

Urteil vom 05. November 2019, X R 12/17

Zuflussbesteuerung bei Veräußerungszeitrenten

ECLI:DE:BFH:2019:U.051119.XR12.17.0

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 16 Abs 1, EStG § 16 Abs 2 S 2, EStG § 24 Nr 2, EStG § 17, EStG § 32d, EStG § 20, EStG § 4, EStG VZ 2011

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 13. Juli 2016, Az: 12 K 1197/15

Leitsätze

Der Zinsanteil einer Zeitrente aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs ist im Fall der Wahl der Zuflussbesteuerung als nachträgliche Betriebseinnahme gemäß § 24 Nr. 2 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erfassen .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 14.07.2016 - 12 K 1197/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr 2011 als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war bis zum Jahr 2009 Gesellschafter der ... KG (KG). Die KG veräußerte in jenem Jahr ein Grundstück zum Preis von 1.500.000 €. In Bezug auf den auf den Kläger entfallenden Gewinnanteil wurde die Verrentung des Kaufpreises in Form von 123 monatlichen Zahlungen mit einem Zinssatz von 5 % p.a. vereinbart. Diese dienten laut Kaufvertrag vom 29.07.2008 der Altersversorgung des Klägers. Im Streitjahr betragen die Zinsen 59.655 €.
- 2** Das für die KG zuständige Feststellungs-Finanzamt (Feststellungs-FA) sah die Grundstücksveräußerung und die anschließende Anwachsung aufgrund des Ausscheidens der Komplementär-GmbH aus der KG im Einspruchsverfahren gegen den ursprünglichen Feststellungsbescheid letztendlich als einheitlichen Vorgang an und rechnete dem Kläger einen entsprechenden Veräußerungsgewinn zu. Der geänderte Feststellungsbescheid wurde bestandskräftig.
- 3** Die Kläger wählten im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2009 die Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach dem Zuflussprinzip. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte entsprechend.
- 4** Im Einspruchsverfahren gegen die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr 2011 haben die Kläger (erstmalig) beantragt, den in den Zahlungen enthaltenen Zinsanteil nicht mehr als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu behandeln. Das FA hat dagegen den Gesamtbetrag als nachträgliche Betriebseinnahmen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers berücksichtigt.
- 5** Einspruch und Klage sind erfolglos geblieben. Nach Ansicht des Finanzgerichts (FG) in seinem in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2018, 462 veröffentlichten Urteil besteht aus Billigkeitsgründen unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes bei wiederkehrenden Bezügen lediglich ein Wahlrecht

zwischen der tarifbegünstigten Besteuerung des Veräußerungsgewinns im Zeitpunkt der Betriebs- oder Anteilsveräußerung (§§ 16, 34 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) und der nicht tarifbegünstigten Besteuerung des Veräußerungsgewinns in Form von nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb im jeweiligen Jahr des Zuflusses des Veräußerungserlöses (§§ 15 Abs. 1, 24 Nr. 2 EStG). Die innere Rechtfertigung hierfür liege in einer teleologischen Reduktion des an sich zwingenden Anwendungsbereichs der §§ 16, 34 EStG im Verhältnis zu § 24 Nr. 2 EStG. Dieses Wahlrecht bestehe auch bei der streitgegenständlichen Zeitrente.

