

BFH-Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/ 21
Versteuerung von „ Earn-Out-Zahlungen“ im Zusammenhang mit der
Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

19. Hamburger Steuerdialog, 07.03.2024
StB Thomas Kronfeld, WTS GmbH

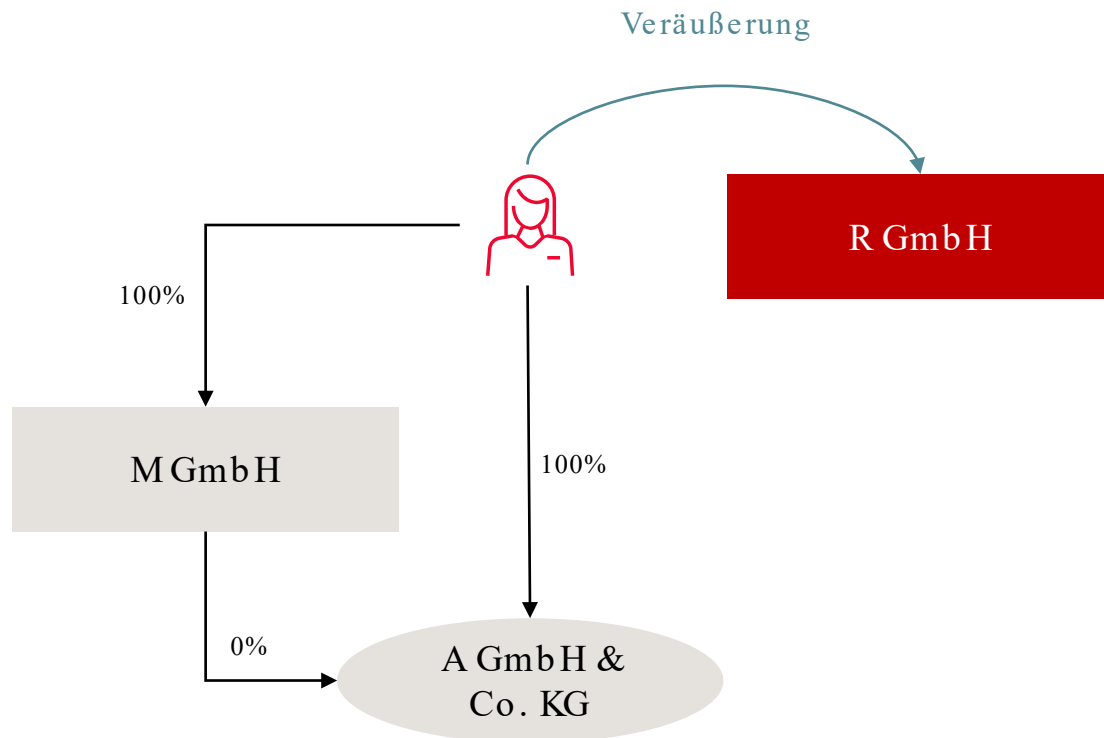
BFH-Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/ 21 - Versteuerung von „Earn-Out-Zahlungen“ im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (1/ 4)

- › Earn-Out Vereinbarung ist ein variabler, bedingter Kaufpreisbestandteil.
 - › Zahlung wird ausgelöst, wenn das veräußerte Unternehmen nach dem Zeitpunkt der Veräußerung bestimmte Kennzahlen (z.B. Umsatz, Patente, Kundenzahlen) erreicht.
 - › Abzugrenzen von anderen variablen bedingten Kaufpreisbestandteilen (z.B. Wertsicherungsklauseln, Kursgarantien).

„Earn-Out
Zahlungen“

- › Grundtypen von Earn-Out Vereinbarungen:
 - › sprunghafte: bei Überschreitung eines definierten Schwellenwertes ist ein variabler Kaufpreisbestandteil in fixierter Höhe zu leisten;
 - › stetige: Zahlungshöhe nimmt in Abhängigkeit von einer definierten Kennzahl kontinuierlich (z.B. linear) zu- oder ab.

