Urteil vom 12. März 2014, I R 45/13

Abziehbarkeit von Veräußerungskosten bei einer Anteilsveräußerung nach § 8b Abs. 2 KStG 2002

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 2 S 1, KStG § 8b Abs 2 S 2, KStG § 8b Abs 3 S 1, GewStG § 7, EStG § 16 Abs 2 S 1, EStG § 17 Abs 2 S 1, KStG VZ 2005 , GewStG VZ 2005 , FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Hamburg, 15. Mai 2013, Az: 3 K 162/12

Leitsätze

1. Die in § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 angeordnete Freistellung der Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen bezieht sich auf einen um etwaige Veräußerungskosten gekürzten Nettobetrag, von welchem nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 sodann 5 v.H. als fiktive nichtabziehbare Betriebsausgaben behandelt werden .

2. Zu den Veräußerungskosten i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 gehören alle Aufwendungen, welche durch die Veräußerung der Anteile veranlasst sind .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, gehört zu einer Unternehmensgruppe. Sie war alleinige Gesellschafterin der A-GmbH. Mit Vertrag vom 15. April 2005 veräußerte sie die Geschäftsanteile der A-GmbH zum Preis von 15.840.000 €. Im Zusammenhang mit der Veräußerung entstanden Rechts- und Beratungskosten in Höhe von insgesamt 138.508,64 €. Im zeitlichen Zusammenhang mit dem Anteilsverkauf traf die Klägerin am 14. April 2005 mit DB, dem Geschäftsführer der A-GmbH, die folgende Vereinbarung:

2 "Die (Klägerin) beabsichtigt, alle Geschäftsanteile der (A-GmbH) zu veräußern. (DB) soll weiterhin Geschäftsführer der (A-GmbH) bleiben. Mit der Veräußerung der Anteile scheidet damit (DB) aus der (Unternehmensgruppe) aus. In Anerkennung seiner langjährigen Leistungen für die (Unternehmensgruppe) vereinbaren die Parteien (...) (DB) erhält binnen zwei Wochen nach Abschluß des Anteilskaufvertrages von der (Klägerin) eine Tantieme von € 400.000 brutto ... ."

3 Abweichend von der Klägerin behandelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sowohl die Rechts- und Beratungskosten als auch die an DB gezahlte Tantieme als Veräußerungskosten und errechnete auf dieser Grundlage den Veräußerungsgewinn, den er nach § 8b Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) steuerfrei beließ. Die Klage gegen die hiernach ergangenen Steuerbescheide blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Hamburg wies sie mit Urteil vom 16. Mai 2013 3 K 162/12 als unbegründet ab; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1605 abgedruckt.

4 Die Klägerin stützt ihre Revision auf Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Steuerbescheide dahingehend abzuändern, dass ein steuerfreier Gewinn aus der Veräußerung der Geschäftsanteile an der A-GmbH in Höhe von 11.531.320,43 € berücksichtigt wird.

5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

6 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Die gegenwärtigen Sachverhaltsfeststellungen reichen nicht aus, um durcherkennen zu können. Zwar ist der Rechts- und Beratungsaufwand als Veräußerungskosten bei der Ermittlung des nach § 8b Abs. 2 KStG 2002 steuerfrei zu belassenden Veräußerungsgewinns einzubeziehen. Das gilt jedoch nicht für die in Rede stehende Tantiemezahlung an DB. Möglicherweise handelt es sich dabei allerdings um eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA), so dass die Tantieme als Betriebsausgabe abzuziehen, sodann aber außerbilanziell wieder hinzuzurechnen wäre.

7 1. Nach § 8b Abs. 2 Satz 1 (i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1) KStG 2002 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens u.a. einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 2002) --und damit im Streitfall auch der Klägerin-- Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) gehören, außer Ansatz. Die Voraussetzungen dieser Vorschriften sind im Streitfall erfüllt. Der Gewinn aus der Veräußerung der Alleinbeteiligung an der A-GmbH bleibt deswegen bei der Ermittlung ihrer im Streitjahr erwirtschafteten Gewinne zu Recht unberücksichtigt. Darüber besteht unter den Beteiligten ebenso wenig Streit wie darüber, dass sich dies (auch) auf die Ermittlung des Gewerbeertrages auswirkt (§ 7 Satz 1 und 4 letzter Halbsatz des Gewerbesteuergesetzes 2002).

