

Ungewissheiten bei der Kaufpreisfindung im Rahmen von Betriebsveräußerungen und ihre steuerrechtlichen Folgen

Dargestellt am Beispiel der Besteuerung von Einkünften aus Earn-out-Klauseln

Von: Marc Alexander Bernhard

Forschungsfrage und Darstellung des Problems

Wie behandelt das Ertragsteuerrecht Gegenleistungen im Rahmen von Betriebsveräußerungen, deren wirtschaftliche Existenz oder Höhe im Zeitpunkt der Veräußerung noch ungewiss ist?

Als Beispiel seien Einkünfte aus Earn-out-Klauseln gegeben: Zivilrechtlich betrachtet sind Ansprüche aus Earn-out-Klauseln aufschiebend bedingte Zahlungsansprüche des Veräußerers gegen den Erwerber, die in Abhängigkeit von der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens *nach* der Veräußerung entstehen.



Die Entstehung des zusätzlichen Zahlungsanspruches ist bis zum Eintritt der aufschiebenden Bedingung ungewiss. Diese Ungewissheit wirft die Frage auf, wie der potenziell entstehende Zahlungsanspruch steuerrechtlich zu erfassen sei, wobei mehrere Ansätze in Betracht kommen:

1. Möglichkeit: Rückwirkende Erhöhung des Veräußerungspreises

- Einkünfte als Teil des Veräußerungspreises (§ 16 Abs. 2 S. 1 EStG)

Folgen:

- Verpflichtung der Finanzbehörden zur Änderung des bestandskräftigen Steuerbescheids ab dem Eintritt des rückwirkenden Ereignisses (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO)
- Begünstigung der Einkünfte (§ 16 Abs. 4, § 34 EStG)



2. Möglichkeit: Nachträgliche Betriebseinnahmen

- Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit (§ 24 Nr. 2 EStG)

Folgen:

- Steuerbescheid des Jahres der Realisierung/des Zuflusses der Einkünfte ist berührt
- Einkünfte sind nicht begünstigt

3. Möglichkeit: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Argumente des BFH für die Besteuerung der Einkünfte aus Earn-out-Klauseln als nachträgliche Betriebseinnahmen

(Gedankliche Anlehnung an das) Realisationsprinzip

Aber: Umkehrschluss aus § 16 Abs. 2 S. 2 EStG?

Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen

Aber: Worin ist Leistungsfähigkeit zu erblicken?

Systematik der §§ 16, 34 EStG und Praktikabilität der Besteuerung

Aber: Gebieten die §§ 16, 34 EStG nicht gerade eine punktuelle Erfassung?

Fragen

- Wie wirken sich unterschiedliche Grade der Ungewissheit auf die Zuordnung zum Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG aus? Inwieweit haben unterschiedliche zivilrechtliche Gestaltungen, deren wirtschaftlicher Gehalt sich ähnelt, Auswirkungen auf die Zuordnung zum Veräußerungspreis im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG?
- Ist die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, wonach Einkünfte aus Earn-out-Klauseln als nachträgliche Betriebseinnahmen zu besteuern seien, auf andere Earn-out-Klauseln übertragbar?

Methodik

- Bei normativistisch-positivistischem Rechtsverständnis ist insbesondere nach dem Entstehungszusammenhang der Rechtsnormen zu fragen. Mit Blick auf den Untersuchungsgegenstand ist vor allem der Entstehungszusammenhang des EStG 1934 und seiner Vorgängergesetze zu untersuchen.
- Ein besonderer Fokus soll auf die einschlägigen Entscheidungen des Bundesfinanzhofes gerichtet werden, die ausgewertet werden sollen.