

## BFH: Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung auch im Rahmen einer Betriebsaufgabe

Steuerpflichtige, die im Rahmen einer Betriebsaufgabe betriebliche Wirtschaftsgüter gegen wiederkehrende Bezüge veräußern, können – wie bei der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge auch – zwischen der Sofort- und der Zuflussbesteuerung des entsprechenden Gewinns wählen.

### Sachverhalt



Besteht für den im Rahmen der Betriebsaufgabe erzielten Gewinn aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter an die A-GmbH gegen Leibrente – wie bei der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge auch – ein Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung?

Die Klägerin führte einen handwerklichen Betrieb, den sie Ende des Jahres 2013 einstellte. Einen Großteil der Wirtschaftsgüter ihres Geschäftsbetriebs veräußerte die Klägerin im Jahr 2014 an die A-GmbH gegen die Zahlung einer lebenslangen monatlichen Rente. Von der Veräußerung ausgenommen war der bis dahin zum Betriebsvermögen gehörende Grundstücksteil mit aufstehenden Gebäuden sowie weitere nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörende Wirtschaftsgüter, die die Klägerin in ihr Privatvermögen überführte.

Die Klägerin vertrat dabei die Ansicht, dass lediglich in Höhe der Differenz zwischen dem gemeinen Wert der ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter und deren Restbuchwerten eine Sofortbesteuerung zu erfolgen habe. Eine Sofortbesteuerung der Leibrente als Teil des Aufgabegewinns sei unverhältnismäßig, vielmehr bestehe ein Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung.

Hingegen waren das Finanzamt und das FG der Auffassung, die Klägerin habe daneben auch die stillen Reserven der von ihr gegen Leibrente an die A-GmbH veräußerten Wirtschaftsgüter sofort zu versteuern. Ein Wahlrecht auf Anwendung der Zuflussbesteuerung bestehe in dem hier vorliegenden Fall der Betriebsaufgabe nicht, da die Einkommensteuer-Richtlinien (R 16 Abs. 11 EStR) dies nur für den Fall einer Betriebsveräußerung i.S. von § 16 Abs. 1 EStG vorsehen.

### Entscheidung

Der BFH kommt dagegen zu dem Ergebnis, dass für den Betriebsaufgabegewinn aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter an die A-GmbH gegen Leibrente das Wahlrecht auf Anwendung der Zuflussbesteuerung ausgeübt werden kann.

### Grundlagen zum Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung bei Betriebsveräußerung

Im Fall der Betriebsveräußerung i.S. des § 16 Abs. 1 S. 1 EStG gegen wiederkehrende Bezüge – insbesondere Leibrenten – gewähren sowohl die Rechtsprechung als auch die Finanzverwaltung (R 16 Abs. 11 EStR) dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zwischen der Sofortbesteuerung und der Zuflussbesteuerung.

- Alternative: Sofortbesteuerung: Der Steuerpflichtige kann den bei der Veräußerung entstandenen Gewinn sofort versteuern. In diesem Fall ist § 16 EStG anzuwenden. Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und die Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 1 (oder auf Antrag die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3) EStG kommen zur Anwendung. Veräußerungsgewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem nach den Vorschriften

des BewG ermittelten Barwert der Rente, vermindert um etwaige Veräußerungskosten des Steuerpflichtigen, und dem Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos im Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebs. Die in den Rentenzahlungen enthaltenen Ertragsanteile sind sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG (vgl. R 16 Abs. 11 EStR).

- Alternative: Zuflussbesteuerung: Der Steuerpflichtige kann stattdessen die Rentenzahlungen als nachträgliche Betriebseinnahmen i.S.d. § 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG behandeln. In diesem Fall entsteht ein Gewinn, wenn der Kapitalanteil der wiederkehrenden Leistungen das steuerliche Kapitalkonto des Veräußerers zuzüglich etwaiger Veräußerungskosten des Veräußerers übersteigt; der in den wiederkehrenden Leistungen enthaltene Zinsanteil stellt bereits im Zeitpunkt des Zuflusses nachträgliche Betriebseinnahmen dar (vgl. R 16 Abs. 11 EStR).

Die Eröffnung dieses Wahlrechts hat der BFH in seiner bisherigen Rechtsprechung mit dem für den Veräußerer verbundenen Wagnis begründet, dass dieser im Fall eines frühen Todes bei einer Sofortbesteuerung mehr versteuern muss, als ihm tatsächlich zugeflossen ist. Die Zuflussbesteuerung bewirke somit lediglich eine zeitliche Streckung der anfallenden Steuerzahlungen, die sich der Steuerpflichtige durch den Verlust der Begünstigungen des § 16 Abs. 4 EStG (Freibetrag) und des § 34 EStG (ermäßigter Steuersatz) quasi "erkauft" (vgl. BFH-Urteil vom 17.07.2013, X R 40/10).