- 6** Wähle der Steuerpflichtige --wie der Kläger-- die Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach dem Zuflussprinzip, seien die Zahlungen als nachträgliche Betriebseinnahmen zu behandeln. Der Zinsanteil teile das Schicksal des in den Zahlungen enthaltenen Tilgungsanteils. Es handele sich folglich auch insoweit um (laufende) Einnahmen aus Gewerbebetrieb. Eine Gleichbehandlung mit der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S. des § 17 EStG gegen Leibrente sei nicht zwingend.
- 7** Die Kläger machen im Rahmen ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend. Der Kläger sei nach der Veräußerung des Grundstücks und der Anwachsung des Vermögens der KG auf ihn nicht mehr Mitunternehmer gewesen. Seine Kaufpreisforderung sei deshalb notwendiges Privatvermögen geworden, so dass die im Streitjahr 2011 zugeflossenen Zinsen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Abgeltungsteuer unterlägen.
- 8** Die Kläger beantragen sinngemäß, das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 01.06.2016 aufzuheben und die Einkommensteuer 2011 unter Abänderung des Einkommensteuerbescheides vom 04.06.2014 auf 26.558 € herabzusetzen.
- 9** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10** Die steuerlich beratenen Kläger hätten sich mit der Wahl der Zuflussbesteuerung des Veräußerungsgewinns auch dafür entschieden, den in den wiederkehrenden Leistungen enthaltenen Zinsanteil als nachträgliche Betriebseinnahmen im Zeitpunkt ihres Zuflusses zu besteuern. Dies sei Ausfluss der konkreten Ausgestaltung der Billigkeitsmaßnahme nach R 16 Abs. 11 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR). Der Veranlassungszusammenhang der Zinsen mit der gewerblichen Tätigkeit bleibe nach der eigentlichen Beendigung dieser Tätigkeit bestehen. Dies folge zudem daraus, dass diese Billigkeitsmaßnahme mit der Steuerfestsetzung verbunden worden sei.
- 11** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt, unterstützt aber die Rechtsansicht des FA.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Dem Kläger sind die vereinbarten Zinsen im Streitjahr als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG zugeflossen.
- 13** 1. Zutreffend hat das FG erkannt, dass die zugunsten des Klägers vereinbarten Kaufpreiszahlungen als wiederkehrende Leistungen zu behandeln sind.
- 14** a) Veräußert ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb gegen wiederkehrende Bezüge --insbesondere gegen eine Leibrente--, gewähren ihm sowohl die Rechtsprechung als auch die Finanzverwaltung (heute R 16 Abs. 11 EStR 2012) in Bezug auf die Einkommensteuer Erleichterungen. Dabei geht die jüngere Rechtsprechung (vgl. hierzu und zur Rechtsprechungsentwicklung das Senatsurteil vom 17.07.2013 - X R 40/10, BFHE 242, 58, BStBl II 2013, 883, unter II.1., m.w.N.) davon aus, dass es sich bei der Sofortbesteuerung um den gesetzlichen Normalfall handelt und die Zuflussbesteuerung "eine auf Billigkeitserwägungen unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes beruhende Ausnahmeregelung" darstellt. Daraus folgt, dass der Gewinn aus einer Betriebsveräußerung auch dann, wenn der Veräußerungserlös in Form wiederkehrender Bezüge gezahlt wird, grundsätzlich bereits im Zeitpunkt der Veräußerung zu versteuern ist; zu einer Zuflussbesteuerung kann es nur kommen, wenn diese vom Steuerpflichtigen ausdrücklich gewählt wird.
- 15** b) Besteht der Kaufpreis eines Gewerbebetriebs u.a. aus langfristig wiederkehrenden Bezügen, die hauptsächlich im

Interesse des Veräußerers vereinbart wurden, um dessen Versorgung zu sichern, und nicht im Interesse des Erwerbers, so liegen Bezüge vor, die einer Leibrente gleichen. Sie sind im Fall eines ungewöhnlich langen, nicht mehr übersehbaren Zeitraums ähnlich wagnisbehaftet und eröffnen als sog. (Veräußerungs-)Zeitrenten das Wahlrecht zwischen der Sofort- und der Zuflussbesteuerung (vgl. nur Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26.07.1984 - IV R 137/82, BFHE 141, 525, BStBl II 1984, 829, unter II.1.b, m.w.N.).

