

Urteil vom 15. Juni 2010, X R 36/08

Veräußerung eines Betriebs gegen Kaufpreislöser - Verpächterwahlrecht - Annahme einer bloßen Verpachtung - wirtschaftliches Eigentum - Geschäfts- oder Firmenwert

ECLI:DE:BFH:2010:U.150610.XR36.08.0

BFH X. Senat

EStG § 16 Abs 1 Nr 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 30. Januar 2007, Az: 13 K 139/04

Leitsätze

NV: Wird ein Betrieb gegen der Höhe nach gleichbleibende Kaufpreislöser mit einer Laufzeit von nicht mehr als zehn Jahren veräußert, dann ist der Barwert der Kaufpreislöser als Veräußerungspreis i.S. des § 16 EStG im Jahr der Verschaffung des (rechtlichen oder wirtschaftlichen) Eigentums an dem Betrieb anzusetzen. Eine Behandlung als nachträgliche betriebliche Einnahmen wegen des Vorliegens wagnisbezogener Bezüge ist nicht deshalb gestattet, weil abstrakt die Gefahr besteht, dass die geschuldeten Raten vom Verpflichteten zum Teil nicht erbracht werden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Karlsruhe, vom 31. Januar 2007 13 K 139/04 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Revisionsbeklagte zu tragen.

Hinweis: Mit BFH-Beschluss vom 21. Juli 2016 X R 36/08 wurde der Tenor dahingehend berichtigt, dass der Fiskus des Landes L die Kosten des gesamten Verfahrens zu tragen hat.

Tatbestand

- 1** I. Die Revisionsbeklagte ist die Alleinerbin des nach Ergehen des angefochtenen Urteils des Finanzgerichts (FG) verstorbenen Klägers. Der 1921 geborene Kläger betrieb bis zum Jahresende 1992 ein Einzelunternehmen für Baustoffe in X. Eigentümer des Betriebsgrundstücks waren zur Hälfte er selbst und zu je einem Viertel seine Söhne M und A. Die Anteile der Söhne waren vom Kläger gepachtet.
- 2** Mit Vertrag vom 20. Januar 1993 verpachtete der Kläger sein Unternehmen ab dem 1. Januar 1993 an die von M beherrschte Fa. A-GmbH, die den Betrieb weiterführte. In dem Pachtvertrag wird u.a. ausgeführt:
- 3** "Der Verpächter verpachtet an die Pächterin sein bisheriges Unternehmen einschließlich den von der Grundstücksgemeinschaft ... zugepachteten Grundstücksteilen bestehend aus
 1. den Hofflächen mit Außenanlagen und Gebäuden mit Ein- und Ausbauten sowie Zubehör der gesamten Grundstücke in X ...
 2. dem Inventar vorstehender Räumlichkeiten, also Vorrichtungen, Maschinen, Werkzeuge, Kraftfahrzeuge, Büroeinrichtung und sonstige Einrichtungsgegenstände. ...