#### Vergleichbare Interessenlage im Fall der Betriebsaufgabe

Nach dem BFH ist auch im Fall einer Betriebsaufgabe, bei der Wirtschaftsgüter gegen wiederkehrende Bezüge veräußert werden, das Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung zu gewähren. Es liege eine vergleichbare Interessenlage vor. Ebenso wie nach der Betriebsveräußerung im Ganzen sei es bei einer Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Betriebsaufgabe im Interesse des Veräußerers, für diese Veräußerung nicht mehr Einkommensteuer zahlen zu müssen, als er nach Maßgabe der tatsächlich zugeflossenen Rentenzahlungen müsste. Dieses Risiko bestehe auch bei einer Betriebsaufgabe. Stirbt der (frühere) Betriebsinhaber vor Erreichen seiner statistischen Lebenserwartung, hätte er einen Gewinn zu versteuern, der nachträglich nicht korrigiert werden kann. Denn im Falle des Versterbens sei kein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO gegeben, es konkretisiere sich vielmehr ein vertragsimmanentes Wagnis (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.2002, VIII R 8/01).

Aufgrund des beschriebenen Wagnischarakters und im Hinblick auf den Versorgungscharakter derartiger Bezüge erscheint nach Ansicht des BFH eine gleiche Behandlung von Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe jeweils gegen wiederkehrende Bezüge zwingend.

#### Kein Ausschluss des Wahlrechts wegen der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Privatvermögen

Das Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung ist aus Sicht des BFH im Fall der Betriebsaufgabe nicht deshalb ausgeschlossen, weil der Steuerpflichtige einen Teil der zuvor betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter in seinem Eigentum behält. Bereits bei einer Betriebsveräußerung sei es für die Anwendung des Wahlrechts unerheblich, ob der Veräußerer die nötigen Mittel erhält, um die im Fall der Sofortbesteuerung zu erbringenden Steuern begleichen zu können. Zudem stelle die BFH-Rechtsprechung lediglich auf das Wagnis des früheren Ausfalls der wiederkehrenden Bezüge und/oder den Versorgungscharakter dieser Zahlungen für den Veräußerer ab.

#### Übertragung auf den Streitfall

Unter Anwendung der Zuflussbesteuerung sind laut BFH im konkreten Fall daher nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 24 Nr. 2 EStG zu berücksichtigen, soweit die zugeflossenen Rentenzahlungen die Summe aus Kapitalkonto und Aufgabekosten abzüglich der bereits berücksichtigten gemeinen Werte der ins Privatvermögen der Klägerin überführten Wirtschaftsgüter überschritten haben.

#### **Betroffene Norm**

§ 16 EStG

Streitjahr 2014

#### **Anmerkungen**

##### Offengelassene Fragestellungen

Ob in dem o.g. Streitfall der Zinsanteil der Rentenzahlung separat als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gem. § 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG) in jedem Fall zu versteuern

ist, hat der BFH in seinem o.g. Urteil ausdrücklich offengelassen. Diese Auffassung vertritt das BMF in seinem Schreiben vom 03.08.2004 (IV A 6-S 2244-16/04, unter A.2.1), in dem es ausführt, dass der Zinsanteil nach § 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr des Zuflusses der Besteuerung unterliegt. Der Tilgungsanteil ist nach der Verwaltungsauffassung dagegen erst nach Verrechnung mit dem Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos und etwaigen Veräußerungskosten im Jahr des Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 i. V. m. § 24 Nr. 2 EStG) zu versteuern

Der BFH hat in der o.g. Entscheidung darüber hinaus die Frage unbeantwortet gelassen, ob an der älteren BFH-Rechtsprechung festzuhalten ist, wonach auch in Fällen der Zuflussbesteuerung die Begünstigung nach § 34 EStG gewährt werden kann (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21.09.1993, III R 53/89), obwohl es an der von der neueren Rechtsprechung geforderten "Außerordentlichkeit" der Einkünfte (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 06.05.2020, X R 24/19) fehlen könnte.

#### **Vorinstanz**

Finanzgericht Schleswig-Holstein, Urteil vom 24.01.2020, 4 K 28/18, EFG 2020, S. 575

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 29.06.2022, [X R 6/20](#), BStBl II 2023, S. 112

#### **Weitere Fundstelle**

BFH, Urteil vom 06.05.2020, X R 24/19, BStBl II 2021, S. 141

BFH, Urteil vom 17.07.2013, X R 40/10, BStBl II 2013, S. 883

BFH, Urteil vom 14.05.2002, VIII R 8/01, BStBl II 2002, S. 532

BFH, Urteil vom 21.09.1993, III R 53/89, BFHE 172, S. 349

BMF, Schreiben vom 03.08.2004, IV A 6 - S 2244 - 16/04, BStBl. I 2004, S. 1187

---

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

