Urteil vom 27. August 2014, II R 44/13

Steuerliche Folgen des verbilligten Verkaufs eines Grundstücks einer GmbH an ausscheidenden Gesellschafter

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, EStG § 17 Abs 2 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 17 Abs 1 S 1

vorgehend FG Münster, 23. Oktober 2013, Az: 3 K 103/13 Erb

Leitsätze

Verkauft eine GmbH an einen ausscheidenden Gesellschafter im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung auf Veranlassung des Anteilserwerbers ein Grundstück zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis, gehört der sich daraus für den Anteilsveräußerer ergebende geldwerte Vorteil zum Veräußerungspreis für den Anteil und führt daher nicht zum Entstehen von Schenkungsteuer .

Tatbestand

I.

1 Am Stammkapital der ... (GmbH) waren ursprünglich der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) zu 19 %, sein Vater (V) zu 51 % und sein Bruder (B) zu 30 % beteiligt. Im Zuge der Nachfolgeregelung schieden V und der Kläger zum 14. Dezember 2007 aus der GmbH aus. V übertrug seine Beteiligung an der GmbH durch notariell beurkundeten Vertrag vom 14. Dezember 2007 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf B. Der Kläger verkaufte seine Beteiligung durch notariell beurkundeten Vertrag vom 14. Dezember 2007 nach entsprechender Teilung an B (13 %) und dessen Ehefrau (6 %) zu Kaufpreisen in Höhe von insgesamt 230.000 €. Mit weiterem notariell beurkundetem Vertrag vom 14. Dezember 2007 verkaufte die durch B als Geschäftsführer vertretene GmbH ihr gehörende Grundstücke mit Wirkung zum 31. Dezember 2007 für 734.000 € an den Kläger.

2 Im Rahmen einer bei der GmbH durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, der Verkehrswert der Grundstücke sei um 248.000 € höher gewesen als der vereinbarte Kaufpreis. Da betriebliche Gründe für die verbilligte Überlassung des Grundbesitzes nicht ersichtlich seien, liege eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) der GmbH an B vor.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) nahm an, die verbilligte Überlassung der Grundstücke bilde auch eine gemischte Schenkung der GmbH an den Kläger, und setzte demgemäß gegen ihn durch Bescheid vom 5. März 2012 Schenkungsteuer in Höhe von 49.933 € fest. Der Einspruch blieb erfolglos.

4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit der Begründung statt, der Tatbestand einer freigebigen Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) der GmbH an den Kläger sei nicht erfüllt, weil der verbilligte Verkauf der Grundstücke der GmbH an ihn auf dem zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern bestehenden Gesellschaftsverhältnis beruht habe. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 301 veröffentlicht.

5 Mit der Revision hält das FA an seiner Auffassung fest, neben der vGA der GmbH an B sei eine der Schenkungsteuer unterliegende gemischt-freigebige Zuwendung der GmbH an den Kläger gegeben. Der Kläger sei beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags nicht mehr Gesellschafter der GmbH gewesen. Der Vorteil aus dem zu niedrigen Kaufpreis für das Grundstück rechne nicht zu dem Veräußerungspreis für den GmbH-Anteil des Klägers i.S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Über die Klage des B gegen die Zurechnung der vGA sei noch nicht entschieden.

6 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

8 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF), das dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten ist, ist der Ansicht, das Vorliegen einer vGA der GmbH an B schließe eine der Schenkungsteuer unterliegende gemischt-freigebige Zuwendung der GmbH an den Kläger nicht aus. Als Veräußerungspreis i.S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG sei nur der für den Anteil des Klägers gezahlte Kaufpreis anzusetzen, nicht jedoch zusätzlich die Differenz zwischen dem Verkehrswert des vom Kläger gekauften Grundbesitzes und dem dafür gezahlten Kaufpreis. Bei der Anteilsveräußerung und der Grundstücksveräußerung handle es sich um zwei getrennt zu beurteilende Geschäftsvorfälle. Aus den Kaufverträgen ergäben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass sie rechtlich miteinander verknüpft seien oder in einem rechtlichen Abhängigkeitsverhältnis zueinander stünden.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Wie das FG im Ergebnis zu Recht angenommen hat, ist keine der Schenkungsteuer unterliegende gemischt-freigebige Zuwendung der GmbH an den Kläger gegeben. Der Vorteil des Klägers aus einem (etwaigen) verbilligten Erwerb des Grundbesitzes gehört vielmehr zum Veräußerungspreis i.S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG und ist somit ausschließlich von ertragsteuerrechtlicher Bedeutung.

