

letzte Aktualisierung: 24.8.2017

BFH, Urt. v. 9.5.2017 – IX R 1/16

**EStG § 17 Abs. 1 S. 1 u. 4, Abs. 2 S. 5 u. 6 lit. a; AO § 42
Abgrenzung zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung von
Gesellschaftsanteilen**

Die bei Verträgen unter fremden Dritten bestehende Vermutung für das Vorliegen eines entgeltlichen Geschäfts ist im Fall der Übertragung eines Kapitalgesellschaftsanteils, für den der Zuwendende hohe Anschaffungskosten getragen hat, nicht alleine wegen eines Freundschaftsverhältnisses zwischen dem Zuwendenden und dem Empfänger als widerlegt anzusehen.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 9.5.2017, IX R 1/16 ECLI:DE:BFH:2017:U.090517.IXR1.16.0

Berücksichtigung eines Verlusts aus der Veräußerung von unentgeltlich erworbenen Kapitalgesellschaftsanteilen - Zuwendung des Kapitalgesellschaftsanteils an einen Freund - Gestaltungsmissbrauch

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 25. November 2015 2 K 258/14 aufgehoben. Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war im Streitjahr 2010 für einen kurzen Zeitraum Gesellschafter der A Holding GmbH (A-GmbH). Gegenstand der Gesellschaft ist die Verwaltung und langfristige Anlage eigenen Vermögens, insbesondere das Halten und die Verwaltung von Beteiligungen an anderen Gesellschaften. Sie hielt im Streitjahr einen Anteil von 66,6 % an der B-GmbH, die wiederum zu 100 % beherrschende Gesellschafterin der C-AG war. Die A-GmbH war im Jahr 2001 als Finanzholding durch Herrn D als Alleingesellschafter gegründet worden. D hielt zu Beginn des Streitjahres 2010 75,8 % der Gesellschaftsanteile (379.000 EUR des Stammkapitals von 500.000 EUR) an der A-GmbH.
- 2 Der Kläger ist seit Mai 2010 Vorsitzender des Aufsichtsrates der C-AG. Über seine Tätigkeit für das Jahr 2010 rechnete er am 30. November 2011 in Höhe von 2.860,77 EUR ab. Der Kläger war bis Mitte 2010 in leitender Funktion im E-Konzern tätig und schied dort gegen eine Abfindung in Höhe von ... EUR aus dem Arbeitsverhältnis aus. Die Familie D und die Familie des Klägers verbindet ein langjähriges, aus der Nachbarschaft gewachsenes freundschaftliches Verhältnis. Der Kläger kennt D seit dessen Kindestagen.
- 3 Mit notariellem Vertrag über die Schenkung und Übertragung eines Geschäftsanteils vom 23. Dezember 2010 übertrug D einen Geschäftsanteil an der A-GmbH im Nennwert von 4.000 EUR (0,8 % des Stammkapitals von 500.000 EUR) auf den Kläger. Die nach einer Außenprüfung ermittelten Anschaffungskosten des D für diesen Geschäftsanteil betragen 1.461.295,01 EUR.
- 4 Mit notariellem Vertrag vom 29. Dezember 2010 veräußerte der Kläger den Geschäftsanteil an der A-GmbH zu einem Kaufpreis von 400 EUR an die geschäftlich aktive F-GmbH, die er am 16. Dezember 2010 gegründet hatte und deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer er ist.
- 5 Der gemeine Wert des Geschäftsanteils an der A-GmbH betrug zum Zeitpunkt der Übertragung auf die F-GmbH 400 EUR. Schenkungsteuerlich ist der Anteil mit 1.050 EUR angesetzt worden. Dieser Wert wurde auf der Basis der Bilanz der A-GmbH zum 31. Dezember 2009 ermittelt.
- 6 Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger aus der Veräußerung des Anteils einen Verlust in Höhe von 885.215 EUR geltend. Der Kläger trug vor, dass die Schenkung ausschließlich aus einer persönlichen freundschaftlichen Beziehung zwischen D und dem Kläger resultiere. Dabei habe des Klägers wirtschaftliche Kompetenz auch eine Rolle gespielt. D habe ein Interesse daran gehabt, ihn als Gesellschafter der A-GmbH zu gewinnen.
- 7 Mit Datum 4. August 2014 erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den Einkommensteuerbescheid für 2010, in dem es statt des geltend gemachten Verlusts um 400 EUR erhöhte Einkünfte aus Kapitalvermögen ansetzte. Der Kläger wurde zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. Die Steuer wurde auf ... EUR festgesetzt.
- 8 Die Sprungklage, mit der der Kläger die Berücksichtigung eines Verlusts aus der Anteilsveräußerung in Höhe von 876.537 EUR begehrte, hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 483 veröffentlichten Urteil statt und setzte die Einkommensteuer auf 0 EUR fest. Die Zuwendung des Anteils an der A-GmbH durch D an den Kläger stelle sich als unentgeltlich dar. Der aus der Veräußerung der Anteile resultierende Verlust aus Gewerbebetrieb sei in der geltend gemachten Höhe zu berücksichtigen. Aufgrund des unentgeltlichen Erwerbs sei nach § 17 Abs. 2 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres (EStG) auf die

Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen. Der Berücksichtigung des Veräußerungsverlustes stehe § 17 Abs. 2 Satz 6 Buchst. a Satz 1 EStG nicht entgegen. Danach sei ein Veräußerungsverlust nicht zu berücksichtigen, soweit er auf Anteile entfalle, die der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre unentgeltlich erworben habe. Diese Regelung finde jedoch nach § 17 Abs. 2 Satz 6 Buchst. a Satz 2 EStG keine Anwendung, weil D als Rechtsvorgänger anstelle des Klägers den Veräußerungsverlust hätte geltend machen können. Eine unentgeltliche Übertragung von Anteilen i.S. von § 17 Abs. 1 EStG, um dem Erwerber eine Veräußerung zu dem Zweck zu ermöglichen, den durch die Zurechnung der Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers entstehenden Veräußerungsverlust zum Verlustausgleich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu nutzen, stelle keinen Gestaltungsmissbrauch i.S. von § 42 der Abgabenordnung (AO) dar.

- 9 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 17 Abs. 2 Satz 6 Buchst. a Satz 2 EStG, § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG: "Absicht, Gewinn zu erzielen").
- 10 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 12 Er trägt vor, das FG habe --für die Revisionsinstanz bindend-- alle Möglichkeiten für das Vorliegen einer Gegenleistung untersucht und verneint.

Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht das Verhältnis zwischen Freunden typisierend mit demjenigen von Verwandten gleichgesetzt und deshalb die Vermutung für das Vorliegen einer entgeltlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils als widerlegt angesehen.
- 14 1. Das FG (Urteil, dort II.1.a bb ccc und ddd) hat seine Entscheidung, wonach eine unentgeltliche Übertragung nicht nur vereinbart gewesen sei, sondern auch wirtschaftlich vorgelegen habe, maßgeblich auf den Umstand gestützt, dass den Kläger und D eine langjährige, aus der Nachbarschaft erwachsene Freundschaft verbinde.
- 15 2. Diese Ausführungen halten der revisionsrechtlichen Nachprüfung nicht stand.
- 16 a) Veräußerung i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die Übertragung von Anteilen gegen Entgelt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. April 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 5. März 1991 VIII R 163/86, BFHE 164, 50, BStBl II 1991, 630; vom 1. August 1996 VIII R 4/92, BFH/NV 1997, 215). 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 freigiebige 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 7. März 1995 VIII R 29/93, BFHE 178, 116, BStBl II 1995, 693; vom 21. Oktober 1999 I R 43, 44/98, BFHE 190, 377, BStBl II 2000, 424; FG München, Urteil vom 11. April 2016 7 K 2432/14, juris, rechtskräftig). Bei einander nahestehenden Personen wird demgegenüber der Nachweis der Unentgeltlichkeit erleichtert; denn bei ihnen kann nicht unterstellt werden, dass sie Leistung und Gegenleistung im Regelfall nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgehandelt haben (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 1201). Was unter "einander nahestehenden Personen" zu verstehen ist, ist gesetzlich nicht definiert. Maßgebend ist, ob unter Berücksichtigung der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten ein den Gleichklang wirtschaftlicher Interessen indizierendes, den Einzelfall bestimmendes Näheverhältnis angenommen werden kann.
- 17 b) 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 2. Dezember 2004 III R 49/03, BFHE 208, 531, BStBl II 2005,

483; vom 20. Juni 2012 X R 20/11, BFH/NV 2012, 1778).

