

# Urteil vom 20. Juli 2018, IX R 31/17

**Ablösezahlung für Besserungsscheine als unselbständiger Bestandteil des Veräußerungspreises i.S. von § 17 Abs. 2 EStG**

ECLI:DE:BFH:2018:U.200718.IXR31.17.0

BFH IX. Senat

EStG § 3 Nr 40 Buchst c, EStG § 3c Abs 2, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 2, BGB § 133, BGB § 157, EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 12. September 2017, Az: 2 K 2013/16

## Leitsätze

NV: Die Ablösezahlung für Besserungsscheine ist unselbständiger Bestandteil des Veräußerungspreises i.S. von § 17 Abs. 2 EStG, wenn bei der Kapitalgesellschaft bis zum Zeitpunkt der Veräußerung ihrer Geschäftsanteile kein Besserungsfall gemäß Besserungsabrede eingetreten ist und die Ablösung nur dazu diente, dem Erwerber die Gewinnmöglichkeiten aus den Geschäftsanteilen an der Kapitalgesellschaft auf Dauer lastenfremd zu übertragen.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13. September 2017 2 K 2013/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) hatte Ende 1998 sämtliche Geschäftsanteile an der Z-GmbH zum Preis von 1 DM von der E-AG erworben. Die E-AG hatte zuvor Darlehen an die Z-GmbH gewährt und hinsichtlich dieser Darlehen mit der Z-GmbH Erlassverträge gegen Besserungsscheine vereinbart. Mit dem Vertrag über den Erwerb der Geschäftsanteile an der Z-GmbH erwarb der Kläger zugleich auch die Rechte aus den Besserungsscheinen für 1 DM. Während der Dauer seiner Beteiligung an der Z-GmbH trat kein Besserungsfall ein.
- 2** Der Kläger veräußerte mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 18. September 2008 sämtliche Geschäftsanteile an der Z-GmbH an die L-GmbH. Dieser Vertrag bestimmt in Ziffer 2.1., dass die Anteilsübertragung mit schuldrechtlicher (wirtschaftlicher) Wirkung auf den 1. Januar 2008 erfolgen solle. Nach Ziffer 3.1.1. beträgt der Kaufpreis für den Geschäftsanteil 3.241.069 €. Gemäß Ziffer 3.2.1. des Vertrags ist dieser Kaufpreis binnen 14 Banktagen ab Rechtswirksamkeit des Anteilskaufvertrags auf ein bezeichnetes Konto des Klägers zu überweisen. In Ziffer 4 des Vertrags wurde bezüglich der vom Kläger begebenen Besserungsscheine von insgesamt 2.158.931 € vereinbart, dass die Käuferin die Z-GmbH so auszustatten habe, dass diese die Besserungsscheine (ohne Zinsen) über Anforderung des Klägers nach erfolgter Invollzugsetzung (Closing) des Vertrags durch Zahlung eines Betrags von 2.158.931 € auf das in Ziffer 3.2.1. benannte Bankkonto des Klägers abdecke. Der Kläger erklärte zudem in Ziffer 4, nach Abdeckung dieser Besserungsscheine keine wie immer gearteten Ansprüche gegenüber der Z-GmbH zu haben.
- 3** Der Kauf- und Abtretungsvertrag mit den darin genannten Leistungen wurde im Jahr 2008 vollzogen.
- 4** In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2008 erklärte der Kläger für die Veräußerung seiner Geschäftsanteile an der Z-GmbH einen dem Halbeinkünfteverfahren unterfallenden Gewinn von 3.229.985 €. Dieser wurde durch Ansatz eines Veräußerungspreises in Höhe von 3.241.069 € abzüglich Anschaffungskosten in Höhe von 5.372 € und Werbungskosten in Höhe von 5.712 € ermittelt.

