legten die Kläger gegen den Einkommensteuerbescheid für 2012 Einspruch ein. Das FA half diesem mit der Einspruchsentscheidung vom 25.09.2017 teilweise ab, berücksichtigte einen Veräußerungsverlust nach § 17 EStG in Höhe von 95.893 € und setzte die Einkommensteuer auf 3.430 € fest. Es ermittelte den Veräußerungsverlust wie folgt:

Veräußerungspreis	0 €
./. Anschaffungskosten	267.200 €
./. Nachträgliche Anschaffungskosten	251.195 €
(Summe aus Einzahlungen in Kapitalrücklage in Höhe von 51.129 €, Bürgschaftsinanspruchnahme in Höhe von 70.000 € und Ablösung KfW Darlehen in Höhe von 130.066 €)	
Veräußerungsverlust	518.395 €
Veräußerung von 30,83 % der Anteile	159.821 €
Anwendung des Teileinkünfteverfahrens	95.893 €

Im Übrigen wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.

- 9 Mit der hiergegen erhobenen Klage begehrt die Kläger, den Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 04.12.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.09.2017 mit der Maßgabe zu ändern, dass für den Veräußerungsverlust nach § 17 EStG hinsichtlich des übertragenen Anteils (30,83 %) weitere Anschaffungskosten in Höhe von 174.968,60 € berücksichtigt werden, sowie das FA zu verpflichten, einen Bescheid über die Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2012 in Höhe von 47.406 € zu erlassen. Bei der Ermittlung des Veräußerungsverlusts seien weitere nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe von

567.527,37 € anzusetzen. Diese setzten sich aus Anschaffungskosten des Klägers in Höhe von 45.800 € aus seinem Anteilskauf vom Mitgesellschafter A im Jahr 2004 und Anschaffungskosten aus der auf den Kläger entfallenden Kapitalrücklage an der GmbH in Höhe von 521.727,37 € zusammen. Daher sei ein Veräußerungsverlust nach § 17 EStG in Höhe von 200.873,98 € anzusetzen:

Veräußerungspreis	0 €
./. Anschaffungskosten	267.200 €
./. Nachträgliche Anschaffungskosten	251.195 €
./. Nachträgliche Anschaffungskosten	567.527,37 €
Veräußerungsverlust	1.085.922,37 €
Veräußerung von 30,83 % der Anteile	334.789,98 €
Verlust nach Teileinkünfteverfahren	200.873,98 €.

- 10** Die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem Urteil vom 16.07.2019 im Wesentlichen aus, die Klage sei hinsichtlich der beantragten Verlustfeststellung unzulässig; im Übrigen sei die Klage unbegründet, weil der begehrte Verlust nach § 17 EStG mangels Veräußerung abzulehnen sei. Die Anteilsübertragung sei eine freigebige Zuwendung an die X, die nicht unter § 17 EStG falle, weil der Kläger wegen fehlender Gegenleistung einen freiwilligen Anteilsverzicht geübt habe, um einen Restrukturierungsbeitrag zu leisten. Es ließe sich zudem nicht feststellen, ob der übertragene Anteil des Klägers nach der Auffassung der Vertragsparteien sowie objektiv wertlos gewesen sei.
- 11** Der Bundesfinanzhof (BFH) hat die Revision zugelassen, soweit das Urteil den Einkommensteuerbescheid für 2012 betrifft. Insoweit rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 17 Abs. 1 EStG). Sie tragen im Wesentlichen vor, die Anteilsübertragung stelle eine entgeltliche Veräußerung i.S. des § 17 EStG dar. Die unentgeltliche Übertragung von Anteilen sei demgegenüber dadurch gekennzeichnet, dass der Übertragende dem Empfänger eine freigebige Zuwendung machen wolle. Letzteres sei bei Verträgen unter fremden Dritten im Allgemeinen nicht anzunehmen, sofern nicht Anhaltspunkte für eine Schenkungsabsicht des übertragenden Vertragspartners bestünden. Deshalb spreche insoweit eine Vermutung für das Vorliegen eines entgeltlichen Geschäfts. Eine Schenkung sei weder vereinbart worden noch von dem Kläger und der X gewollt gewesen. Bei der Ermittlung des Veräußerungsverlusts seien zudem weitere nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe von 567.527,37 € (= 45.800 € + 521.727,37 €) anzusetzen, so dass ein Veräußerungsverlust in Höhe von 200.873,98 € zu berücksichtigen sei.
- 12** Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des FG hinsichtlich des Einkommensteuerbescheids für 2012 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 04.12.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.09.2017 mit der Maßgabe zu ändern, dass unter Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG in Höhe von 200.873,98 € die Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt wird.
- 13** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 14** Das FA schließt sich im Wesentlichen den Ausführungen des FG an.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, soweit der Einkommensteuerbescheid für 2012 betroffen ist, und insoweit zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung verletzt § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG. Das FG hat nicht erkannt, dass der Kläger die in Rede stehenden Anteile an die X veräußert hat.