- 16** Für die Unterscheidung einer solchen betrieblichen Veräußerungszeitrente von der Veräußerung gegen Kaufpreisraten ist der Vertragsinhalt entscheidend, der eindeutig die Absicht des Veräußerers erkennen lassen muss, sich mit der Veräußerung eine Versorgung zu verschaffen. Hinsichtlich des Zeitraums, den die höchstrichterliche Rechtsprechung als ungewöhnlich lang und nicht mehr übersehbar ansieht, stellt sie auf die im Geschäftsleben üblichen Stundungszeiträume ab. So hält sie etwa eine Laufzeit der wiederkehrenden Bezüge von über 25 Jahre als außerhalb dieser Stundungszeiträume liegend (BFH-Urteil in BFHE 141, 525, BStBl II 1984, 829, unter II.2.). Auch eine Vereinbarung von Kaufpreisraten mit einer Laufzeit von über zehn Jahren ist nach Auffassung des BFH als so ungewöhnlich lang und wagnisbehaftet anzusehen, dass das für wiederkehrende Bezüge geltende Wahlrecht zu gewähren ist (Senatsurteil vom 15.06.2010 - X R 36/08, BFH/NV 2010, 4, Rz 46, m.w.N.). Kaufpreisraten über einen Zeitraum von nur zehn Jahren liegen nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung dagegen (noch) "in einem im Geschäftsleben durchaus üblichen Rahmen" (BFH-Urteil vom 12.06.1968 - IV 254/62, BFHE 92, 561, BStBl II 1968, 653, unter 1.a).
- 17** Die Finanzverwaltung gewährt nach H 16 Abs. 11 der Einkommensteuerhinweise bei einer Zeitrente das für die Veräußerung des Betriebs gegen wiederkehrende Leistungen vorgesehene Wahlrecht nach R 16 Abs. 11 EStR und stellt bei Kaufpreisratenzahlung auf einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren ab (BMF-Schreiben vom 03.08.2004 - IV A 6-S 2244-16/04, BStBl I 2004, 1187, Tz. 2).
- 18** c) Die Voraussetzungen für die Wahl der Zuflussbesteuerung sind im vorliegenden Fall erfüllt. Das Feststellungs-FA hat das Vorliegen einer Betriebsveräußerung bestandskräftig und bindend festgestellt. Außerdem wurde eine Zeitrente mit einer Laufzeit von mehr als zehn Jahren zur Versorgung des Klägers vereinbart. Letztendlich haben die Kläger am 16.05.2013 im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung 2009 ihr Wahlrecht auf Inanspruchnahme der Zuflussbesteuerung wirksam ausgeübt und sind in jenem Jahr auch dementsprechend veranlagt worden.
- 19** Deswegen steht auch für das Streitjahr bindend fest, dass der Kläger den festgestellten Veräußerungsgewinn für seine Mitunternehmeranteile entsprechend dem Zufluss zu versteuern hat. Dies ist --jedenfalls dem Grunde nach-- zwischen den Beteiligten auch nicht streitig, so dass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.
- 20** 2. Die als Teil dieser Zeitrente dem Kläger im Streitjahr zufließenden Zinsen sind wie die Tilgungsanteile nachträgliche Betriebseinnahmen gemäß § 24 Nr. 2 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Forderung des Klägers auf Zahlung der Zeitrente bleibt nämlich bei Wahl der Zuflussbesteuerung eines Veräußerungsgewinns auch nach dem Ende der gewerblichen Tätigkeit weiterhin Teil des (Rest-)Betriebsvermögens.
- 21** a) Bei Wahl der Sofortversteuerung werden in der Rechtsprechung und im Schrifttum in Bezug auf die Zugehörigkeit einer solchen Kaufpreisforderung unterschiedliche Auffassungen vertreten (vgl. dazu nur BFH-Urteile vom 16.12.1997 - VIII R 11/95, BFHE 185, 205, BStBl II 1998, 379, unter II.4. (Privatvermögen); vom 29.06.1995 - VIII R 2/94, BFHE 179, 13, BStBl II 1996, 60, unter 2.a (wohl auch Privatvermögen); vom 19.08.1999 - IV R 67/98, BFHE 190, 150, BStBl II 2000, 179, unter 2.b (ausdrücklich offengelassen, welchem Vermögen eine solche Kaufpreisforderung zuzuordnen ist); vom 09.11.1999 - II R 45/97, BFH/NV 2000, 686, unter II.2.a (kein Zwang, die Kaufpreisforderung dem Privatvermögen zuzuordnen); s.a. Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz 597 (notwendiges Privatvermögen); Kobor in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 405, m.w.N. (Restbetriebsvermögen); Seer in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 16 Rz 271 (Restbetriebsvermögen)).
- 22** Wird demgegenüber --wie im Streitfall-- die Zuflussbesteuerung gewählt, ist die Finanzverwaltung der Ansicht, dass sowohl der das Kapitalkonto übersteigende Tilgungsanteil wie auch der Zinsanteil nachträgliche Betriebseinnahmen gemäß § 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG seien (BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 1187, Tz. 2.1). Folglich behandelt sie die Kaufpreisforderung als im Betriebsvermögen verblieben.
- 23** b) Nach Auffassung des erkennenden Senats ist hinsichtlich der Zugehörigkeit einer (verrenteten) Kaufpreisforderung aus einer Betriebsveräußerung zu unterscheiden: Während diese Forderung bei Wahl der Sofortversteuerung nach der Versteuerung des Veräußerungsgewinns Privatvermögen sein kann, bleibt sie in dem Fall, in dem --wie hier-- der Steuerpflichtige die Zuflussbesteuerung wählt, stets Teil des Restbetriebsvermögens.