- 5 Im Anschluss an eine Außenprüfung kam der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu dem Ergebnis, dass die erklärten Anschaffungskosten in Höhe von 5.372 € nicht vom erzielten Veräußerungspreis abzuziehen seien, da sie bereits aufgrund von Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto verbraucht seien. Da der Ansatz der Besserungsscheine bislang erfolgsneutral im steuerlichen Einlagenkonto erfolgt sei, erhöhe der für die Abdeckung der Besserungsscheine an den Kläger gezahlte Betrag von 2.158.931 € die Einnahmen aus dem Veräußerungsgeschäft gemäß § 17 Abs. 4 Sätze 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres (EStG). Das FA setzte daher im Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 23. Mai 2013 unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens einen Veräußerungsgewinn von 2.697.143 € an (Veräußerungspreis in Höhe von 3.241.069 € zuzüglich Einnahmen hinsichtlich der Besserungsscheine in Höhe von 2.158.931 € abzüglich Werbungskosten in Höhe von 5.712 €; rechnerisch richtig wäre 2.697.144 €).
- 6 Der hiergegen eingelegte Einspruch und die Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1886 veröffentlichten Urteil im Wesentlichen aus, nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt seien sowohl die im Kauf- und Abtretungsvertrag vom 18. September 2008 unter der Ziffer 3.1.1. getroffene Vereinbarung über den Kaufpreis für die Geschäftsanteile in Höhe von 3.241.069 € als auch die unter der Ziffer 4 hinsichtlich der Besserungsscheine vereinbarte Zahlung in Höhe von 2.158.931 € als Gegenleistungen für die Übertragung der Gesellschaftsanteile und somit als Bestandteile des Veräußerungspreises i.S. von § 17 Abs. 2 EStG in Höhe von 5.400.000 € anzusehen. Nach ihrer wirtschaftlichen Bedeutung habe die Zahlung von 2.158.931 € dazu gedient, der Käuferin die Ertragsmöglichkeiten aus den von ihr erworbenen Geschäftsanteilen an der Z-GmbH auf Dauer sicherzustellen, ohne gegebenenfalls Schmälerungen durch Ansprüche des Klägers ausgesetzt zu sein. Die in Vollzug der Ziffer 4 des Kauf- und Abtretungsvertrags erfolgte Zahlung an den Kläger sei wirtschaftlich allein als Gegenleistung für den Erwerb der Geschäftsanteile an der Z-GmbH begründet gewesen. Im Verhältnis zwischen Kläger und Käuferin hätten sich durch die gewählte Gestaltung dieselben Folgen ergeben, wie sie ansonsten durch Verzicht des Klägers auf sämtliche Ansprüche gegen die Z-GmbH und Vereinbarung eines einheitlichen Kaufpreises für die Veräußerung der Gesellschaftsanteile in Höhe von 5.400.000 € zu vereinbaren gewesen wären. Die Zahlung habe ihren Grund nicht in einer Verwertung von Besserungsscheinen aufgrund eines Eintritts des Besserungsfalles gehabt. Denn die wirtschaftliche Veranlassung der Zahlung habe nicht in einem von der Übertragung der Gesellschaftsanteile unabhängigen Eintritt des Besserungsfalles bei der Gesellschaft bestanden.
- 7 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 17 Abs. 1 und Abs. 2 EStG). Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, die Zahlung der Z-GmbH an den Kläger hinsichtlich der Besserungsscheine in Höhe von 2.158.931 € sei keine Gegenleistung für den Erwerb der Geschäftsanteile, auch wenn diese im Zusammenhang mit der Anteilsübertragung erfolgt und in derselben Vertragsurkunde geregelt worden sei. Die Tilgung der Darlehen nach deren Wiederaufleben sei der nicht steuerbaren Vermögenssphäre des Klägers zuzuordnen. Das FG habe verkannt, dass die Käuferin den Kaufpreis von 5.400.000 € nur gezahlt hätte, wenn sie die Anteile an der Z-GmbH "Cash free/Debt free" hätte erwerben können und nach dem Erwerb nicht mehr hätte befürchten müssen, dass die Z-GmbH aus den Besserungsanwartschaften durch den Kläger in Anspruch genommen werde. Daher habe die Käuferin die Z-GmbH wie vertraglich vereinbart nach Eigentumsübergang mit entsprechenden finanziellen Mitteln durch eine Einlage in das Eigenkapital der Gesellschaft ausgestattet. Damit habe die Z-GmbH die wieder aufgelebten Darlehen an den Kläger tilgen können. Um das wirtschaftliche Ziel der Käuferin, eine zukünftige Inanspruchnahme der Z-GmbH aus den Besserungsanwartschaften auszuschließen, zu erreichen, wären auch weitere rechtliche Gestaltungen möglich gewesen. So hätte der Kläger beispielsweise die Besserungsanwartschaften an die Käuferin zum Preis von 2.158.931 € veräußern können. Dem Kläger habe es aber frei gestanden, wann und wie er die Besserungsanwartschaften verwertete.
- 8 Die Besserungsanwartschaften seien zudem Wirtschaftsgüter mit einer eigenen Verkehrsfähigkeit, denen eine eigenständige Bedeutung zukomme. Die Tilgung der den Besserungsscheinen zugrunde liegenden Forderungen sei daher kein Bestandteil des Veräußerungspreises nach § 17 Abs. 2 EStG. Ebenso wenig unterliege diese Tilgung nicht als Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto der Z-GmbH der Besteuerung nach § 17 Abs. 4 EStG.
- 9 Der Kläger beantragt, das Urteil der Vorinstanz und die Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2015 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 23. Mai 2015 mit der Maßgabe zu ändern, dass Einnahmen des Klägers aus der Tilgung nach Eintritt des Besserungsfalles wieder aufgelebter Darlehensforderungen in Höhe von 2.158.931 € bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von 100 % der Anteile an der Z-GmbH nicht zu berücksichtigen sind.