10 1. Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Vermögensvorteile, die ein Steuerpflichtiger durch eine auf Einkünfteerzielung am Markt, also auf einen Hinzuerwerb von Einkommen gerichtete Erwerbshandlung erzielt und die deshalb bei ihm der Einkommensteuer unterliegen, werden von der Vorschrift nicht erfasst (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. September 2011 VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229). Es fehlt in einem solchen Fall an der Freigebigkeit.

11 2. Ein Vermögensvorteil, den der Verkäufer eines GmbH-Anteils über den vom Erwerber gezahlten Kaufpreis hinaus erhält, ist demnach beim Anteilsverkäufer allein von ertragsteuerrechtlicher Bedeutung, wenn der Vorteil zum Veräußerungspreis i.S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG zählt und somit bei der Ermittlung des der Einkommensteuer unterliegenden Veräußerungsgewinns i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG anzusetzen ist. Eine zusätzliche Erfassung des Vorteils als der Schenkungsteuer unterliegende freigebige Zuwendung an den Anteilsverkäufer ist auch dann ausgeschlossen, wenn der Veräußerer den Vorteil nicht vom Anteilserwerber, sondern von einem Dritten erhalten hat. Die Anteilsveräußerung ist nämlich auch insoweit eine auf Einkünfteerzielung am Markt, also auf einen Hinzuerwerb von Einkommen gerichtete Erwerbshandlung. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Leistung an den Anteilsverkäufer bei der Festsetzung der Einkommensteuer als Veräußerungspreis i.S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG erfasst wurde. Entscheidend ist vielmehr, dass die Leistung bei zutreffender Beurteilung zum Veräußerungspreis zählt.

12 Zum Veräußerungspreis i.S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG zählt alles, was der Veräußerer als Gegenleistung für die Anteilsübertragung erhalten hat. Insoweit gelten dieselben Grundsätze wie bei Veräußerungen nach § 16 EStG (BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 IX R 97/07, BFH/NV 2009, 9). Zum Veräußerungspreis rechnen darüber hinaus auch alle Leistungen, die der Veräußerer nicht als Gegenleistung für den Anteil, aber im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung erhalten hat, sei es vom Erwerber oder von dritter Seite, selbst wenn es an einer Veranlassung durch den Erwerber fehlt (BFH-Urteile vom 7. November 1991 IV R 14/90, BFHE 166, 527, BStBl II 1992, 457, und in BFH/NV 2009, 9). Leistender Dritter kann dabei auch die GmbH sein, insbesondere wenn sie vom Anteilserwerber zu der Leistung veranlasst wurde (Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 33. Aufl., § 17 Rz 135; Gosch in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 17 Rz 72).

13 Die Leistung, die der Anteilsveräußerer vom Anteilserwerber oder einem Dritten im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung erhalten hat, braucht nicht in Geld zu bestehen. Sie kann vielmehr auch in der Hingabe anderer Wirtschaftsgüter liegen, wobei diese nach §§ 9 ff. des Bewertungsgesetzes zu bewerten sind (BFH-Urteil vom 28. Oktober 2008 IX R 96/07, BFHE 223, 190, BStBl II 2009, 45). Erfolgt die Hingabe teilentgeltlich, ist die erbrachte Gegenleistung von dem so bestimmten Wert der Wirtschaftsgüter abzuziehen (ebenso zu dem als

Arbeitslohn zu berücksichtigenden geldwerten Vorteil aus dem verbilligten Erwerb einer Beteiligung BFH-Beschluss vom 26. Juni 2014 VI R 94/13, BFH/NV 2014, 1649, Rz 24, 28).

14 3. Veräußert ein GmbH-Gesellschafter seinen im Privatvermögen gehaltenen GmbH-Anteil und sind auch im Übrigen die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt, liegt demgemäß keine freigebige Zuwendung in der Form einer gemischten Schenkung der GmbH an den ausscheidenden Gesellschafter vor, wenn die GmbH im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung auf Veranlassung des Anteilserwerbers ein ihr gehörendes Grundstück zu einem deutlich unter dem Verkehrswert liegenden Preis an den Anteilsveräußerer verkauft. Die Differenz zwischen dem gemeinen Wert des Grundstücks und dem für das Grundstück entrichteten Kaufpreis gehört vielmehr ebenso wie der vom Anteilserwerber gezahlte Kaufpreis für den Anteil zu dem Veräußerungspreis, der bei der Ermittlung des der Einkommensteuer unterliegenden Veräußerungsgewinns anzusetzen ist.

