
Datum: 29.08.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 1038/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0829.12K1038.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Strittig ist, ob die Klägerin Anspruch hat auf Ansatz eines Freibetrags nach § 18 Abs. 3 in Verbindung mit § 16 Abs. 4 EStG aus Anlass der Veräußerung eines Gesellschaftsanteils. 1 2

Die Kläger werden als Eheleute zusammen veranlagt. Die Klägerin ist im März 1940 geboren. Die Eheleute betrieben eine zahnärztliche Gemeinschaftspraxis, an der sie zunächst je zur Hälfte beteiligt waren. Mit Wirkung vom 1. Januar 1996 trat ein Dritter Gesellschafter (Dr. E X) in die Gemeinschaftspraxis ein. In der dazu abgeschlossenen privatschriftlichen Vereinbarung zur "Übertragung von ideellen Praxisanteilen" vom **27. Dezember 1995** heißt es unter § 1: 3

"1. Dres. X übertragen am 1.1.1996 um 12 Uhr je 2/12 ihrer ideellen Anteile verbunden mit dem anteiligen Gewinnbezugsrecht, dem anteiligen Eigentum am Patientenstamm und der Praxiseinrichtung. 4

2. Dr. E X nimmt diese Übertragung hiermit an." 5

In einem am 1. Januar 1996 gefertigten Protokoll heißt es: 6

"Wir haben heute die vertragliche Vereinbarung vom 27.12.1995 (Praxiskaufvertrag) durch Übertragung vollzogen". 7

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für den Veranlagungszeitraum 1996 beantragte und erhielt die Klägerin in Bezug auf den entstandenen Veräußerungsgewinn einen Freibetrag nach § 18 Abs.3 in Verbindung mit § 16 Abs. 4 EStG in Höhe von 60.000 DM wegen Vollendung des 55. Lebensjahres.	8
Mit Vereinbarung vom 9. November 2000 veräußerten die Kläger ihre verbliebenen Gesellschaftsanteile mit Wirkung zum 1. Januar 2001 und schieden vollständig aus der Gesellschaft aus. Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 2001 wurde hieraus ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 283.985 DM für die Klägerin und in Höhe von 620.208 DM für den Kläger festgestellt.	9
Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr 2001 beantragte die Klägerin, ihr (erneut) einen Freibetrag nach §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 4 EStG in Höhe von 100.000 DM zu gewähren. Dies lehnte der Beklagte (das Finanzamt –FA-) mit Einkommensteuerbescheid vom 23.07.2003 ab unter Hinweis darauf, dass seit dem 1.1.1996 jeder Steuerpflichtige den erwähnten Freibetrag nur einmal in Anspruch nehmen könne. Der dagegen gerichtete Einspruch der Kläger blieb erfolglos und wurde mit Einspruchsentscheidung vom 21.01.2004 zurückgewiesen. Auf die Gründe wird Bezug genommen (Bl. 11-15 d.A.).	10
Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage verweisen die Kläger auf die Vorschrift des § 52 Abs. 19 a Satz 2 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1999. Darin sei geregelt, dass die Vorschrift des § 16 Abs. 4 EStG erstmals auf Veräußerungen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.1995 "erfolgen". Im Streitfall beruhe die erstmalige (Teil-)Veräußerung aber auf dem Veräußerungsvertrag vom 27. Dezember 1995 , somit auf einem Vorgang, der vor dem 1. Januar 1996 liege. Da gemäß dem BFH-Urteil vom 21.09.1995 IV R 1/95, BStBl II 1995, 893 für die zeitliche Zuordnung das Kausalgeschäft maßgebend sei, sei diese Veräußerung also vor dem 1. Januar 1996 "erfolgt" und die Klägerin könne den Freibetrag erneut in Anspruch nehmen. Dafür spreche auch die Verwendung des Begriffs "erfolgt" in § 23 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Durch die Rechtsprechung sei seit langem geklärt, dass für die Feststellung des Veräußerungszeitpunktes das zugrunde liegende obligatorische Geschäft maßgebend sei.	11
Die Kläger beantragen sinngemäß,	12
den angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 23.07.2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.01.2004 abzuändern und die Einkommensteuer für 2001 unter Berücksichtigung eines Veräußerungsfreibetrages in Höhe von 100.000 DM herabzusetzen,	13
hilfsweise die Revision zuzulassen.	14
Der Beklagte beantragt unter Hinweis auf seine Einspruchsentscheidung,	15
die Klage abzuweisen.	16
Die Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet.	17
<u>Entscheidungsgründe</u>	18
Die Klage ist unbegründet. Der Beklagte hat zu Recht bei der Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr 2001 den Freibetrag nach § 18 Abs. 3 Satz 2 in Verbindung mit § 16 Abs. 4	19

Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) versagt, weil die Klägerin bereits einmal einen Veräußerungsfreibetrag erhalten hat. Die dem zugrunde liegende Veräußerung "erfolgte" entgegen der Auffassung der Klägerin nicht vor dem 1. Januar 1996, so dass die Überleitungsvorschrift des § 52 Abs. 19 a Satz 2 EStG (in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1996 vom 11.10.1995, BGBl. I, S. 1250, BStBl I, S. 438; gleichlautend in der Fassung vom 16.4.1997, BGBl. I S. 821, BStBl I S. 15; jetzt § 52 Abs. 34 Satz 5 EStG in der derzeitigen Fassung) nicht greift.

1. Unter dem Begriff "Veräußerung" ist nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), der sich der erkennende Senat anschließt, jede entgeltliche Übertragung des bürgerlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums an Wirtschaftsgütern auf eine andere natürliche oder juristische Person zu verstehen. Dabei kommt es im Rahmen der §§ 16 Abs. 4, 18 Abs. 3 EStG hinsichtlich des Zeitpunkts der Veräußerung und der Erzielung des Veräußerungsgewinns nicht auf das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft, sondern auf das dingliche Erfüllungsgeschäft an (vgl. BFH-Urteile vom 22.9.1992 VIII R 7/90, BStBl II 1993, 228; vom 23.01.1992 IV R 88/90, BStBl II 1992, 525 und vom 29.04.1993 IV R 107/92, BStBl II 1993, 666). Denn der Gewinn aus einer Veräußerung ist (erst) dann realisiert, wenn der Erwerber nach dem Willen der Vertragspartner über das erworbene Betriebsvermögen verfügen kann. 20

Zwar handelt es sich im Falle der Übertragung eines Gesellschaftsanteils um einen schlichten Rechtsakt, der bürgerlich-rechtlich keiner weiteren Vollzugsakte bedarf. Ist aber die Veräußerung eines Gesellschaftsanteils "mit Wirkung vom 1. Januar" eines Jahres vereinbart, ist der Veräußerungsgewinn erst in diesem Jahr, und nicht etwa am 31. Dezember des Vorjahres oder zu einem etwa noch davor liegenden Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts realisiert, sofern die Abmachung dieses Zeitpunkts (1. Januar) von den Beteiligten klar getroffen und das Geschäft nicht tatsächlich schon früher vollzogen wurde (BFH-Urteil vom 22.9.1992 VIII R 7/90, BStBl II 1993, 228). 21

Im Streitfall war die Übertragung der Gesellschaftsanteile gemäß der Vereinbarung vom 27. Dezember 1995 eindeutig und klar auf den 1. Januar 1996 vereinbart und wurde ausweislich des Protokolls vom 1. Januar 1996 auch an diesem Tage tatsächlich vollzogen. Demgemäss wurde der Gewinn im Sinne des § 18 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 16 Abs. 1 und 2 EStG aus der seinerzeitigen (Teil-)Veräußerung zutreffend im Veranlagungszeitraum 1996 erfasst und um den für den Veranlagungszeitraum 1996 maßgebenden Veräußerungsfreibetrag nach § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG (in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1996 vom 11.10.1995, BGBl. I S. 1250, BStBl I S. 438) von 60.000 DM gemindert. Denn der Freibetrag ist logischerweise in dem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, in dem sich der Veräußerungsgewinn steuerlich auswirkt. 22

2. Demgemäss kommt für das Streitjahr 2001 die Vorschrift des § 16 Abs. 4 Satz 2 EStG zur Anwendung. Diese lautet seit dem Jahressteuergesetz 1996 mit Wirkung ab dem 1.1.1996 wie folgt: 23

"Hat der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig, so wird der Veräußerungsgewinn auf Antrag zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit er 60.000 DM übersteigt. Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren." 24

Im Streitfall ist der Veräußerungsfreibetrag für die Klägerin somit durch die Inanspruchnahme im Jahre 1996 verbraucht.