- 16** 1. Das FG hat den begehrten höheren Veräußerungsverlust nach § 17 EStG mit der Begründung abgelehnt, es fehle an einer Anteilsveräußerung des Klägers. Es handele sich um einen Anteilsverzicht ohne unmittelbare Gegenleistung und damit um eine freigebige Zuwendung. Die Verzichte der Abtretungsempfänger sowie der Sparkasse gegenüber der GmbH zum Zwecke der Restrukturierung der Gesellschaft seien lediglich der Motivationsgrund des Klägers für die von ihm und den anderen Gesellschaftern ausgesprochenen Anteilsübertragungen gewesen. Das Schenkungsversprechen sei in der Gesellschaftervereinbarung zu sehen.
- 17** 2. Diese Ausführungen halten der revisionsrechtlichen Nachprüfung nicht stand.
- 18** a) Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer --wie im Streitfall-- innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Nach § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG sind "Anteile an einer Kapitalgesellschaft" i.S. des § 17 EStG u.a. GmbH-Anteile.
- 19** b) Anders als das FG meint, sind im Streitfall auch die Voraussetzungen einer Veräußerung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG gegeben.
- 20** aa) Veräußerung i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die Übertragung von Anteilen gegen Entgelt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 08.04.2014 - IX R 4/13, BFH/NV 2014, 1201, m.w.N.). Entgeltlich ist die Übertragung von Gesellschaftsanteilen, wenn ihr eine gleichwertige Gegenleistung gegenübersteht (BFH-Urteile vom 05.03.1991 - VIII R 163/86, BFHE 164, 50, BStBl II 1991, 630; vom 01.08.1996 - VIII R 4/92, BFH/NV 1997, 215; vom 09.05.2017 - IX R 1/16, BFHE 259, 36, BStBl II 2018, 94). Unerheblich ist, ob diese Übertragung freiwillig oder unfreiwillig erfolgt und ob ihr ein Rechtsgeschäft oder beispielsweise ein hoheitlicher Eingriff zugrunde liegt (BFH-Urteil vom 10.12.1969 - I R 43/67, BFHE 98, 30, BStBl II 1970, 310; vgl. auch BFH-Urteil vom 12.05.2015 - IX R 57/13, BFH/NV 2015, 1364 zu § 20 Abs. 2 EStG). Das Gegenstück zur entgeltlichen Veräußerung ist die unentgeltliche Übertragung von Anteilen (s. § 17 Abs. 1 Satz 4, Abs. 2 Sätze 5 und 6 Buchst. a EStG), die dadurch gekennzeichnet ist, dass der Übertragende dem Empfänger eine freigebige Zuwendung machen will. Letzteres ist bei Verträgen unter fremden Dritten im Allgemeinen nicht anzunehmen, sofern nicht Anhaltspunkte für eine Schenkungsabsicht des übertragenden Vertragspartners bestehen. Deshalb spricht insoweit eine (widerlegbare) Vermutung für das Vorliegen eines entgeltlichen Geschäfts (BFH-Urteile vom 07.03.1995 - VIII R 29/93, BFHE 178, 116, BStBl II 1995, 693; vom 21.10.1999 - I R 43, 44/98, BFHE 190, 377, BStBl II 2000, 424; in BFHE 259, 36, BStBl II 2018, 94). Die Vermutung fällt umso stärker aus, je wirtschaftlich werthaltiger der übertragene Gesellschaftsanteil für den Übertragenden und den Empfänger ist (BFH-Urteil in BFHE 259, 36, BStBl II 2018, 94).