- 10 Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die Entscheidung des FG, wonach der Veräußerungspreis für die Geschäftsanteile an der Z-GmbH 5.400.000 € beträgt, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 12 1. Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb --unter weiteren, im Streitfall nicht problematischen Voraussetzungen-- auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zählt zum Veräußerungspreis alles, was der Veräußerer als Gegenleistung für die Anteilsübertragung erhalten hat (BFH-Urteile vom 7. März 1995 VIII R 29/93, BFHE 178, 116, BStBl II 1995, 693; vom 29. Mai 2008 IX R 97/07, BFH/NV 2009, 9; auch Zahlungen Dritter, die nicht auf Veranlassung des Erwerbers erfolgen; vom 20. Januar 2009 IX R 98/07, BFH/NV 2009, 1248 zur Freistellung von Einlageverpflichtung; vom 11. April 2017 IX R 46/15, BFH/NV 2017, 1030). Insoweit gelten dieselben Grundsätze wie bei Veräußerungen nach § 16 EStG.
- 13 a) Ob ein Entgelt für die Ablösung von Besserungsscheinen im Rahmen der Veräußerung einer Beteiligung als unselbständiger Teil des Kaufpreises zum Veräußerungsgewinn i.S. von § 17 Abs. 2 EStG gehört oder dem Tatbestand des § 17 Abs. 4 EStG oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nichtsteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, hängt davon ab, ob der Ablösung der Besserungsscheine eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Grundsätzlich keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung hat deren Ablösung, wenn ohne die Veräußerungsabrede bei der Kapitalgesellschaft bis zum Zeitpunkt der Veräußerung ihrer Geschäftsanteile kein Besserungsfall gemäß Besserungsabrede eingetreten ist, und die Ablösung nur dazu diente, dem Erwerber die Gewinnmöglichkeiten aus den Geschäftsanteilen an der Kapitalgesellschaft auf Dauer belastungsfrei zu übertragen. Kommt einer im Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung entgelteten Ablösung keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zu, so handelt es sich um einen unselbständigen Teil des Veräußerungspreises i.S. von § 17 Abs. 2 EStG (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11. März 2003 IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161, unter II.2.a; in BFH/NV 2017, 1030; zusammenfassend BFH-Beschluss vom 16. Februar 2007 VIII B 26/06, BFH/NV 2007, 1113, m.w.N).
- 14 b) Der Ablösung von Besserungsscheinen kann dagegen eine eigene, besondere wirtschaftliche Bedeutung zukommen, wenn diese in keinem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung steht oder der Besserungsfall unabhängig von der Veräußerung der Geschäftsanteile eingetreten ist und die Ablösung wirtschaftlich nicht vom Erwerber der Geschäftsanteile oder durch seine Veranlassung bewirkt wird.
- 15 c) Die Beurteilung der Frage, ob der Ablösung der Besserungsscheine neben der Anteilsveräußerung eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt, richtet sich nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalls, die das FG als Tatsacheninstanz insgesamt zu würdigen hat. Dabei ist auf den wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarungen abzustellen. Entscheidend ist nicht, wie die Parteien ihre Leistungen benannt, sondern was sie nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse wirklich gewollt und tatsächlich bewirkt haben (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 24. August 2006 IX R 32/04, BFHE 214, 542, BStBl II 2007, 44, unter II.1., m.w.N.; vom 22. April 2008 IX R 19/07, BFH/NV 2008, 1820, unter II.1.; in BFH/NV 2009, 9; in BFH/NV 2017, 1030).
- 16 d) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehört die Auslegung von Verträgen dabei zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist. Umgekehrt entfällt die Bindungswirkung mit der Folge, dass der BFH die Auslegung ggf. selbst vornehmen darf, wenn die Auslegung des FG anerkannte Auslegungsregeln, Denkgesetze oder Erfahrungssätze verletzt. Zu den anerkannten Auslegungsregeln gehören bei der Auslegung von Verträgen auch die vollständige Erfassung des Vertragstextes und --darauf fußend-- die Einbeziehung der systematischen Stellung der