15 Schenkungsteuerrechtlich spielt es dabei keine Rolle, ob der auf Veranlassung des Anteilserwerbers erfolgte verbilligte Verkauf des Grundstücks der GmbH an den Anteilsveräußerer zu einer gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG der Einkommensteuer unterliegenden vGA der GmbH an den Anteilserwerber führt. Das Vorliegen der vGA würde es nämlich nicht ausschließen, dass der Vorteil aus dem verbilligten Grundstückserwerb beim Anteilsveräußerer als Bestandteil des Veräußerungspreises i.S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG erfasst wird. Die unmittelbare Zuwendung des Vermögensvorteils aus dem verbilligten Grundstückserwerb an den Anteilsveräußerer würde ertragsteuerrechtlich so beurteilt, als hätte der Anteilserwerber den Vorteil von der GmbH erhalten und diesen an den Anteilsverkäufer weitergegeben (vgl. BFH-Urteil vom 7. November 2007 II R 28/06, BFHE 218, 414, BStBl II 2008, 258, m.w.N.). Der Vorteil würde dann ertragsteuerrechtlich einen zusätzlichen Teil des vom Anteilserwerber entrichteten Kaufpreises für den Anteil bilden und wäre demgemäß Bestandteil des Veräußerungspreises i.S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG. Diese Beurteilung liegt auch dem vom FA angeführten Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 16. Januar 2008 12 K 8354/03 B (EFG 2008, 719) zugrunde.

16 4. Der Vermögensvorteil, den der Kläger aus der (etwaigen) zu niedrigen Bemessung des Kaufpreises für die Grundstücke erhalten hat, ist danach beim Kläger ausschließlich von ertragsteuerrechtlicher Bedeutung und kann somit nicht zusätzlich als der Schenkungsteuer unterliegende freigebige Zuwendung der GmbH an den Kläger gewertet werden.

17 a) Der Kläger hielt die Beteiligung, wie von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vorausgesetzt, im Privatvermögen und war innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Anteilsveräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der GmbH beteiligt. Der Kaufvertrag über die Grundstücke stand ersichtlich im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Anteilsverkauf. Die Anteils- und die Grundstücksveräußerung bildeten im Rahmen der Nachfolgeregelung nach V ein wirtschaftlich unmittelbar zusammengehörendes Geschehen. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass der Anteilserwerber B die Grundstücksveräußerung als für die GmbH handelnder Geschäftsführer veranlasst hat und die der Nachfolgeregelung nach V dienenden notariellen Verträge am selben Tag unmittelbar nacheinander beurkundet wurden. Gründe, die dafür sprechen könnten, dass der Grundstücksverkauf an den Kläger auch dann zustande gekommen wäre, wenn die Beteiligungsverhältnisse bei der GmbH unverändert geblieben wären, hat weder das FG festgestellt noch wurden sie vom FA oder BMF vorgetragen.

18 Da auch unmittelbar von Dritten stammende Leistungen, die der Veräußerer eines Anteils an einer GmbH zwar nicht als Gegenleistung für den Anteil, aber im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung erhalten hat, zum Veräußerungspreis i.S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG gehören, ist entgegen der Ansicht des BMF eine rechtliche Verknüpfung der Anteilsveräußerung mit dem Grundstückskauf nicht erforderlich.

19 b) Das FG hat somit im Ergebnis zu Recht angenommen, dass die Grundstücksveräußerung der GmbH an den Kläger nicht als gemischte Schenkung der GmbH an diesen anzusehen ist. Der (etwaige) verbilligte Verkauf der Grundstücke der GmbH an den Kläger ist allein von ertragsteuerrechtlicher Bedeutung und kann nicht darüber hinaus als der Schenkungsteuer unterliegende gemischte Schenkung der GmbH an den Kläger gewertet werden. Wie der Sachverhalt tatsächlich einkommensteuerrechtlich beurteilt wurde, ist unerheblich.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de