3. dem Firmenwert und Rechten (Warenzeichen) der bisherigen Firma ... des Klägers."
- 4 Am 18. Dezember 1998 trafen der Kläger und M sowie die durch deren Geschäftsführer M vertretene A-GmbH folgende privatschriftliche Vereinbarung:
- 5 "1. Der Kläger verkauft seine Anteile an den Betriebsgrundstücken in X seinem Sohn M zum Preis von 300.000 DM. Die Modalitäten regelt ein noch abzuschließender notarieller Vertrag.
2. Die A-GmbH zahlt ab Januar 1999 an den Kläger oder dessen Erben monatlich 3.000 DM + gesetzl. Mehrwertsteuer von zur Zeit 16 % = 480 DM. Diese Zahlungen werden 9 Jahre erfolgen, d.h. die letzte Zahlung geschieht im Dezember 2007. Diese Zahlungen gelten als Pacht für Firmenwert usw. und bewirken die Auflösung des bisher geltenden Vertrags vom 20.01.1993, d.h. dass mit dieser Vereinbarung der vorbezeichnete Pachtvertrag im beidseitigem Einvernehmen als aufgelöst gilt. Dabei wird auch festgelegt, dass spätestens zum 31.12.2007 die Einrichtungsgegenstände, der Firmenwert, das Warenzeichen, die Formen und Maschinen in das Eigentum der A-GmbH übergegangen sind."
- 6 Am 28. Dezember 1998 wurde ein notarieller Vertrag abgeschlossen. Danach verkauften der Kläger und A jeweils vollständig ihre Miteigentumsanteile an dem Betriebsgrundstück an M, der damit Alleineigentümer des Grundstücks wurde. Der Kaufpreisanteil des Klägers betrug 300.000 DM und der des A 150.000 DM. Der Übergang von Nutzen und Lasten erfolgte zum 31. Dezember 1998.
- 7 Mit Schreiben vom 6. April 2000 übersandten die steuerlichen Vertreter des Klägers den Jahresabschluss 1998 an den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt -FA-). In dem Schreiben führten sie aus:
- 8 "Mit der Veräußerung der Betriebsgrundstücke wurden die maßgeblichen Betriebsgrundlagen veräußert, so dass es sich hierbei um eine Veräußerung im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG in Verbindung mit § 34 EStG handelt. Ein Restbestand an Maschinen und sonstigem Inventar über DM 3.019,00 befindet sich noch im Anlagevermögen. Die Kaufpreiszahlung erfolgte im Rahmen einer gemischten Veräußerung, einer Einmalzahlung über DM 300.000 sowie Kaufpreistraten in Höhe von DM 3.000 über einen Zeitraum von 9 Jahren. Beim Jahresabschluss für 1998 wurde von uns der steuerbegünstigte Veräußerungsgewinn unter Berücksichtigung der Einmalzahlung angesetzt. Bei dem Jahresabschluss für 1999 wurden die Kaufpreistraten mit dem positiven Kapitalkonto verrechnet."
- 9 In dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) ergangenen Bescheid über die gesonderte Gewinnfeststellung 1998 vom 26. Juni 2000 stellte das FA den Gewinn des Klägers zunächst antragsgemäß fest. Im Anschluss an eine beim Kläger im Jahr 2003 durchgeführte Außenprüfung vertrat das FA in dem nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid die Auffassung, es bestehe kein Wahlrecht, die Kaufpreistraten erst im Zuflusszeitpunkt als nachträgliche Betriebseinnahmen zu versteuern.
- 10 Hiergegen machte der Kläger nach erfolglosem Vorverfahren geltend, als Kaufpreis seien neben der Einmalzahlung Raten über neun Jahre vereinbart worden. Bei diesen Raten stehe der Versorgungscharakter im Vordergrund. Eine Laufzeit von zehn Jahren sei dann nicht erforderlich, wenn nach der durchschnittlichen Lebenserwartung von einem kürzeren Erlebenszeitraum auszugehen sei. Dies sei hier der Fall, weil der Kläger im Veräußerungszeitpunkt bereits 78 Jahre alt gewesen sei. Zudem sei zu berücksichtigen, dass der Versorgungsgedanke bereits seit 1993 bestanden habe. Damit umfasse die Gesamtlaufzeit 15 Jahre. Neben der Versorgung des Klägers habe auch der Gedanke der Versorgung der Ehefrau im Raum gestanden. Deshalb sei die Laufzeit befristet und ohne Berücksichtigung des noch zu erwartenden Lebensalters des Klägers angesetzt worden.
- 11 Das FA ist der Klage entgegengetreten. Bei der Bemessung der Kaufpreistraten sei das Alter des Klägers bzw. seiner Ehefrau nicht berücksichtigt worden.
- 12 Das FG hat der Klage stattgegeben. Die monatlichen Zahlungen an den Kläger seien kein Entgelt für die Übertragung des Inventars und des Firmenwerts. Diese Wirtschaftsgüter seien nicht veräußert, sondern weiterhin an die A-GmbH verpachtet worden. Der Geschäftswert und das Inventar hätten weiterhin an die A-GmbH verpachtet werden können. Der Geschäftswert sei auch nach der im Jahr 1993 (gemeint wohl 1998) erfolgten Betriebsaufgabe Restbetriebsvermögen verblieben. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 30. Januar 2002 X R 56/99 (BFHE 197, 535, BStBl II 2002, 387) habe der Geschäftswert daher Gegenstand einer (betrieblichen) Verpachtung sein können.