- 24** aa) Im Fall der Betriebsveräußerung ist gemäß § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG der Wert des Betriebsvermögens oder des (Mitunternehmer-)Anteils für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 5 EStG zu ermitteln. Dieses so auf den Veräußerungszeitpunkt berechnete Betriebsvermögen dient der Abgrenzung des (letzten) laufenden Gewinns vom begünstigten Veräußerungsgewinn. Die Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und diesem Betriebsvermögen zum Zeitpunkt der Veräußerung ist der Veräußerungsgewinn. Er umfasst sämtliche stillen Reserven des Betriebs, die nunmehr zu versteuern sind.
- 25** bb) Kommt es zum Regelfall der Sofortversteuerung dieses Veräußerungsgewinns, werden sämtliche stillen Reserven der Besteuerung unterworfen. Folglich kann eine anschließend noch bestehende Forderung Privatvermögen werden, weil ihre Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen zur Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven entbehrlich ist. Nur in Ausnahmefällen werden Wirtschaftsgüter im (Rest-)Betriebsvermögen verbleiben (müssen), und zwar dann, wenn sie nicht in das Privatvermögen überführbar sind. Für eine Kaufpreisforderung gilt dies nicht.
- 26** cc) Wählt der Steuerpflichtige dagegen die Zuflussbesteuerung des Veräußerungsgewinns, kommt es --anders als im Fall der Sofortversteuerung-- jedoch gerade nicht zur Besteuerung der stillen Reserven im Veräußerungszeitpunkt. Auch eine Unterscheidung zwischen der Besteuerung eines laufenden Gewinns und der ermäßigten Besteuerung eines Veräußerungsgewinns (§§ 16, 34 EStG) ist nicht nötig. Es kommt vielmehr zu einer rätierlichen Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven, sobald das Kapitalkonto überschritten wurde. Diese Betrachtung zwingt zu der Annahme, dass die Kaufpreisforderung des Veräußerers, die ja auch die stillen Reserven des Unternehmens umfasst, weiterhin (Rest-)Betriebsvermögen bzw. betrieblich verhaftet bleiben muss. Sie wird (allein) aufgrund der Veräußerung des Betriebs im Ganzen nicht in das Privatvermögen überführt. Wenn dem so ist, kann der Zufluss des in den Kaufpreisteilen enthaltenen Zinsanteils nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen führen. Dies verbietet die Subsidiarität dieser Einkünfte (vgl. § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG).
- 27** c) Der Senat kann es im vorliegenden Fall offenlassen, ob eine Trennung der Zahlungen in einen Zins- und Tilgungsanteil nötig ist. Denn im Streitjahr fallen sowohl ein Tilgungs- als auch ein Zinsanteil an. Die steuerpflichtige Gesamtrate übersteigt den rechnerischen Zinsanteil, so dass jedenfalls in Höhe dieser Zinsen Betriebseinnahmen vorliegen. Nur diese wollen die Kläger als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuert wissen. Die Gesamthöhe der steuerpflichtigen Rate ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und auch vom FG nicht abweichend ermittelt worden. Ausgehend vom Revisionsantrag hat der Senat somit nur über die Qualifizierung des Zinsanteils zu entscheiden.
- 28** Sollte der Tilgungsanteil aufgrund der Besteuerung des Zinsanteils entsprechend dem Zufluss in der Vergangenheit im Streitjahr 2011 zu gering angesetzt worden sein, wäre es dem Senat im Übrigen verwehrt, dies zu Lasten der Kläger zu korrigieren. Das revisionsrechtliche Verböserungsverbot untersagt es dem Revisionsgericht, die Rechtsstellung des Revisionsführers, wie sie sich aufgrund des FG-Urteils ergibt, zu seinen Ungunsten zu ändern, wenn --wie im Streitfall-- kein anderer Beteiligter Revision eingelegt hat (vgl. BFH-Urteil vom 07.03.2006 - VII R 12/05, BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584, unter II.2., m.w.N.).
- 29** 3. Da die Kaufpreisforderung im Betriebsvermögen verblieben ist, kann schon aus diesem Grund das BFH-Urteil vom 18.11.2014 - IX R 4/14 (BFHE 248, 138, BStBl II 2015, 526) zur vergleichbaren Fragestellung bei einer Veräußerung gemäß § 17 EStG nicht einschlägig sein. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG betrifft ausdrücklich nur die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die sich im Privatvermögen des Veräußerers befinden. Auch hat der BFH in seinem Urteil in BFHE 248, 138, BStBl II 2015, 526 (unter Rz 14) die Frage, ob die wiederkehrenden Leistungen in einen Zins- und Tilgungsanteil aufzuteilen seien, ausdrücklich offengelassen.
- 30** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 31** 5. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de