3. Die Kläger berufen sich zu Unrecht auf die Überleitungsvorschrift des § 52 Abs. 19 a Satz 26 EStG (in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1996 vom 11.10.1995, BGBl. I S. 1250, BStBl I S. 438; gleichlautend in der Fassung vom 16.4.1997, BGBl. I S. 821, BStBl I S. 15; jetzt § 52 Abs. 34 Satz 5 EStG in der derzeitigen Fassung des EStG).

Die Vorschrift lautet (in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1996):

27

"§ 16 Abs. 4 ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1995 erfolgen; hat der Steuerpflichtige bereits für Veräußerungen vor dem 1. Januar 1996 Veräußerungsfreibeträge in Anspruch genommen, bleiben diese unberücksichtigt."

Anlass für diese Überleitung war die grundlegende Änderung des § 16 Abs. 4 EStG durch das Jahressteuergesetz 1996. Nach der bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1995 geltenden Fassung des § 16 Abs. 4 EStG wurde für die bei der Veräußerung oder Aufgabe eines ganzen Betriebs entstandenen Gewinne (unter Berücksichtigung hier nicht interessierender Freibetragsgrenzen) ein Grundfreibetrag von 30.000 DM gewährt. Dieser Betrag erhöhte sich auf 120.000 DM, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb nach Vollendung des 55. Lebensjahres oder wegen dauernder Berufsunfähigkeit veräußerte oder aufgab. Der Freibetrag reduzierte sich bei der Veräußerung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils entsprechend.

Durch das Jahresteuergesetz 1996 wurde die Vorschrift also in vier wesentlichen Punkten geändert. Zum einen betrug der Freibetrag nun stets 60.000 DM, gleichgültig ob eine ganze Betrieb oder nur ein Anteil oder Bruchteil eines Mitunternehmeranteils veräußert wurde. Zum anderen entfiel der Grundfreibetrag und es wird seitdem ein Freibetrag nur noch bei Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen (55. Lebensjahr oder Berufsunfähigkeit) und (drittens) nur auf Antrag gewährt. Zum vierten kann nun der Freibetrag nur einmal (im Leben) in Anspruch genommen werden. Gerade in Bezug auf diesen letzten Punkt bedurfte es aus Vertrauensschutzgesichtspunkten der zitierten Überleitungsvorschrift.

4. In Teilen der steuerlichen Literatur wird seitdem die Auffassung vertreten, für die zeitliche Anwendung der Vorschrift sei auf das Kausal- bzw. Verpflichtungsgeschäft abzustellen (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 26. Auflage 2007, § 16 EStG Rz. 576; Stahl/Herf, in Korn, § 16 EStG Rz. 411). Dabei wird zur Auslegung des Begriffs "erfolgen" auf das BFH-Urteil vom 21.9.1995 IV R 1/95, BStBl II 1995, 893, zurück gegriffen. Nach anderer Auffassung ist das Erfüllungsgeschäft maßgebend (vgl. Kobor in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz. 502; Kanzler, FR 1995, 851, 853; Schoor, StuB 2001, 267, 268; Wendt, FR 2000, 1199, 1203). Der erkennende Senat schließt der zuletzt genannten Auffassung aus folgenden Gründen an:

Durch den in der Überleitungsvorschrift verwendeten Begriff "Veräußerungen" wird nach Auffassung des Senats für die zeitliche Anwendung mit hinreichender Deutlichkeit auf das dingliche Erfüllungsgeschäft und nicht auf den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts abgestellt. Denn maßgebend für die Frage, ob überhaupt eine Veräußerung in diesem Sinne angenommen werden kann, ist die Feststellung, dass das Verpflichtungsgeschäft tatsächlich vollzogen worden ist. Wie bereits ausgeführt ist im Streitfall die erstmalige Teil-Veräußerung nach dem 31. Dezember 1995, nämlich am 1. Januar 1996 vollzogen worden und damit "erfolgt" im Sinne der Vorschrift.

