

Urteil vom 18. November 2014, IX R 4/14

Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung gegen wiederkehrende Bezüge - Wahl der Zuflussbesteuerung - Halbeinkünfteverfahren

BFH IX. Senat

EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst c S 1, EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 2, EStG § 24 Nr 2, EStG § 52 Abs 4b Nr 2, EStR R 140 Abs 7, EStR R 139 Abs 11

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 01. Januar 2014, Az: 4 K 244/11

Leitsätze

1. Bei Veräußerung einer Beteiligung i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG und Wahl der Zuflussbesteuerung (entsprechend R 140 Abs. 7 i.V.m. R 139 Abs. 11 EStR 2001) richtet sich die Besteuerung nach dem im Zeitpunkt des Zuflusses geltenden Recht (entgegen BMF-Schreiben vom 3. August 2004 in BStBl I 2004, 1187).
2. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG ist bei einer Veräußerung gegen wiederkehrende Leistung und Wahl der Zuflussbesteuerung anwendbar, auch wenn die Veräußerung vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens stattgefunden hat, wenn im Zeitpunkt des Zuflusses für laufende Ausschüttungen aus der Gesellschaft das Halbeinkünfteverfahren anwendbar gewesen wäre .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 2. Januar 2014 4 K 244/11 aufgehoben.

Die Einkommensteuer 2004 wird unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids für 2004 vom 6. Juli 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Dezember 2010 auf den Betrag festgesetzt, der sich ergibt, wenn die vom Kläger im Streitjahr vereinnahmten Leibrentenzahlungen in Höhe von 402.980 € in Höhe des Tilgungsanteils zur Hälfte steuerfrei bleiben. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war seit Juli 1997 zu mehr als 25 % an einer Aktiengesellschaft (im Folgenden: AG) beteiligt. Mit Verträgen von September 1999 und Juni 2000 veräußerte er die Aktien gegen Leibrenten.
- 2 Gegenüber dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) machte der Kläger von dem Wahlrecht Gebrauch, die Rentenzahlungen als nachträgliche Betriebseinnahmen i.S. des § 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu behandeln (R 140 Abs. 7 i.V.m. R 139 Abs. 11 der Einkommensteuer Richtlinien --EStR-- 2001). Im Streitjahr (2004) flossen dem Kläger aus den Verträgen Einnahmen von 402.980 € zu.
- 3 In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 gab der Kläger nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 201.490 € an und führte zur Begründung aus, die Einnahmen unterlägen dem Halbeinkünfteverfahren. Davon abweichend setzte das FA die Einnahmen in voller Höhe an (Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 6. Juli 2005).
- 4 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. In der Einspruchsentscheidung führte das FA u.a. aus, bei Wahl der