- 13 Seine Revision stützt das FA auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 14 Die Annahme des FG, der Kläger habe nach der Veräußerung seines Betriebsgrundstücks im Jahr 1998 u.a. den Geschäftswert seines Unternehmens als Restbetriebsvermögen an die A-GmbH verpachtet, sei nicht vertretbar. Werde wie im Streitfall ein wesentlicher Teil des Betriebsvermögens veräußert, bewirke dies auch ohne ausdrückliche Erklärung eine Betriebsaufgabe.
- 15 Das angefochtene Urteil beruhe zudem auf einem Verfahrensfehler. Das FG habe eine Überraschungsentscheidung getroffen und damit zu Lasten des FA den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Die Verfahrensbeteiligten seien übereinstimmend davon ausgegangen, dass der Kläger alle Wirtschaftsgüter seines Betriebs veräußert habe.
- 16 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen,
hilfsweise die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 17 Die Revisionsbeklagte beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18 Das FG sei unabhängig davon, dass die Beteiligten im Klageverfahren die monatlichen Zahlungen als Kaufpreistraten beurteilt hätten, berechtigt gewesen, die Zahlungen hiervon abweichend als Pachtzahlungen zu würdigen. Diese Annahme stehe nicht im Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung. Nach dem Urteil des erkennenden Senats in BFHE 197, 535, BStBl II 2002, 387 führe die Veräußerung eines Geschäftswerts nach einer Betriebsaufgabe zu gewerblichen Einkünften. Auch nach dem BFH-Urteil vom 14. Februar 1978 VIII R 158/73 (BFHE 124, 447, BStBl II 1979, 99) bleibe ein Firmenwert nach einer Betriebsaufgabe Betriebsvermögen. Entgegen der Auffassung des FA könne daher ein Firmenwert trotz einer Betriebsaufgabe Gegenstand einer Verpachtung sein.
- 19 Sofern von Kaufpreistraten auszugehen sei, sei der Kläger berechtigt gewesen, diese erst mit dem Zufluss zu versteuern. Es handele sich um wagnisbehaftete Bezüge. Die Raten seien hinter den Grundpfandrechten nachrangig abgesichert gewesen. Es habe daher ein erhebliches Ausfallrisiko bestanden.