BFH-Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/ 21 - Versteuerung von „Earn-Out-Zahlungen“ im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (2/ 4)



Sachverhalt und Streitfragen

- › Veräußerung des Kommanditanteils an A GmbH & Co. KG und sämtlicher Geschäftsanteile an der M-GmbH mit Wirkung zum 30.06.2010 auf R-GmbH.
- › Vereinbarung folgender Kaufpreisbestandteile:
 - › fester Kaufpreis X,
 - › zusätzliches variables Entgelt („Earn-Out“), das anhand der Rohmarge der Geschäftsjahre 2011, 2012 und 2013 bemessen wird (linear ansteigend zwischen 0 EUR bis 533.000 EUR),
 - › Kaufpreisanpassungen für Steuern und andere Abgaben für Vorjahre (insbesondere aufgrund von Betriebsprüfungen),
 - › Freistellung der Käuferin von Steuern auf den Veräußerungsgewinn durch Verkäuferin (inkl. Gewerbesteuer).
- › Strittig ist Höhe des Veräußerungsgewinns § 16 (2) S. 1 EStG und steuerliche Behandlung der Earn-Out-Zahlungen als
 - › rückwirkende Erhöhung des Kaufpreises im Veräußerungszeitpunkt gem. § 175 (1) S.1. Nr. 2 AO oder
 - › nachträgliche Einkünfte § 24 Nr. 2 EStG im Jahr des Zuflusses.

BFH-Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/ 21 - Versteuerung von „Earn-Out-Zahlungen“ im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (3/ 4)

Leitsätze

- 1. NV: Im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils sind neben dem Festkaufpreis zu leistende gewinn - oder umsatzabhängige Kaufpreisbestandteile erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen zu versteuern. Sie erhöhen den im Jahr der Veräußerung entstandenen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht (Bestätigung der Rechtsprechung).*
- 2. NV: Dies gilt auch für sogenannte Earn -Out-Klauseln, bei denen das Entstehen der sich hieraus ergebenden variablen Kaufpreisbestandteile sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist .*

Entscheidungsgründe:

- › Grundsatz: Veräußerungsgewinn entsteht mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums und ist stichtagsbezogen zu ermitteln.
 - › Spätere Veränderungen des Veräußerungspreises (bei bereits erbrachter Gegenleistung) wirken dann zurück, wenn Rechtsgrund für die geleistete Zahlung im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt war; keine Rückwirkung, wenn geleistete Zahlung Gegenstand eines selbständigen Rechtsgeschäfts ist.
- › Ausnahme bei gewinn - und umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen:
 - › aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche gem. § 158 (1) BGB, bei denen im Zeitpunkt der Veräußerung weder feststeht, ob rechtlich in einem der Folgejahre eine Kaufpreisforderung entsteht, noch, wie hoch diese sein wird.
 - › Es ist auf die Realisation des Veräußerungsentgelts abzustellen, da der Veräußerer die Gewinne erst im Zuflusszeitpunkt erzielt.
- › „Earn-Out-Zahlungen“ sind im Streitfall zu behandeln wie andere gewinn - oder umsatzabhängige Kaufpreisforderungen
 - › sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ; Schätzung ihres Kapitalwerts im Veräußerungszeitpunkt nicht möglich.
 - › Unsicherheit rechtfertigt es, „Earn-Out-Zahlungen“ unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von der stichtagsbezogenen Ermittlung des Veräußerungsgewinns auszunehmen.

BFH-Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/ 21 - Versteuerung von „Earn-Out-Zahlungen“ im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (4/ 4)

