Urteil vom 25. Februar 2014, X R 10/12

Anwendung der Tarifbegünstigung von Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten bei den Gewinneinkünften

BFH X. Senat

EStG § 34 Abs 2 Nr 4, HGB § 252 Abs 1 Nr 4, EStG VZ 2005 , EStG § 5

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 16. März 2011, Az: 5 K 518/09

Leitsätze

1. "Vergütung" i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG kann jeder Vorteil von wirtschaftlichem Wert sein, den der Steuerpflichtige im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart erzielt.

2. Die gebotene Einschränkung des weiten Tatbestands des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG wird dadurch bewirkt, dass die begünstigten Einkünfte "außerordentliche" sein müssen, wozu auch gehört, dass die Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten eine entsprechende Progressionswirkung typischerweise erwarten lässt. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist auch bei Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen und diese durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, nicht von vornherein ausgeschlossen.

3. Der Ertrag aufgrund der geballten Nachaktivierung von Umsatzsteuer-Erstattungsansprüchen für sechs Jahre, die darauf beruhen, dass der EuGH die gesamte Tätigkeit des Steuerpflichtigen für umsatzsteuerfrei hält, ist bei einem bilanzierenden Gewerbetreibenden als tarifbegünstigte Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten anzusehen.

4. Forderungen, die am maßgebenden Bilanzstichtag vom jeweiligen Schuldner noch bestritten werden, dürfen nicht aktiviert werden.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb bis 2002 als Einzelunternehmer einen Spielsalon mit Geldspielautomaten. Anschließend nahm er eine Betriebsaufspaltung vor und führte das Einzelunternehmen als Besitzunternehmen fort. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.

2 Für die Jahre 1997 bis 2002 waren die gegen den Kläger ergangenen Umsatzsteuer-Festsetzungen im Hinblick auf die seinerzeit umstrittene Umsatzsteuerpflicht der Umsätze mit Geldspielautomaten zunächst nicht bestandskräftig geworden. Im Jahr 2005 wurde höchstrichterlich geklärt, dass derartige Umsätze nach damaliger Rechtslage von der Umsatzsteuer befreit waren (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 17. Februar 2005 Rs. C-453, 462/02 --Linneweber und Akritidis--, Slg. 2005, I-1131; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Mai 2005 V R 7/02, BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617). Für den Kläger ergab sich hieraus für die Jahre 1997 bis 2002 ein Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch von 72.192,94 €, der im Jahr 2006 oder später an ihn ausgezahlt wurde.

3 Im Anschluss an eine Außenprüfung aktivierte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Erstattungsanspruch im Jahresabschluss zum 31. Dezember des Streitjahrs 2005 und legte dem angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2005 einen Gewinn von 95.945 € zugrunde.

4 Der Kläger akzeptierte im Laufe des anschließenden Einspruchs- und Klageverfahrens zwar die Nachaktivierung als solche, vertrat aber die Auffassung, es handele sich um eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit, die nach § 34 Abs. 1, 2 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes führen müsse.

5 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem Urteil aus, der Kläger hätte die Möglichkeit gehabt, die streitige Umsatzsteuer jeweils jährlich als Forderung zu aktivieren, so dass es im Jahr 2005

nicht zu einer Zusammenballung von Einkünften gekommen wäre. Ohnehin sei § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG bei Bilanzierenden nicht anwendbar.

6 Mit seiner Revision verweist der Kläger darauf, dass eine Aktivierung streitiger Forderungen nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung ausgeschlossen sei. Zwar sei die Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG auf bilanzierende Steuerpflichtige in der älteren Rechtsprechung abgelehnt worden. In einer neueren Entscheidung habe der BFH diese Vorschrift jedoch angewendet, wenn eine zuvor streitige Forderung, die sich auf mehrere Jahre beziehe, nach einem erfolgreich geführten Rechtsstreit geballt zufließe (Urteil vom 14. Dezember 2006 IV R 57/05, BFHE 216, 247, BStBl II 2007, 180). Zwar habe der dortige Kläger seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt; die Progressionswirkung, die § 34 EStG abmildern wolle, sei aber unabhängig davon, ob die zuvor streitige Forderung geballt zufließe oder ob sie geballt nachzuaktivieren sei.

7 Im vorliegenden Fall sei die erstattete Umsatzsteuer als "Vergütung" anzusehen. Wirtschaftlich gesehen handele es sich um ein nachträgliches Zusatzentgelt für die vom Kläger in den Jahren 1997 bis 2002 erbrachten Leistungen. Er aktiviere letztlich keinen Steuererstattungsanspruch; vielmehr habe sich nachträglich herausgestellt, dass das Entgelt, das er von seinen Kunden vereinnahmt habe, wegen des Wegfalls der Umsatzsteuerbelastung höher gewesen sei als ursprünglich angenommen. Daher sei das buchhalterische Gegenkonto zur Aktivierung des Erstattungsanspruchs ein Erlöskonto gewesen. Im Gegensatz zur geballten Realisierung stiller Reserven oder von Gewinnen aus schwebenden Geschäften sei das Anfallen von Einkünften aus dem erfolgreichen Abschluss eines mehrere Jahre betreffenden Rechtsstreits vom Steuerpflichtigen kaum zu gestalten oder zu beeinflussen.