Entscheidungsgründe

- 20 II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Klage abgewiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Auf das Vorliegen eines zu Lasten des FA begangenen Verfahrensfehlers kommt es daher nicht an (unter 1.). Das FG hat zu Recht erkannt, dass der Kläger einen begünstigten Gewinn i.S. des § 16 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 1998 geltenden Fassung (EStG) erzielt hat (unter 2.). Zu Unrecht hat das FG aber angenommen, der Kläger habe lediglich sein Betriebsgrundstück veräußert und das übrige Betriebsvermögen verpachtet. Vielmehr ist von einer Veräußerung des gesamten Betriebsvermögens auszugehen (unter 3.). Der hierbei erzielte Gewinn ist in vollem Umfang im Streitjahr der Besteuerung zu unterwerfen (unter 4.).
- 21 1. Da die Revision bereits aus anderen Gründen Erfolg hat, kann dahinstehen, ob der vom FA geltend gemachte Verfahrensmangel tatsächlich gegeben ist (Senatsurteil vom 4. Februar 2004 X R 8/02, BFH/NV 2004, 949).
- 22 2. Der Kläger hat im Streitjahr einen begünstigten Gewinn i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt.
- 23 a) Ein Gewinn i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist dann gegeben, wenn ein Betriebsinhaber alle wesentlichen Betriebsgrundlagen seines Unternehmens an einen Erwerber veräußert und er seine bisherige gewerbliche Tätigkeit beendet (Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 16 Rz 90, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Ein Aufgabegewinn, der nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG als Gewinn i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG gilt, wird dann erzielt, wenn der Betriebsinhaber seinen Betrieb (endgültig) einstellt und er die wesentlichen Betriebsgrundlagen in engem zeitlichem Zusammenhang an verschiedene Erwerber veräußert oder er sie, soweit er sie nicht veräußert, ins Privatvermögen überführt (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 173, m.w.N. zur BFH-Rechtsprechung).
- 24 b) Die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind im Streitfall erfüllt. Der Kläger unterhielt im Streitjahr noch einen Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinn. Auch sind in diesem Jahr alle Wirtschaftsgüter dieses Gewerbebetriebs veräußert worden.
- 25 aa) Der Kläger unterhielt bis zur Veräußerung seines Betriebsgrundstücks im Jahr 1998 einen Gewerbebetrieb. Zwar

hat er bereits im Jahr 1993 sein Unternehmen an die A-GmbH verpachtet. Da Gegenstand der Verpachtung alle bereits zuvor vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen waren und der Kläger gegenüber dem FA auch keine Aufgabenerklärung abgegeben hat, bestand sein Betrieb einkommensteuerrechtlich fort (vgl. Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 709). Dem steht nicht entgegen, dass der im Jahr 1993 abgeschlossene Pachtvertrag nach dem Vortrag der Revisionsbeklagten bis zum Tod des Klägers durch die Vertragsbeteiligten nicht gekündigt werden konnte. Das Verpächterwahlrecht entfällt nicht bereits dann, wenn feststeht, dass der Verpächter angesichts seines hohen Alters oder aus anderen Gründen den verpachteten Betrieb nicht selbst fortführen wird. Entscheidend ist allein, dass weiterhin alle wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden sind und daher entweder er selbst oder sein Erbe bzw. ein anderer unentgeltlicher Rechtsnachfolger die betriebliche Tätigkeit im Wesentlichen unverändert fortsetzen können (Senatsurteil vom 20. Februar 2008 X R 13/05, BFH/NV 2008, 1306).