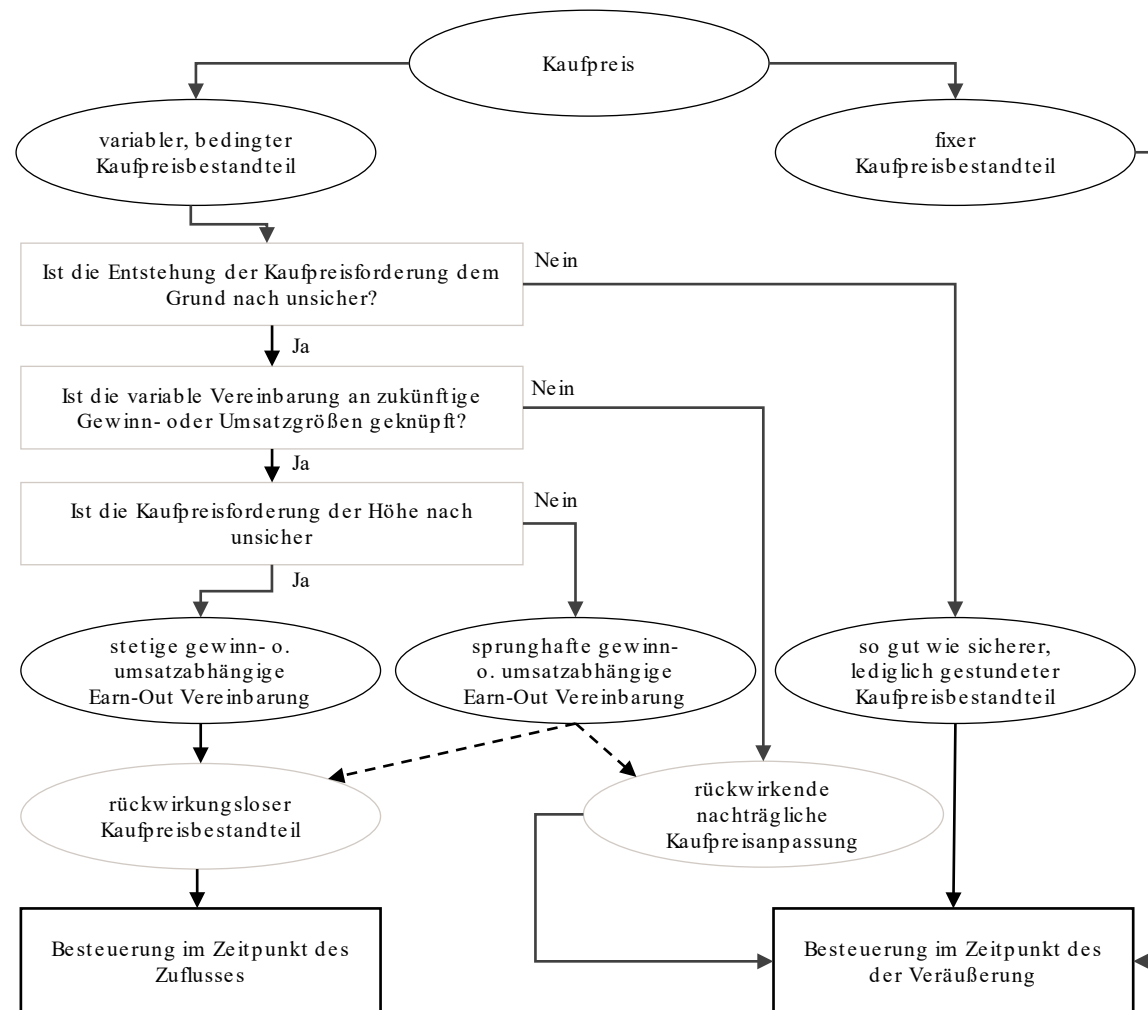


Abb. 1: Feld, Johannes, Kategorisierung von Earn-Out Vereinbarungen in rückwirkende und rückwirkungslose Kaufpreisbestandteile, FR 2023, 647.

Konsequenzen für den Streitfall und die Praxis:

- › BFH folgt Urteil vom 19.12.2018 – IR 71/ 16 zu gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisforderungen bei Kapitalgesellschaften.
- › Mangels Rückbezug der Earn-out Zahlungen im Streitfall für Steuerpflichtige M günstiger Veräußerungsverlust in 2010; in der Praxis kann nachgelagerte Besteuerung zu Verwerfungen führen.
- › Keine Tarifbegünstigung nach § 34 EStG für nachträgliche Betriebseinnahmen; allerdings gilt das Teileinkünfteverfahren bzw. §8b KStG (in jeweils gültiger Fassung).
- › keine Gewerbesteuer auf nachträgliche Betriebseinnahmen i.S.d. § 24 (2) EStG.
- › Nachträgliche Einkünfte nicht mehr in das Feststellungsverfahren der KG einzubeziehen.
- › Offen gelassen hat der BFH die Behandlung sprunghafter Earn-Out Vereinbarungen.

Diskussion