- 21** bb) Ob im Einzelfall unter Anwendung dieser Grundsätze eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung vorliegt, ist grundsätzlich Tatfrage und als solche vom FG zu beurteilen. Die revisionsrechtliche Prüfung beschränkt sich darauf, ob das FG im Rahmen der Gesamtwürdigung von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist, alle maßgeblichen Beweisanzeichen in seine Beurteilung einbezogen und dabei nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat. Fehlt es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, so liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor, der als Fehler der Rechtsanwendung ohne besondere Rüge vom Revisionsgericht beanstandet werden kann (ausführlich z.B. BFH-Urteile vom 02.12.2004 - III R 49/03, BFHE 208, 531, BStBl II 2005, 483; vom 20.06.2012 - X R 20/11, BFH/NV 2012, 1778; in BFHE 259, 36, BStBl II 2018, 94).
- 22** cc) Nach diesen Maßstäben war das angefochtene Urteil hinsichtlich des Einkommensteuerbescheids aufzuheben. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen.
- 23** Im Streitfall handelte es sich bei dem Kläger und der X um fremde Dritte im kaufmännischen Geschäftsverkehr. Die X ist ein kaufmännisches Gemeinschaftsunternehmen von Kreditinstituten, dessen Gesellschaftszweck es ist, mittelständische Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte in dem Bundesland Z Eigenkapital zur Verfügung zu stellen. Demgemäß greift die genannte Vermutung für das Vorliegen eines entgeltlichen Geschäfts durch. Die Vermutung ist im Streitfall auch nicht widerlegt worden. Anhaltspunkte für eine Schenkungsabsicht des Klägers gegenüber der X liegen nach den Gesamtumständen des Falles nicht vor. Nach der Gesellschaftervereinbarung erfolgte die Anteilsübertragung ausdrücklich "nicht schenkweise". Hinweise dafür, dass die Beteiligten die Gesellschaftervereinbarung nur zum Schein geschlossen haben, hat das FG ebenfalls nicht festgestellt. Den entgeltlichen Leistungsaustausch hat auch die Vorentscheidung erkannt; denn sie führt --insoweit zur Annahme einer Schenkung sich widersprechend-- aus, dass die Anteilsübertragungen nach der Gestaltung der Vereinbarungen

erkennbar einen Ausgleich und Gegenwert für die ausgesprochenen Verzichte der Abtretungsempfänger darstellten. Es fehlen damit jegliche Anzeichen für eine freigebige Zuwendung.

- 24** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- bislang keine Feststellungen getroffen, ob bei der Ermittlung des Veräußerungsverlusts weitere Anschaffungskosten in Höhe von 567.527,37 € anzusetzen sind. Diese Feststellungen hat es im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 25** Das FG wird dabei ggf. erwägen, ob hinsichtlich des Anteilskaufs vom Mitgesellschafter A zum Kaufpreis in Höhe von 45.800 € im Jahr 2004 dessen Vernehmung als Zeuge geboten ist. In Bezug auf die --nach dem Vortrag der Kläger-- auf den Kläger entfallende Kapitalrücklage in Höhe von 521.727,37 € an der GmbH wird das FG ggf. zu beurteilen haben, ob die Rechtsprechung des Senats (vgl. BFH-Urteil vom 02.07.2019 - IX R 13/18, BFHE 265, 333, BStBl II 2020, 89 für das Bestehen einer Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft dem Grunde und der Höhe nach) zur Indizwirkung eines festgestellten Jahresabschlusses der GmbH Anwendung findet.
- 26** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de