- 26** bb) Mit der Veräußerung seines Betriebsgrundstücks an M im Jahr 1998 hat der Kläger seine betriebliche Betätigung endgültig beendet. Denn ab diesem Zeitpunkt stellt er der A-GmbH nicht mehr alle wesentlichen Grundlagen seines Betriebs zur Verfügung. Dass das veräußerte Grundstück zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit.
- 27** c) Sofern -wie vom Kläger behauptet- das veräußerte Betriebsgrundstück die einzige wesentliche Betriebsgrundlage darstellte, war der Tatbestand der Betriebsveräußerung i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt. Sofern noch weitere wesentliche Betriebsgrundlagen in Gestalt des Geschäftswerts, des Warenzeichens und/oder des sonstigen Anlagevermögens vorhanden waren, ist der Tatbestand einer begünstigten Betriebsaufgabe gegeben (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 185).
- 28** Entgegen der Auffassung des FG hat der Kläger die in der Vereinbarung vom 18. Dezember 1998 unter Ziff. 2 genannten Wirtschaftsgüter nicht (als fortbestehendes Betriebsvermögen) verpachtet, sondern sie an die A-GmbH veräußert.
- 29** 3. Die Würdigung des FG, der Kläger habe lediglich sein Betriebsgrundstück veräußert, die übrigen betrieblichen Gegenstände aber als Restbetriebsvermögen verpachtet, hält einer rechtlichen Überprüfung nicht stand.
- 30** a) Welchen Inhalt die am 18. Dezember 1998 geschlossene Vereinbarung hat, ist grundsätzlich Gegenstand der tatsächlichen Feststellungen des FG. Sofern das FG die gesetzlichen Auslegungsregelungen beachtet und nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat, ist die vom FG vorgenommene Auslegung gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den BFH bindend. Die rechtliche Einordnung des von den Vertragspartnern Gewollten am Maßstab der einschlägigen Rechtsnormen ist in vollem Umfang durch den BFH nachprüfbar. Rechtsanwendung (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 118 Rz 24, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung).
- 31** b) Die Annahme einer bloßen Verpachtung setzt voraus, dass der Verpächter dem Pächter die Pachtgegenstände lediglich vorübergehend zur Nutzung überlässt. Kein Pachtvertrag, sondern ein Veräußerungsgeschäft ist gegeben, wenn dem Pächter bereits mit dem Vollzug des Vertrags das wirtschaftliche Eigentum an dem überlassenen Vermögen verschafft wird.
- 32** Wirtschaftlicher Eigentümer ist gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO derjenige, der die tatsächliche Herrschaftsgewalt über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer ausschließen kann (BFH-Urteil vom 12. September 1991 III R 233/90, BFHE 166, 49, BStBl II 1992, 182, und Senatsurteil vom 1. Oktober 1997 X R 91/94, BFHE 184, 179, BStBl II 1998, 203). Dabei kommt es nicht auf die von den Beteiligten gewählte äußere Rechtsform an. Maßgeblich ist vielmehr das wirtschaftlich Gewollte und auch tatsächlich Bewirkte (BFH-Urteil vom 15. Februar 2001 III R 130/95, BFH/NV 2001, 1041).
- 33** Wirtschaftliches Eigentum wird durch eine Nutzungsüberlassung u.a. dann verschafft, wenn dem zivilrechtlichen Eigentümer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse überhaupt kein Herausgabeanspruch hinsichtlich der überlassenen Gegenstände mehr zusteht oder ein solcher Herausgabeanspruch keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (ständige Rechtsprechung; vgl. BFH-Urteile vom 27. Februar 1991 XI R 14/87, BFHE 163, 571, BStBl II 1991, 628; in BFHE 166, 49, BStBl II 1992, 182; vom 8. Juni 1995 IV R 67/94, BFH/NV 1996, 101, und Senatsurteil in BFHE 184, 179, BStBl II 1998, 203).
- 34** c) Unter Zugrundelegung dieser Maßstäbe ist die Vereinbarung vom 18. Dezember 1998 rechtlich in dem Sinne zu werten, dass der Kläger der A-GmbH durch diesen Vertrag das wirtschaftliche Eigentum an den dieser Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgütern verschafft, diese also im steuerrechtlichen Sinn veräußert hat.