8 2. Veräußerungsgewinn i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 ist nach Satz 2 der Vorschrift der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert übersteigt, der sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung ergibt (Buchwert).

9 a) Im Streitfall ist kontrovers, ob sich der gesetzlich angeordnete Abzug der Veräußerungskosten mit § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 verträgt, wonach von dem jeweiligen Gewinn i.S. des Abs. 2 Satz 1 der Vorschrift 5 v.H. als Ausgaben gelten, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Argumentiert wird dahin, das pauschale Abzugsverbot fiktiver Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 einerseits und der tatsächliche Abzug der Veräußerungskosten bei Ermittlung des betreffenden Veräußerungsgewinns andererseits ziehe eine "doppelte" Berücksichtigung ein und derselben Kosten nach sich, die vom Regelungszweck nicht getragen sei.

10 b) Letzteres mag durchaus zutreffen und in systematischer Hinsicht nicht vollkommen überzeugen (vgl. z.B. Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 283; Gröbl/Adrian in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8b Rz 172; Kröner in Ernst & Young, KStG, § 8b Rz 120, 137; Rödder/Schumacher, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2003, 1725, 1728; ähnlich Watermeyer in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 8b KStG Rz 83; Hill/Kavazidis, Der Betrieb --DB-- 2003, 2028). Das ändert jedoch nichts daran, dass der Regelungswortlaut eindeutig ist. Auch für eine teleologisch einschränkende Auslegung der Norm besteht keine Veranlassung. Beides --sowohl der Abzug der Veräußerungskosten als auch der Nichtabzug der fiktiven Kosten-- verhält sich im Rahmen der hinnehmbaren gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit. Ungeachtet dessen, dass die Steuerfreistellung der Veräußerungsgewinne --gewissermaßen als "verdichtete" Gewinne (vgl. Senatsurteil vom 22. Dezember 2010 I R 58/10, BFHE 232, 185)-- im Prinzip die Steuerfreistellung der Gewinnausschüttungen flankieren soll, ist es dem Gesetzgeber doch unbenommen, diese --typisierte-- Gleichbehandlung zu begrenzen. Das kann gleichermaßen typisierend dadurch geschehen, dass im Veräußerungsfall von dem in der üblichen Weise berechneten Veräußerungsgewinn --also unter Einschluss der Veräußerungskosten-- zusätzlich ein pauschaler Vomhundertsatz des Nettogewinns als fiktive Nichtabzugspositionen quantifiziert wird (ebenso FG München, Urteil vom 28. September 2009 7 K 558/08, EFG 2010, 257; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 13. März 2008, BStBl I 2008, 506; Gosch, ebenda; Gröbl/Adrian in Erle/Sauter, ebenda; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rz 109; Dötsch/Pung, DB 2004, 151; Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 8b Rz 341 f. und 354; Schwedhelm/Olbing/Binnewies, GmbH-Rundschau 2003, 1385; anders M. Frotscher in G. Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 8b KStG Rz 215 f.; Krug, DStR 2011, 598; differenzierend Ditz/Tcherveniachki, DStR 2012, 1161). Das objektive Nettoprinzip als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips wird dadurch nicht in unverhältnismäßiger Weise verletzt (s.a. Senatsurteil vom 13. Oktober 2010 I R 79/09, BFHE 231, 529).

11 3. Davon ist auch die Vorinstanz ausgegangen. Sie hat die anlässlich der Beteiligungsveräußerung aufgelaufenen Rechts- und Beratungskosten folgerichtig als Veräußerungskosten angesehen und den Veräußerungsgewinn entsprechend gekürzt. Gleichermaßen ist sie im Hinblick auf die an DB gezahlte Tantieme vorgegangen. Das aber wird von den tatrichterlich festgestellten vertraglichen Grundlagen der Tantiemezahlung nicht getragen.