Zuflussbesteuerung seien die nachträglichen Einkünfte nach dem Recht zu besteuern, das im Zeitpunkt der Realisierung des Veräußerungsgewinns gegolten habe. Das ergebe sich aus der für § 17 EStG kennzeichnenden Stichtagsbetrachtung. Auf Veräußerungen in den Jahren 1999 und 2000 sei das Halbeinkünfteverfahren noch nicht anwendbar gewesen. Das Finanzgericht (FG) hat zur Begründung im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen (§ 105 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 5 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 52 Abs. 4b Nr. 2 EStG in der im Streitjahr anwendbaren Fassung).
- 6 Der Kläger beantragt:
Der Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 6. Juli 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Dezember 2010 wird dahingehend geändert, dass das veranlagte zu versteuernde Einkommen des Klägers und Revisionsklägers auf 371.239 € herabgesetzt wird.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet abzuweisen.
- 8 Er führt ergänzend aus, das Anliegen des Klägers laufe darauf hinaus, die Wahl der Zuflussbesteuerung gegenüber der Sofortversteuerung zu begünstigen. Dies habe der Gesetzgeber weder beabsichtigt, noch könne er dies gewollt haben.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 10 1. Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass der Kläger in zwei Fällen durch die Verträge von September 1999 und Juni 2000 jeweils den Tatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der jeweils anwendbaren Fassung erfüllt hat, indem er Anteile an einer Kapitalgesellschaft (AG) veräußert hat, an der er zuvor im maßgebenden Zeitraum wesentlich beteiligt war.
- 11 2. Die Beteiligten gehen weiter übereinstimmend davon aus, dass der Kläger das von der Finanzverwaltung eingeräumte Wahlrecht zu Recht in Anspruch genommen und von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, die Rentenzahlungen als nachträgliche Betriebseinnahmen i.S. des § 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG behandeln zu lassen (R 140 Abs. 7 i.V.m. R 139 Abs. 11 EStR 2001).
- 12 a) Der Bundesfinanzhof (BFH) hat ein solches Wahlrecht im Grundsatz gebilligt, wenn langfristige wiederkehrende Bezüge vereinbart werden und diese entweder mit einem Wagnis behaftet sind oder hauptsächlich im Interesse des Veräußerers, um dessen Versorgung zu sichern, und nicht im Interesse des Erwerbers festgelegt werden (vgl. Senatsurteil vom 20. Juli 2010 IX R 45/09, BFHE 230, 380, BStBl II 2010, 969). In den Fällen des § 17 EStG hat der BFH die Anwendung des Wahlrechts für gerechtfertigt gehalten, wenn der Versorgungscharakter im Interesse des Anteilsveräußerers eindeutig zutage tritt und wenn es sich um wagnisbehaftete wiederkehrende Bezüge handelt, die z.B. an das Leben einer bestimmten Person gekoppelt sind. Führt die Realisierung des von Beginn an bewusst in Kauf genommenen Risikos (Tod des Rentenberechtigten) nicht zu einer rückwirkenden Änderung des Kaufpreises, rechtfertigt dies eine teleologische Reduktion von § 17 Abs. 2 EStG mit der Folge, dass beim Verkäufer ausnahmsweise die im Konzept des § 17 Abs. 2 EStG nicht vorgesehene Besteuerung nach dem Zufluss gerechtfertigt sein kann (Senatsurteil in BFHE 230, 380, BStBl II 2010, 969).
- 13 b) Auf der Grundlage der tatsächlichen, den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG, geht der Senat mit den Beteiligten davon aus, dass die Leibrentenvereinbarungen im Streitfall die Anwendung der vorstehenden Grundsätze rechtfertigen.
- 14 3. Der Senat kann offenlassen, ob die Rentenzahlungen in einen Zins- und einen Tilgungsanteil aufzuteilen sind.
- 15 a) Die Rechtsprechung hat dies bislang nicht angenommen (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 33. Aufl., § 16 Rz 245). Demgegenüber nimmt die Finanzverwaltung die Aufteilung grundsätzlich vor, jedoch beginnend ab unterschiedlichen Zeitpunkten. Für Veräußerungen vor dem 1. Januar 2004 geht die Finanzverwaltung wie bisher

(R 139 Abs. 11 Satz 7 EStR 2001) davon aus, dass eine Aufteilung erst nach vollständiger Verrechnung der Anschaffungs- und Veräußerungskosten mit den Rentenzahlungen (ohne Aufteilung) vorzunehmen ist (R 139 Abs. 11 Satz 8 EStR 2003; R 16 Abs. 11 Satz 8 EStR 2012). Für Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2003 sollen die Rentenzahlungen bereits von Anfang an aufgeteilt werden (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 3. August 2004 in BStBl I 2004, 1187, A.1.; R 16 Abs. 11 Satz 7 EStR 2012). Die Gewinnschwelle wird dann entsprechend später erreicht. Im Schrifttum wird bezweifelt, ob für die Aufteilung bei nachträglichen Einkünften i.S. von § 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG eine Rechtsgrundlage besteht (z.B. Rapp in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 17 Rz 249).