- 35** aa) Nach dem Inhalt dieses vom FG festgestellten Vertrags haben die Beteiligten zwar in Ziffer 2 geregelt, dass die A-GmbH ab Januar 1999 an den Kläger oder dessen Erben für die Dauer von neun Jahren monatliche Zahlungen leistet, die als Pacht gelten. Zugleich haben sie aber festgelegt, dass spätestens zum 31. Dezember 2007, also zum Ende der "Pachtzeit" die Einrichtungsgegenstände, das Warenzeichen, die Formen und Maschinen in das Eigentum der A-GmbH übergegangen sind. Damit haben sie bezogen auf das "Pachtende" hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter jeglichen Herausgabeanspruch des Klägers oder seiner Erben ausgeschlossen. Damit hat der Kläger bereits durch diese Vereinbarung vom 18. Dezember 1998 der A-GmbH das wirtschaftliche Eigentum an den vorstehend genannten Wirtschaftsgütern verschafft.
- 36** In der Rechtsprechung ist anerkannt, dass wirtschaftliches Eigentum bereits dann begründet wird, wenn ein Nutzungsberechtigter dem Nutzungsvertrag zufolge verlangen kann, dass ihm das zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut unentgeltlich oder zu einem geringen Entgelt übertragen wird (BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 101). Erst recht wird daher wirtschaftliches Eigentum auch dann begründet, wenn dem Nutzungsberechtigten nicht lediglich ein Optionsrecht auf die unentgeltliche Übertragung eingeräumt wird, sondern bereits aufgrund des Vertrags das endgültige Verbleiben der überlassenen Gegenstände beim Nutzenden verbindlich festgelegt wird.
- 37** Die Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums erfolgte bereits im Streitjahr 1998. Dies gilt ungeachtet dessen, dass die aufgrund der Vereinbarung vom 18. Dezember 1998 zu leistenden Zahlungen erstmals ab Januar 1999 zu erbringen waren. Denn nach Ziffer 2 Satz 3 der Vereinbarung bewirkt der Abschluss der Vereinbarung vom 18. Dezember 1998 die Auflösung des Pachtvertrags vom 20. Januar 1993, so dass sie ab diesem Zeitpunkt an die Stelle des ursprünglichen Pachtvertrags tritt.
- 38** bb) Der rechtlichen Würdigung des FG, der Kläger habe der A-GmbH den Firmenwert als Restbetriebsvermögen verpachtet, ist aus Rechtsgründen nicht zu folgen. Vielmehr wurde dieser GmbH im Jahr 1998 das wirtschaftliche Eigentum an dem als Firmenwert bezeichneten Kundenstamm verschafft und dieser somit veräußert.
- 39** aaa) Der Geschäfts- oder Firmenwert ist der Mehrwert, der einem gewerblichen Unternehmen über den Substanzwert der einzelnen materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgüter abzüglich der Schulden innewohnt. Er ist Ausdruck der Gewinnchancen eines Unternehmens, die durch den Betrieb eines lebenden Unternehmens gewährleistet erscheinen (BFH-Urteile vom 25. November 1981 I R 54/77, BFHE 134, 434, BStBl II 1982, 189, und vom 26. November 2009 III R 40/07, BFHE 227, 460, BFH/NV 2010, 721). Das Bestehen eines solchen Geschäftswerts setzt das Vorhandensein einer untrennbaren Organisationseinheit in Gestalt eines vollständigen Betriebs oder Teilbetriebs voraus. Nur wenn eine solche betriebliche Einheit gegeben ist, kann ein Geschäftswert zur Nutzung überlassen oder gegen Entgelt an einen Dritten übertragen werden (BFH-Urteile vom 17. März 1977 IV R 218/72, BFHE 122, 70, BStBl II 1977, 595; vom 24. November 1982 I R 123/78, BFHE 137, 59, BStBl II 1983, 113; Senatsurteil in BFHE 197, 535, BStBl II 2002, 387).
- 40** Eine solche untrennbare Organisationseinheit fällt nicht dadurch weg, dass ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb im Ganzen verpachtet, er aber im Rahmen des ihm zustehenden Verpächterwahlrechts die Betriebsaufgabe erklärt (BFH-Urteil in BFHE 124, 447, BStBl II 1979, 99, und Senatsurteile vom 4. April 1989 X R 49/87, BFHE 156, 214, BStBl II 1989, 606, und in BFHE 197, 535, BStBl II 2002, 387).
- 41** bbb) Wird hingegen wie im Streitfall ein im Ganzen verpachteter Betrieb dadurch zerschlagen, dass das Betriebsgrundstück veräußert wird, fehlt es ab diesem Zeitpunkt am Erfordernis des Vorliegens eines lebenden Unternehmens. In einem solchen Fall ist für die Annahme einer (vorübergehenden oder dauerhaften) Überlassung des Geschäfts- oder Firmenwerts kein Raum (BFH-Urteile in BFHE 122, 70, BStBl II 1977, 595, und in BFHE 137, 59, BStBl II 1983, 113).
- 42** Wird gleichwohl für die Überlassung des "Geschäfts- oder Firmenwerts" ein Entgelt entrichtet, wird dieses für ein hiervon zu unterscheidendes immaterielles Wirtschaftsgut, wie z.B. Kundenstamm oder bestehende Geschäftsbeziehungen geleistet (BFH-Urteile in BFHE 122, 70, BStBl II 1977, 595, und in BFHE 137, 59, BStBl II 1983, 113; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 227, 460, BFH/NV 2010, 721).
- 43** Im Streitfall war das auf den "Firmenwert" entfallende Entgelt für die Überlassung des Kundenstamms zu entrichten. Dies hat der Kläger selbst in seinem an das FA gerichteten Schreiben vom 3. Juni 2002 dadurch zum Ausdruck gebracht, dass er dort die überlassenen Wirtschaftsgüter näher umschrieb und den Firmenwert mit dem Zusatz "Kunden" versehen hat.
- 44** ccc) Der Kläger hat auch das wirtschaftliche Eigentum an dem Kundenstamm im Streitjahr 1998 auf die A-GmbH