- Auch die grammatikalische Auslegung des Begriffs "erfolgen" kann nach Auffassung des Senats nach dem zugrunde liegenden Wortstamm nur dahin verstanden werden, dass auf die Vollendung, auf den "Erfolg" des Rechtsgeschäfts abzustellen ist. 33
- Schließlich lässt auch der Sinn und Zweck der Vorschrift keine andere Deutung zu. Im zweiten Halbsatz wird darauf abgestellt, ob der Steuerpflichtige für Veräußerungen vor dem 1. Januar 1996 bereits Freibeträge in Anspruch genommen hat -die dann zukünftig für die Frage des Verbrauchs unberücksichtigt bleiben-. Ein Veräußerungsfreibetrag wird aber sinnvoll und logischerweise erst in dem Veranlagungszeitraum in Anspruch genommen, in dem auch der Veräußerungsgewinn der Besteuerung unterliegt. Wenn aber im vorliegenden Fall der Veräußerungsgewinn unstreitig dem Veranlagungszeitraum 1996 zuzuordnen war, dann gilt dies auch für den Freibetrag. Dieser wurde erst nach dem 1. Januar 1996 in Anspruch genommen und kann demnach nicht unberücksichtigt bleiben. 34
5. Dem steht das Urteil des BFH vom 21.9.1995 IV R 1/95, BStBl II 1995, 893, nicht entgegen. Nach dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt hatte ein Praxisinhaber seine freiberufliche Praxis "wegen" dauernder Berufsunfähigkeit veräußert; allerdings verstarb er vor dem vereinbarten Übergabetag, sodass die Praxis erst nach seinem Tode von den Erben auf den Erwerber übertragen werden konnte. Der BFH hat den Erben den (seinerzeit erhöhten) Freibetrag "wegen" dauernder Berufsunfähigkeit zugebilligt, weil die dauernde Berufsunfähigkeit des Erblassers der Grund für die schon von ihm in die Wege geleitete Übergabe der Praxis war. Maßgebend für diese Entscheidung war die Auslegung des Begriffs "wegen" dauernder Berufsunfähigkeit. In diesem Zusammenhang hat der BFH "auf das Rechtsgeschäft ..., mit dem die Veranlassungskette rechtlich bindend in Gang gesetzt wurde, also auf das Kausalgeschäft, das seinerseits den Rechtsgrund für das nachfolgende Verfügungsgeschäft bildet" abgestellt. Dieser Gesichtspunkt hat aber im Streitfall keine ausschlaggebende Bedeutung. Es spielt keine Rolle, aus welchem Grunde, also aus welcher "causa" heraus der Freibetrag zu gewähren ist. Maßgebend ist vielmehr die Frage, mit welchem Veranlagungszeitraum er in zeitlicher Hinsicht verknüpft ist bzw. war. Dies kann im Streitfall -wie dargestellt- nur der Veranlagungszeitraum 1996 und nicht ein Zeitpunkt vor dem 1.1.1996 gewesen sein. 35
6. Auch der Verweis der Kläger auf die Vorschrift des § 23 Abs. 1 Nr. 3 EStG verhilft der Klage nicht zum Erfolg. Zutreffend ist zwar, dass im Bereich des § 23 EStG für die Berechnung des Zeitraums zwischen Anschaffung und Veräußerung nach ständiger Rechtsprechung des BFH grundsätzlich auf den Zeitpunkt der obligatorischen Verträge abzustellen ist. Dies ist aber eine Besonderheit, die lediglich im Bereich des § 23 Abs. 1 EStG gilt. Damit wird dem im Rahmen dieser Vorschrift geltenden Grundgedanken Rechnung getragen, dass der Steuerpflichtige sich Werterhöhungen von Wirtschaftsgütern innerhalb einer bestimmten Frist zugeführt hat und dies bereits mit dem Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts geschehen ist (vgl. BFH-Urteile vom 04.06.2003 X R 49/01, BStBl II 2003, 751 und vom 26.08.1975 VIII R 61/72, BStBl II 1976, 64 m.w.N.). Für den Zeitpunkt der Versteuerung ist im Rahmen des § 23 EStG allerdings grundsätzlich der Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungspreises im Sinne des § 11 EStG maßgebend. Beide Gesichtspunkte tragen zur Lösung der hier streitigen Frage nichts bei. 36
7. Die Kostenentscheidung der danach erfolglosen Klage folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 37
8. Die Revision wird im Hinblick auf die divergierenden Auffassungen im steuerlichen Schrifttum wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. 38
-