12 a) Zwar werden nach der zwischenzeitlich ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) die Veräußerungskosten (i.S. des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG 2002) von den laufenden Betriebsausgaben nicht (mehr) danach abgegrenzt, ob sie "in unmittelbarer sachlicher Beziehung" zu dem Veräußerungsgeschäft stehen, sondern danach, ob ein Veranlassungszusammenhang zu der Veräußerung besteht. Abzustellen ist auf das "auslösende Moment" für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn (BFH-Urteile vom 16. Dezember 2009 IV R 22/08, BFHE 227, 481, BStBl II 2010, 736; vom 25. Januar 2000 VIII R 55/97, BFHE 191, 111, BStBl II 2000, 458; Senatsurteil vom 27. März 2013 I R 14/12, BFH/NV 2013, 1768). Ebenso hat der BFH zu § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Dezember 2005 VIII R 34/04, BFHE 212, 122, BStBl II 2006, 265; Senatsurteil in BFH/NV 2013, 1768; s.a. BFH-Urteile vom 2. April 2008 IX R 73/04, BFH/NV 2008, 1658; vom 8. Februar 2011 IX R 15/10, BFHE 233, 100, BStBl II 2011, 684) entschieden, und dem schließt sich der erkennende Senat auch bezogen auf § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 an. Das gebietet neben der Wortgleichheit des Begriffs der Veräußerungskosten im Rahmen der Gesetzesdefinition des Veräußerungsgewinns vor allem die übereinstimmende wirtschaftliche Sachlage und das steht überdies in Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung. Das Gesetz gibt keine begründbare Handhabe, hiervon für die Regelungszusammenhänge des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 abzuweichen (ebenso z.B. Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, a.a.O., § 8b Rz 341; Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 52; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 8b Rz 109; Ebel, FR 2014, 410, 415; im Ausgangspunkt anders Riedel, FR 2014, 356; Ditz/Tcherveniachki, DStR 2012, 1161, 1164).

13 Das gilt auch in Anbetracht des neuerlichen Urteils des IX. Senats des BFH vom 9. Oktober 2013 IX R 25/12 (BFHE 242, 513, BStBl II 2014, 102). Zwar hat der IX. Senat sich dort bezogen auf § 17 EStG (und konkret auf die Aufwendungen eines in Deutschland beschränkt Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit einem abkommensrechtlichen Verständigungsverfahren zwischen Deutschland und den USA wegen des Besteuerungsrechts hinsichtlich eines Gewinns aus der Veräußerung einer GmbH-Beteiligung) auf das Erfordernis einer unmittelbaren veräußerungsbedingten Kausalität des angefallenen Aufwands zurückgezogen. Es ist aber nicht erkennbar, dass er sich insoweit von der Entwicklung der letzten Jahre hat distanzieren wollen. Denn die besagte Rechtsentwicklung wird vom IX. Senat weder erwähnt noch diskutiert. Er begnügt sich stattdessen mit der Zitation der BFH-Urteile in BFHE 233, 100, BStBl II 2011, 684 sowie vom 11. Mai 2010 IX R 26/09 (BFH/NV 2010, 2067), welche allerdings im Einklang mit den zwischenzeitlich ergangenen Entscheidungen die gebotene wirtschaftliche Veranlassung des angefallenen Aufwands zur Veräußerung gerade einfordern. In Anbetracht dessen handelt es sich bei der Zuordnung der in Streit stehenden Aufwendungen offenbar um eine Sachverhaltswürdigung und Subsumtion im Einzelfall, bei welcher der IX. Senat --wie nicht zuletzt der gleichermaßen gegebene Hinweis auf das frühere BFH-Urteil vom 1. Dezember 1992 VIII R 43/90 (BFH/NV 1993, 520) zeigt-- das frühere Unmittelbarkeitserfordernis mit einem wirtschaftlich wertenden Veranlassungszusammenhang gleichstellt (siehe denn auch Jachmann, juris PraxisReport Steuerrecht 7/2014 Anm. 3; Bode, Finanz-Rundschau 2014, 191). Es besteht deswegen auch keine Veranlassung, insoweit von einer divergierenden Entscheidung auszugehen, die wiederum den erkennenden Senat zu einer Divergenzanfrage zwänge (vgl. § 11 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