8 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 23. März 2009 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 10. Dezember 2008 dahingehend zu ändern, dass auf den nachaktivierten Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch von 72.192,94 € der ermäßigte Steuersatz nach § 34 Abs. 1 EStG angewendet wird.

9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

10 Es verweist darauf, dass Zweck des § 34 EStG die Beseitigung von Härten sei. In Unternehmen verlaufe die Entwicklung aber schon im Normalfall nicht in gleichförmigen Bahnen, so dass stärkere Schwankungen der Ergebnisse durchaus üblich seien. Die Nachaktivierung habe sich im Streitfall nicht auf eine Vergütung, sondern auf eine Steuererstattung bezogen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils sowie der Einspruchsentscheidung und zur antragsgemäßen Herabsetzung der Steuer (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 Entgegen der Auffassung des FG ist der einmalige Ertrag aus der zusammengeballten Aktivierung der Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche tarifbegünstigt zu besteuern. Das vom FG angenommene Aktivierungswahlrecht besteht nicht (dazu unten 1.). Der Umstand, dass der Kläger Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht und diese durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, steht der Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG im Streitfall nicht entgegen (unten 2.). Die Steuererstattungsansprüche stellen auch "Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten" i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG dar (unten 3.).

13 1. Die Auffassung des FG, der Kläger hätte die von ihm geltend gemachten Steuererstattungsansprüche schon laufend zu Zeitpunkten aktivieren können, als sie vom FA noch bestritten worden waren, und so eine progressionserhöhende Zusammenballung verhindern können, steht im Widerspruch zu den einschlägigen handels- und steuerbilanziellen Regelungen und zur ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung.

14 Der Zeitpunkt der Aktivierung von Forderungen bestimmt sich bei buchführenden Gewerbetreibenden nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 des Handelsgesetzbuchs sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Diese Regelung kodifiziert das Realisationsprinzip, das wiederum eine Ausprägung des Vorsichtsprinzips

darstellt. Sie verbietet eine Aktivierung von Steuererstattungsansprüchen und anderen Forderungen, die am maßgebenden Bilanzstichtag vom jeweiligen Schuldner noch bestritten werden (BFH-Urteile vom 15. März 2000 II R 15/98, BFHE 191, 403, BStBl II 2000, 588, unter II.2.b aa, und vom 14. März 2006 VIII R 60/03, BFHE 212, 535, BStBl II 2006, 650, unter II.2., jeweils m.w.N.).

15 Danach war dem Kläger eine Aktivierung der Steuererstattungsansprüche zu einem früheren Zeitpunkt als dem 31. Dezember 2005 aus Rechtsgründen verwehrt (vgl. zum Zeitpunkt der Aktivierung der Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche der Betreiber von Geldspielautomaten auch Senatsurteil vom 31. August 2011 X R 19/10, BFHE 234, 420, BStBl II 2012, 190).

16 2. Im Streitfall steht weder der Umstand, dass der Kläger Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht, noch die Ermittlung dieser Einkünfte durch Betriebsvermögensvergleich der Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG von vornherein entgegen.

17 a) Die Tarifbegünstigung der Einkünfte aus mehrjährigen Tätigkeiten weist bereits eine lange Rechtstradition auf, ist aber in ihren Details mehrfach gesetzlichen Änderungen unterworfen gewesen.

18 Bereits das EStG 1920 vom 29. März 1920 (RGBl I 1920, 359) sah in seinem § 23 die Möglichkeit vor, Einnahmen, die die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit darstellten, auf einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren zu verteilen. Für alle anderen außerordentlichen Einkünfte --insbesondere für Betriebsveräußerungs- oder -aufgabegewinne-- galt hingegen ein ermäßigter Steuersatz. Mit dem EStG 1925 vom 10. August 1925 (RGBl I 1925, 189) wurden die Entlohnungen für mehrjährige Tätigkeiten den anderen außerordentlichen Einkünften gleichgestellt. Für alle diese Einkünfte sah das Gesetz Steuersatzspannen vor, die im Ergebnis die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes in Höhe der Hälfte des regulären Steuersatzes bewirken sollten. An dieser Rechtslage hat zunächst auch § 34 EStG 1934 vom 16. Oktober 1934 (RGBl I 1934, 1005) nichts geändert.