- 18 c) Nach diesen Maßstäben war das angefochtene Urteil aufzuheben.
- 19 aa) Indem das FG das Verhältnis zwischen Freunden ohne weitere Feststellungen mit demjenigen von Verwandten gleichgesetzt und daraus abgeleitet hat, dass die Vermutung für das Vorliegen einer entgeltlichen Übertragung nicht anwendbar sei, hat es die Reichweite dieses Erfahrungssatzes verkannt. Ein den Gleichklang wirtschaftlicher Interessen indizierendes, den Einzelfall bestimmendes Näheverhältnis kann zwar ausnahmsweise im Einzelfall auch bei nicht verwandtschaftlich verbundenen Personen gegeben sein. In einem solchen Fall bedarf es aber weiterer besonderer, objektiver Anhaltspunkte, aus denen auf die Entkräftung der Vermutung einer entgeltlichen Übertragung geschlossen werden kann. Solche Umstände hat das FG indes nicht festgestellt. Da dem Urteil des FG ein allgemeiner Erfahrungssatz zugrunde liegt, der so nicht besteht, ist der BFH an die tatsächliche Würdigung nicht gebunden.
- 20 bb) Die vorgenannte Annahme des FG lässt sich insbesondere nicht auf das Urteil des erkennenden Senats in BFH/NV 2014, 1201, Rz 11 stützen. In jenem Urteil stellt der Senat zwar klar, bei einander nahestehenden Personen könne nicht unterstellt werden, dass sie Leistung und Gegenleistung im Regelfall nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgehandelt haben. Diesen Ausführungen liegen jedoch die Übertragungen von GmbH-Gesellschaftsanteilen des Vaters auf die Kinder zugrunde. Ein solches Verwandtschaftsverhältnis ist in dem hier zugrunde liegenden Sachverhalt gerade nicht gegeben. Vielmehr tragen im Streitfall die bisherigen Feststellungen des FG nicht sein Ergebnis, dass es sich bei dem Zuwendenden und dem Kläger um einander nahestehende Personen handelt.
- 21 cc) Anders als das FG annimmt, ist aufgrund der vorliegenden atypischen Umstände der für Zwecke der Besteuerung --anders als im Zivilrecht-- insoweit allein maßgebende wirtschaftliche Gehalt des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts ohne Bindung an eine Richtigkeits- und Vollständigkeitsvermutung des notariell beurkundeten "Vertrags über die Schenkung und Übertragung" zu prüfen (gleicher Ansicht FG München, Urteil vom 11. April 2016 7 K 2432/14, juris, rechtskräftig). Denn diese rein formale Vermutung ist im Streitfall aufgrund der behaupteten außergewöhnlichen Sachverhaltsgestaltung widerlegt. Dass den Zuwendenden und den Kläger eine langjährige, aus der Nachbarschaft erwachsene Freundschaft verbindet, stellt alleine keinen nachvollziehbaren Grund dafür dar, dass D einen Anteil (0,8 %) an der A-GmbH, für den er erhebliche Anschaffungskosten in Höhe von 1.461.295,01 EUR getragen hatte, im Jahr 2010 unentgeltlich auf den Kläger übertragen haben soll.
- 22 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- keine (ausreichenden) Feststellungen getroffen, aus denen auf die Entkräftung der Vermutung einer entgeltlichen Übertragung geschlossen werden kann. Dies hat es im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 23 Die tatsächliche Vermutung, dass fremde Personen einander im Geschäftsleben nichts zu schenken pflegen, kann von dem die objektive Beweislast (Feststellungslast) tragenden Steuerpflichtigen (Kläger) durch unmittelbaren Beweis oder mit Hilfe eines Indizienbeweises widerlegt werden. Das FG hat dabei aber zu berücksichtigen, dass die genannte Vermutung umso stärker ausfällt, je wirtschaftlich werthaltiger der übertragene Gesellschaftsanteil für den Übertragenden und den Empfänger ist. Könnte sich das FG unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls nicht mit der dafür erforderlichen Sicherheit davon überzeugen, dass die Übertragung unentgeltlich war, würde dies zu Lasten des Klägers gehen, der sich auf die Unentgeltlichkeit beruft. Käme das FG bei der Beweiswürdigung nach § 96 Abs. 1 FGO demgegenüber zu dem Ergebnis, dass die Unentgeltlichkeit der Übertragung an den Kläger als nachgewiesen anzusehen wäre, müsste es im Zusammenhang mit der möglichen Anwendbarkeit des § 42 AO (Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten) insbesondere den Fragen nachgehen, warum der erst am 23. Dezember 2010 an den Kläger zugewendete Geschäftsanteil bereits am 29. Dezember 2010 an die kurz zuvor gegründete F-GmbH veräußert worden ist, und ob dieser Sachverhalt bei einer Gesamtschau eine unangemessene rechtliche Gestaltung darstellt. Der Senat weist schließlich darauf hin, dass das FG bislang keine substantiierten Feststellungen zur Höhe der Anschaffungskosten des D für seinen Anteil an der A-GmbH getroffen hat.
- 24 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.