- 16** b) Die Fragen bedürfen vorliegend keiner Entscheidung. Soweit der Kläger die Aufteilung begehrt (auch mit Blick auf die Anwendung des § 32d EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2009), wird ihm die Aufteilung von der Finanzverwaltung nicht streitig gemacht. Die Aufteilung konnte im Streitfall schon deshalb unterbleiben, weil sich beim Ansatz von Kapitaleinkünften anstelle von (in Höhe des Zinsanteils voll versteuerten) Einkünften aus Gewerbebetrieb keine steuerlichen Auswirkungen ergeben hätten. Davon gehen die Beteiligten übereinstimmend aus. Auch die Frage, ob die Leibrentenzahlungen von Anfang an oder erst nach Erreichen der Gewinnschwelle aufzuteilen sind, bedarf keiner Entscheidung. Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass im Streitfall die Gewinnschwelle bereits vor dem Jahr 2004 überschritten war.
- 17** 4. Die danach zwischen den Beteiligten allein streitige Frage, ob der maßgebliche Veräußerungsgewinn nach dem im Jahr des Zuflusses geltenden Recht oder nach dem im Jahr der Veräußerung geltenden Recht zu versteuern ist, wird in Verwaltung und Schrifttum unterschiedlich beurteilt. Die Finanzverwaltung meint, es komme nach Maßgabe des Stichtagsprinzips auf das im Zeitpunkt der Veräußerung (Realisation) geltende Recht an. Das Halbeinkünfteverfahren sei auf Leibrentenzahlungen nur anwendbar, wenn es auch im Fall der Sofortversteuerung zur Anwendung gekommen wäre (BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 1187; zustimmend: Eilers/R. Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rz 182; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 17 Rz 205; Zimmermann/Zimmermann-Schwieber in Bordewin/Brandt, § 17 EStG Rz 349). Das war bei Veräußerungen in den Jahren 1999 und 2000 nicht der Fall. Die Gegenauffassung geht davon aus, dass es auf die Rechtslage im Zeitpunkt des Zuflusses ankomme (Gosch in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 17 Rz 77; Rapp in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 17 Rz 249 und § 16 Rz 100; wohl auch Blümich/Vogt, § 17 EStG Rz 511; Schneider, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 17 Rz C 94; Nacke/Intemann, Der Betrieb 2002, 756). Der Senat schließt sich der zuletzt genannten Auffassung an.
- 18** a) Sie stützt sich auf das Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG). Maßgeblich für die Besteuerung von Einnahmen ist die materielle Rechtslage im Zeitpunkt des Zuflusses.
- 19** aa) Dem steht nicht entgegen, dass die Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG nach der Rechtsprechung des BFH eine Stichtagsbetrachtung erfordert. Mit der fakultativen Wahl der Zuflussbesteuerung bei den Einkünften i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Stichtagsbetrachtung nicht nur punktuell, sondern generell der Boden entzogen. Die teleologische Einschränkung von § 17 Abs. 2 EStG besteht gerade darin, dass die Stichtagsbetrachtung im Einzelfall durch das Zuflussprinzip ersetzt wird. Entgegen der Auffassung des FA hat der Übergang zur Zuflussbesteuerung nicht nur Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Besteuerung, sondern auch auf den Realisationszeitpunkt. Der Veräußerungsgewinn entsteht in diesem Fall nicht bereits im Zeitpunkt der Veräußerung (Gosch in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 17 Rz 77), sondern sukzessive mit dem Zufluss jeder einzelnen Zahlung nach Überschreiten der Gewinnschwelle (zutr. Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 16 Rz 100; Frotscher in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 17 Rz 179b). Bis zum Erreichen der Gewinnschwelle ist ein Gewinn ebenfalls noch nicht entstanden (Reis, Die Information über Steuer und Wirtschaft 2001, 81). Das zeigt sich z.B., wenn der Rentenberechtigte vor dem Erreichen der Gewinnschwelle verstirbt. Auch die Finanzverwaltung geht im Übrigen davon aus, dass bei der Wahl der Zuflussbesteuerung ein Gewinn erst entsteht, wenn die Anschaffungs- und Veräußerungskosten vollständig verrechnet sind (z.B. R 139 Abs. 11 Satz 7 EStR 2001). Demgegenüber entsteht der Gewinn bei der Stichtagsbetrachtung bereits im Realisationszeitpunkt (st. Rspr. vgl. z.B. BFH-Urteile vom 21. September 1982 VIII R 140/79, BFHE 137, 407, BStBl II 1983, 289; vom 1. Juli 2014 IX R 47/13, BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786). Der Veräußerungsgewinn kann aber nicht zugleich im Zeitpunkt des Zuflusses und zu einem früheren Zeitpunkt realisiert worden sein. Beide Annahmen schließen sich gegenseitig aus und könnten auch im Rahmen einer bloßen Billigkeitsentscheidung keinen Bestand haben.
- 20** bb) Dagegen lässt sich auch nicht einwenden, die Besteuerung der Leibrentenzahlungen nach dem im Zeitpunkt des Zuflusses geltenden Recht begünstige (nachträglich) die Wahl der Zuflussbesteuerung. Das trifft zwar auf den Streitfall zu. Eine aus der Sicht des Klägers nachteilige Veränderung der Rechtslage (zum Beispiel durch Anhebung

der persönlichen Steuersätze) wäre aber ebenso denkbar und ist auch nicht ausgeschlossen. Eine effektiv gleiche Besteuerung wäre im Übrigen auch nicht gewährleistet, wenn im Fall der Sofortversteuerung das Halbeinkünfteverfahren bereits anwendbar gewesen wäre. Das wäre nur der Fall, wenn über die gesamte Laufzeit der Zuflussbesteuerung von gleichbleibenden rechtlichen und persönlichen Verhältnissen auszugehen wäre.