14 b) Auch bei dem danach maßgebenden weiten Begriffsverständnis lässt sich die an DB geleistete Tantieme aber nicht mehr als Veräußerungskosten qualifizieren. Dass sie zeitlich im Anschluss an das veräußerungsbedingte Ausscheiden von DB aus der Unternehmensgruppe gezahlt worden ist, ändert daran nichts. Dadurch wird lediglich offenbar, dass die Veräußerung in der Tat ein kausal-auslösendes Moment für die Tantieme darstellt. Doch belegt die getroffene Vereinbarung, dass die Zahlung eben nur anlässlich und gerade nicht, wie aber die Vorinstanz die Tantiemezusage missdeutet, "wegen" der Veräußerung und des veräußerungsbedingten Ausscheidens von DB aus der Unternehmensgruppe ausgelobt worden ist. Vielmehr erfolgt die Zusage ausweislich des festgestellten Sachverhalts "in Anerkennung seiner langjährigen Leistungen" für die Gruppe. Das mag durchaus damit zusammenhängen, dass es DB gelungen ist, die veräußerte Beteiligung der Klägerin an der A-GmbH seit deren Erwerb im Jahre 1992 "werthaltig" zu machen, was der Klägerin wiederum einen höheren Veräußerungsgewinn ermöglicht hat, und dass es darum ging, DB an diesem Gewinn wirtschaftlich partizipieren zu lassen. Trotzdem und gerade deswegen werden mit einer solchen Teilhabe im Ergebnis und veräußerungsunabhängig die in der Vergangenheit von DB erbrachten Leistungen honoriert. Auch bei einem weit verstandenen und veranlassungsgetragenen Verständnis des Begriffs der Veräußerungskosten kann es sich deshalb hierbei nicht mehr um solche Kosten handeln. Die gebotene wertende Zuordnung offenbart die größere Nähe zu laufend erwirtschaftetem Gewinn. Die Veranlassungsprüfung, die grundsätzlich dem Tatgericht obliegt, ist infolgedessen nicht haltbar; sie kann deswegen durch den Senat ohne Bindung an die Auslegung durch das FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) korrigiert werden. Die Tantiemezahlung ist damit als Betriebsausgabe abzugsfähig.

15 4. Das bedeutet jedoch nicht zwingend, dass die Revision in diesem Punkt per Saldo auch Erfolg haben müsste. Denn die Tantiemenvereinbarung ebenso wie die --vom FG allerdings nicht festgestellte und damit für den Senat nicht belegbare-- Aktenlage belässt die greifbare Möglichkeit, dass die ad hoc-Zusage der Tantieme an DB als Familienangehörigen der Gesellschafter der Klägerin für dessen langjährige Verdienste aus Anlass des Ausscheidens aus der Unternehmensgruppe als vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002) an eine nahestehende Person der Gesellschafter der Klägerin zu qualifizieren ist, die als solche dem Gewinn der Klägerin außerbilanziell hinzuzurechnen wäre (s. Senatsurteil vom 15. September 2004 I R 62/03, BFHE 207, 443, BStBl II 2005, 176). Gerade dann, wenn man die Tantiemezahlung als Abgeltung der "langjährigen Verdienste" von DB für die Unternehmensgruppe ansieht, liegt die Annahme einer vGA nicht von vornherein fern.

16 5. Es ist Sache des FG, dem im 2. Rechtsgang nachzugehen und die Beteiligten dazu zu hören. Je nachdem sind danach dann die pauschalen und nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 zu berechnen und sind die angefochtenen Steuerbescheide abzuändern.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de