19 Erst das Kontrollratsgesetz (KRG) Nr. 12 vom 11. Februar 1946 (Steuer- und Zollblatt für die Britische Zone 1946, 2) führte wieder eine Differenzierung zwischen den Einkünften aus mehrjähriger Tätigkeit und den anderen außerordentlichen Einkünften ein. Während die letztgenannten Einkünfte im Ergebnis weiterhin nur mit der Hälfte des regulären Grenzsteuersatzes belastet werden sollten, ordnete § 34 Abs. 4 Satz 1 EStG (ab 1955 § 34 Abs. 3 Satz 1 EStG) nunmehr an, dass "Einkünfte, die die Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehrere Jahre erstreckt", der Einkommensteuer zu den gewöhnlichen Steuersätzen unterliegen. Nach Satz 2 dieser Regelung bestand jedoch ein Wahlrecht, diese Einkünfte auf die --höchstens drei-- Jahre zu verteilen, in deren Verlauf sie erzielt wurden. Diese Gesetzesfassung blieb bis einschließlich 1989 unverändert.

20 Das Steuerreformgesetz (StRG) 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl I 1988, 1093) ersetzte den Begriff der "Entlohnung" durch den --weiter gefassten-- der "Vergütung", ordnete eine Milderung der Progressionswirkung dadurch an, dass die zusätzliche Einkommensteuer, die sich für ein Drittel der Einkünfte aus mehrjähriger Tätigkeit ergeben würde, verdreifacht wurde ("Drittel-Regelung"), und gestaltete das bisherige Wahlrecht in eine zwingende Regelung um. Seit dem Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) werden erstmals seit 1945 wieder alle außerordentlichen Einkünfte gleichbehandelt; die "Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten" sind in den abschließenden Katalog der außerordentlichen Einkünfte (§ 34 Abs. 2 EStG) aufgenommen worden. Die Möglichkeit zur Inanspruchnahme des "halben Steuersatzes" besteht --abgesehen von der mit Wirkung ab 2001 eingeführten Ausnahmevorschrift des § 34 Abs. 3 EStG-- für außerordentliche Einkünfte nicht mehr; vielmehr gilt für alle diese Einkünfte eine --zunächst antragsgebundene, ab 2001 jedoch zwingende-- "Fünftel-Regelung", nach der die zusätzliche Einkommensteuer, die sich für ein Fünftel dieser Einkünfte ergeben würde, verfünffacht wird.

21 b) In der Entwicklung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu den dargestellten gesetzlichen Tatbeständen lassen sich die folgenden Phasen unterscheiden:

22 aa) Der Reichsfinanzhof (RFH), dessen Entscheidungen diejenigen Fassungen des EStG 1925 und EStG 1934 betrafen, die auch Entlohnungen für mehrjährige Tätigkeiten durch Anwendung des "halben Steuersatzes" in erheblichem Umfang begünstigten, vertrat von Beginn an eine sehr einschränkende Auslegung. Er führte aus, zwar sei der Wortlaut dieses Tatbestands außerordentlich weit; der Entstehungsgeschichte --insbesondere den Materialien zum EStG 1920, in denen beispielhaft Künstler, Schriftsteller und Wissenschaftler genannt seien, die ihre ganze Arbeitskraft über mehrere Jahre hinweg einem einzigen Werk widmeten, die Gegenleistung aber erst nachträglich in einer Summe erhielten-- sei jedoch zu entnehmen, dass der Anwendungsbereich beschränkt sein solle (RFH-Urteile vom 16. Dezember 1931 VI A 1277/31, RStBl 1932, 169, und vom 18. August 1933 VI A 529/32,

RStBl 1933, 1194). Ohne diese einschränkende Auslegung würde es bei Freiberuflern, die ihre Einkünfte weitgehend selbst steuern könnten, häufig zu einer Aufspaltung der Vergütungen mit dem Ziel kommen, auch laufende Einkünfte durch bestimmte Gestaltungen in die Begünstigung einzubeziehen. Dies würde zu "untragbaren Schwierigkeiten bei der Steuerermittlung und zu endlosen Meinungsverschiedenheiten" führen (RFH-Urteil vom 21. September 1944 IV 139/43, RStBl 1944, 748).

23 Hiervon ausgehend entwickelte der RFH zu den Gewinneinkünften die Formel, der ermäßigte Steuersatz sei bei Einkünften aus mehrjähriger Tätigkeit nur dann anwendbar, wenn der Steuerpflichtige neben dieser Tätigkeit im Wesentlichen keine weitere Tätigkeit ausgeübt oder es sich um eine von der sonstigen Berufstätigkeit des Steuerpflichtigen klar abgrenzbare Tätigkeit gehandelt habe (RFH-Urteil vom 24. April 1929 VI A 1035/28, RStBl 1929, 392). Diese Formel ist in erster Linie herangezogen worden, um die Begünstigung der Einkünfte aus mehrjähriger Tätigkeit zu versagen; hingegen ist in der veröffentlichten RFH-Rechtsprechung keine Entscheidung ersichtlich, in der die genannten Ausnahme-Voraussetzungen einmal bejaht worden wären.