zu beachtenden Regelungen im jeweiligen Gesamtzusammenhang (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 16. Dezember 2015 IV R 24/13, BFHE 252, 146, BStBl II 2017, 224, unter II.2.c ee; in BFH/NV 2017, 1030).

- 17** 2. Nach diesen Grundsätzen ist die Würdigung des FG, wonach der Veräußerungspreis für die Geschäftsanteile an der Z-GmbH 5.400.000 € beträgt, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 18** a) Ohne Erfolg weist der Kläger im Rahmen seiner Revisionsbegründung darauf hin, dass die Tilgung der Darlehen nach deren Wiederaufleben seiner nicht steuerbaren Vermögenssphäre zuzuordnen sei. Das FG ist vielmehr zu Recht davon ausgegangen, dass die zur Abdeckung der Besserungsscheine vereinbarte Zahlung von 2.158.931 € dazu diene, der Käuferin die ungeschmälernten Ertragsmöglichkeiten aus den erworbenen Geschäftsanteilen an der Z-GmbH auf Dauer zu übertragen, ohne mindernden Ansprüchen des Klägers ausgesetzt zu sein. Diese Würdigung wird ergänzend durch die Umstände bekräftigt, dass die Vertragsparteien in Ziffer 4 des Kauf- und Abtretungsvertrags ausdrücklich die wirtschaftliche Weiterleitung der Zahlung durch die Z-GmbH an den Kläger als Veräußerer festlegten und dieser erklärte, nach Abdeckung der Besserungsscheine keine "wie immer gearteten Ansprüche" gegenüber der Z-GmbH zu haben. Dass die Ablösezahlung unselbständiger Teil des Veräußerungspreises i.S. von § 17 Abs. 2 EStG ist, ist auch daran zu erkennen, dass ohne die Zuführung der Mittel in Höhe von 2.158.931 € durch die Käuferin bei der Z-GmbH bis zum Zeitpunkt der Veräußerung ihrer Geschäftsanteile kein Besserungsfall gemäß Besserungsabrede eingetreten ist.
- 19** b) Vor diesem Hintergrund ist die vom FG auf der Grundlage seiner tatsächlichen Feststellungen aus einer Gesamtschau aller maßgeblichen Sachverhaltsumstände gezogene Schlussfolgerung, dass die Ablösezahlung in Höhe von 2.158.931 € als Gegenleistung für die Übertragung der Gesellschaftsanteile und somit als Bestandteil des Veräußerungspreises i.S. von § 17 Abs. 2 EStG anzusehen ist, jedenfalls möglich; sie berücksichtigt die einschlägige höchstrichterliche Rechtsprechung in vollem Umfang. Das FG verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze, wenn es im Streitfall aufgrund seiner ausgewogenen Gesamtwürdigung zu dem Ergebnis kommt, dass die Zahlung ihren Grund nicht in einer Verwertung von Besserungsscheinen aufgrund eines eingetretenen Besserungsfalles hatte.
- 20** c) Das FG hat den Veräußerungsgewinn in der Höhe zutreffend unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens gemäß § 17 Abs. 2, § 3 Nr. 40 Buchst. c Satz 1, § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ermittelt.
- 21** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)