übertragen. Nach Ziffer 2 der Vereinbarung vom 18. Dezember 1998, die das FG unvollständig wiedergegeben hat, haben die Beteiligten nicht nur festgelegt, dass spätestens am 31. Dezember 2007 die Einrichtungsgegenstände, das Warenzeichen und die Formen sowie die Maschinen in das Eigentum der A-GmbH übergegangen sind. Vielmehr haben sie eine gleichlautende Regelung auch für den als Firmenwert bezeichneten Kundenstamm getroffen. Sie waren sich somit einig, dass auch hinsichtlich dieses Wirtschaftsguts am Ende "der Pachtzeit" kein Herausgabeanspruch des Klägers bestehen sollte.

- 45** 4. Die in der genannten Vereinbarung geregelten monatlichen Zahlungen sind daher als Kaufpreistraten für die Veräußerung der betrieblichen Gegenstände des Klägers zu beurteilen und im Streitjahr 1998 -wie im angefochtenen Bescheid geschehen- mit ihrem Barwert der Besteuerung zu unterwerfen. Ein Wahlrecht, diese als nachträgliche betriebliche Zahlungen zu behandeln und sie daher erst im Zuflusszeitpunkt zu erfassen, besteht im Streitfall nicht.
- 46** a) Die höchstrichterliche Rechtsprechung gewährt einem Steuerpflichtigen, der seinen Betrieb gegen der Höhe nach gleichbleibende wagnisbezogene Bezüge oder gegen Kaufpreistraten mit einer Laufzeit von mehr als zehn Jahren veräußert, die seiner Versorgung dienen, ein Wahlrecht. Danach kann der Steuerpflichtige entweder den Barwert sofort der Besteuerung unterwerfen oder sich für eine Behandlung als nachträgliche betriebliche Einnahmen entscheiden (BFH-Urteile vom 20. Januar 1959 I 200/58 U, BFHE 68, 500, BStBl III 1959, 192; vom 23. Januar 1964 IV 85/62 U, BFHE 79, 16, BStBl III 1964, 239; vom 12. Juni 1968 IV 254/62, BFHE 92, 561, BStBl II 1968, 653, und vom 20. Dezember 1988 VIII R 110/82, BFH/NV 1989, 630; ebenso R 16 (11) der Einkommensteuer-Richtlinien 2009 zu Leibrenten und H 16 (11) "Ratenzahlungen" der Einkommensteuer-Hinweise 2009).
- 47** b) Wagnisbezogene Bezüge liegen, wie die im BFH-Urteil in BFHE 92, 561, BStBl II 1968, 653 genannten Beispiele zeigen, dann vor, wenn als Kaufpreis Zahlungen vereinbart werden, bei denen die Gefahr besteht, dass diese trotz vertragsgemäßer Erfüllung hinter den im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorhandenen Erwartungen zurückbleiben. Dies ist beispielsweise bei vereinbarten lebenslänglichen Zahlungen der Fall. In einem solchen Fall ist der vorzeitige Tod des Rentenberechtigten kein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). Es ist daher nicht möglich, den als Veräußerungspreis angesetzten Rentenbarwert nachträglich zu ändern, wenn die Sofortbesteuerung gewählt worden ist (BFH-Urteil vom 19. August 1999 IV R 67/98, BFHE 190, 150, BStBl II 2000, 179). Aus diesem Grund lässt die Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen die Wahl, sich für die Methode der nachträglichen Besteuerung zu entscheiden.