- 21** b) § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG ist sachlich und zeitlich anwendbar.
- 22** aa) Nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG ist die Hälfte des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG steuerfrei. "Veräußerungspreis" im Sinne der Vorschrift und im Sinne von § 17 Abs. 2 EStG ist der Wert der Gegenleistung des Erwerbers (vgl. BFH-Urteile vom 7. Juli 1992 VIII R 54/88, BFHE 169, 49, BStBl II 1993, 331; vom 28. Oktober 2008 IX R 96/07, BFHE 223, 190, BStBl II 2009, 45). Gegenleistung ist alles, was der Steuerpflichtige für die entgeltliche Hingabe des Eigentums an den Anteilen erlangt (BFH-Urteil vom 7. März 1995 VIII R 29/93, BFHE 178, 116, BStBl II 1995, 693).
- 23** Im Fall der Veräußerung gegen Leibrente bilden die Leibrentenzahlungen (in Höhe des Tilgungsanteils) die Gegenleistung für die Übertragung des Eigentums an den Anteilen. Sie fallen deshalb grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG. Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass die Finanzverwaltung im Fall der fakultativen Zuflussbesteuerung (jedenfalls in den Fällen des § 16 EStG) von nachträglichen Einnahmen aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG und nicht von einem Veräußerungsgewinn ausgeht. § 3 Nr. 40 EStG behandelt die Ausschüttung und die Veräußerung der Anteile gleich, denn die Veräußerung entspricht wie die Liquidation in wirtschaftlicher Hinsicht einer Vollausschüttung (vgl. BFH-Urteil vom 18. April 2012 X R 5/10, BFHE 237, 106, BStBl II 2013, 785). Der Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung unterfällt der Vorschrift deshalb auch dann, wenn er abweichend von der Regel wie ein laufender Ertrag zu erfassen ist. Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung unterfallen die Leibrentenzahlungen als nachträgliche Einnahmen § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG, wenn die Vorschrift im Fall der Sofortbesteuerung ebenfalls zur Anwendung gekommen wäre.
- 24** bb) § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG ist bei einer Veräußerung gegen Leibrente und Wahl der Zuflussbesteuerung anwendbar, obwohl die Veräußerung vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens stattgefunden hat, wenn im Zeitpunkt des Zuflusses für laufende Ausschüttungen aus der Gesellschaft das Halbeinkünfteverfahren anwendbar gewesen wäre (§ 52 Abs. 4b Nr. 2 EStG in der im Streitjahr anwendbaren Fassung). Diese Voraussetzungen waren im Streitjahr erfüllt.
- 25** Die Wahl der Zuflussbesteuerung hat wie dargelegt zur Folge, dass die Leibrentenzahlungen ausnahmsweise wie laufende Ausschüttungen (Einnahmen) besteuert werden. Laufende Ausschüttungen aus der veräußerten Gesellschaft wären im Streitjahr nur zur Hälfte steuerpflichtig gewesen. Es bedarf keiner Entscheidung, ab wann genau im Streitfall das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden war, denn jedenfalls für den Veranlagungszeitraum 2004 begegnet dessen Anwendung keinen durchgreifenden Bedenken. Nach der Übergangsregel in § 52 Abs. 4b Nr. 2 EStG in der im Streitjahr anwendbaren Fassung kommt es darauf an, wann auf der Ebene der Gesellschaft das Halbeinkünfteverfahren erstmals anzuwenden wäre. Das war entweder im Jahr 2001 oder im Jahr 2002 der Fall (vgl. z.B. Senatsurteil vom 6. April 2011 IX R 29/10, BFH/NV 2011, 2025). Da beim Anteilseigner das Halbeinkünfteverfahren erstmals im darauf folgenden Jahr zur Anwendung kommt, sind im Streitfall die Voraussetzungen jedenfalls gegeben. Wie der Senat an anderer Stelle ausgeführt hat, nimmt die Übergangsregelung in § 52 Abs. 4a Nr. 2 EStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433), nunmehr § 52 Abs. 4b Nr. 2 EStG, nicht auf die Veräußerung, sondern auf den daraus fließenden Ertrag Bezug (vgl. Senatsurteil vom 11. November 2009 IX R 57/08, BFHE 227, 431, BStBl II 2010, 607).
- 26** Der Senat weicht nicht von der Rechtsprechung ab, nach der Veräußerungen erstmals dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, wenn sie in den Jahren 2002 oder 2003 stattgefunden haben (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27. März 2007 VIII R 60/05, BFHE 217, 485, BStBl II 2008, 303, unter II.2.a; vom 27. März 2007 VIII R 25/05, BFHE 217, 467, BStBl II 2008, 298, unter II.2.a; in BFH/NV 2011, 2025, Rz 32). Diese Rechtsprechung betrifft Fälle der Regelbesteuerung nach dem Stichtagsprinzip und stellt darauf ab, dass der Veräußerungsgewinn jeweils vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens realisiert war. Das ist jedoch vorliegend gerade nicht der Fall.
- 27** 5. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil ist deshalb aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist im beantragten Umfang stattzugeben. Die Berechnung der Steuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 28** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de