- 48** Werden wie im Streitfall Raten mit einer festen Laufzeit vereinbart, dann sind diese Raten nicht deshalb wagnisbezogen, weil die -stets vorhandene- Gefahr besteht, dass der Käufer z.B. wegen Zahlungsunfähigkeit seine vertraglich geschuldete Leistung nicht erbringt. Die (teilweise) Nichterbringung der Leistung ist dann ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung. In einem solchen Fall ist daher die Veranlagung des Jahres der Veräußerung in der Weise zu ändern, dass als Veräußerungspreis nur die tatsächlich erhaltene Leistung angesetzt wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897). Eines besonderen steuerlichen Wahlrechts wegen des Ausfallrisikos bedarf es daher nicht.
- 49** c) Soweit die Rechtsprechung ein Wahlrecht auch bei vereinbarten Kaufpreistraten anerkennt, die der Versorgung des Veräußerers dienen, kann der Senat offenlassen, ob hieran festzuhalten ist oder ob diese Rechtsprechung im Hinblick auf den vorstehend genannten Beschluss des Großen Senats überholt ist (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 29. März 2007 XI B 56/06, BFH/NV 2007, 1306; ebenso kritisch Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 225).
- 50** d) Im Streitfall fehlt es bereits daran, dass nicht -wie von der Rechtsprechung gefordert- eine Laufzeit der Raten von mehr als zehn Jahren vereinbart wurde. Weder die Tatsache, dass die Raten vor ihrem Zufluss nicht zur Steuerzahlung zur Verfügung stehen, noch der Umstand, dass der Kläger im Zeitpunkt der Veräußerung ein hohes Alter hatte, rechtfertigen es, das Wahlrecht auch bei Raten mit kürzerer Laufzeit einzuräumen.
- 51** Die Rechtsprechung hat die Einräumung des Wahlrechts u.a. davon abhängig gemacht, dass die Raten in einem im Wirtschaftsleben ungewöhnlich langen Zeitraum zu erbringen sind. Dies ist bei einem Zeitraum von nicht mehr als zehn Jahren nicht der Fall (BFH-Urteil in BFHE 92, 561, BStBl II 1968, 653). Hieran ist festzuhalten.
- 52** Entgegen der Ansicht der Revisionsbeklagten ist es im Streitfall ohne Belang, dass der Kläger bereits seit dem Jahr 1993 von der A-GmbH Pachtzahlungen bezog, die nach dem Vorbringen der Revisionsbeklagten ebenfalls seiner Versorgung dienten. Das von der Rechtsprechung bei langfristigen Raten gewährte Wahlrecht beruht auf der Überlegung, dass ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb veräußert und seinen Unterhalt aus den ihm zufließenden

Raten bestreitet. Dass er zuvor die Erträge seines Betriebs in Gestalt zufließender Pachteinnahmen ebenfalls bereits zu diesem Zweck genutzt hat, ist daher unerheblich.

- 53** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Als Beteiligte trägt die Revisionsbeklagte die Kosten des Revisionsverfahrens. Die Kosten des Klageverfahrens hat sie als Rechtsnachfolgerin des Klägers zu tragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de