24 bb) Nachdem das KRG Nr. 12 mit Wirkung ab 1946 den Umfang der Begünstigungswirkung erheblich vermindert hatte (statt Gewährung des halben Steuersatzes nur noch Verteilung auf bis zu drei Jahre), vertrat der Lohnsteuersenat des BFH die Auffassung, die zu der früheren Rechtslage entwickelten strengen Anforderungen könnten nicht ohne Weiteres auf die mit neuen Rechtsfolgen versehene Vorschrift übertragen werden, die weitaus weniger Spielräume für "Missbräuche" biete als die frühere Fassung. Vor diesem Hintergrund ließ es der VI. Senat bei Arbeitnehmern ausreichen, wenn "wirtschaftliche Gründe" dafür gegeben seien, dass Arbeitslohn für mehrere Jahre in einer Summe gezahlt werde (ständige Rechtsprechung seit dem BFH-Urteil vom 8. März 1957 VI 32/56 U, BFHE 64, 496, BStBl III 1957, 185).

25 Vor allem der IV. Senat des BFH hielt demgegenüber ungeachtet der Gesetzesänderung unverändert an den vom RFH entwickelten, den Wortlaut des § 34 Abs. 3 EStG 1955 einschränkenden Voraussetzungen fest und grenzte sich ausdrücklich von den Erleichterungen ab, die der Lohnsteuersenat für Arbeitnehmer gewährte (BFH-Urteil vom 10. Mai 1961 IV 170/58 U, BFHE 73, 236, BStBl III 1961, 354; ausführlich, auch zum Nachstehenden, BFH-Urteil vom 10. Mai 1961 IV 275/59 U, BFHE 73, 730, BStBl III 1961, 532; ferner BFH-Urteile vom 28. Juni 1973 IV R 77/70, BFHE 110, 34, BStBl II 1973, 729; vom 22. Mai 1975 IV R 33/72, BFHE 116, 136, BStBl II 1975, 765, und vom 15. Februar 1990 IV R 13/89, BFHE 160, 229, BStBl II 1990, 621). Insbesondere bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, aber auch bei Einkünften aus selbständiger Arbeit sei es --anders als bei Arbeitnehmern-- nicht außergewöhnlich, dass in den laufenden Einkünften neben gleichmäßigen auch zufällige und schwankende Einnahmen enthalten seien. Der selbständig Tätige sei in seinen finanziellen und wirtschaftlichen Dispositionen frei und unabhängig. Darüber hinaus betonte die Rechtsprechung auch weiterhin, dass eine Lockerung der vom RFH entwickelten Anforderungen die Möglichkeit missbräuchlicher Gestaltungen mit sich bringen würde. Der I. Senat des BFH hat sich dem mit der Maßgabe angeschlossen, dass Entlohnungen für mehrjährige Tätigkeiten nur dann als außerordentliche Einkünfte anzusehen seien, wenn sie sich zusätzlich zu ihrer Mehrjährigkeit noch durch andere Merkmale von den übrigen Einkünften unterschieden (Urteil vom 17. Februar 1993 I R 119/91, BFH/NV 1993, 593). Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat diese Rechtsprechung als Frage der Auslegung einfachen Rechts verfassungsrechtlich nicht beanstandet (Beschluss vom 10. Februar 1986 1 BvR 1097/85, Deutsche Steuer-Zeitung/Eildienst 1986, 101).

26 Soweit ersichtlich, hat der BFH bei den Gewinneinkünften bis in das Jahr 1993 hinein in keinem einzigen Fall die Begünstigung von Entlohnungen für mehrjährige Tätigkeiten gewährt.

27 cc) Die dritte, gegenwärtig noch andauernde Phase der Rechtsprechungsentwicklung, die in etwa zeitgleich mit der Erweiterung des Gesetzeswortlauts ("Vergütungen" statt "Entlohnungen") einsetzte, ist dadurch gekennzeichnet, dass die bereits vom RFH entwickelten Ausnahme-Fallgruppen, in denen bei den Gewinneinkunftsarten eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten überhaupt nur angenommen werden kann, erstmals praktisch werden, und zudem weitere Ausnahme-Fallgruppen entwickelt werden.

28 Zunächst bejahte der I. Senat des BFH erstmals die Voraussetzungen einer "abgrenzbaren Tätigkeit" bei einem Bezieher freiberuflicher Einkünfte und gewährte dadurch die Steuerermäßigung (Urteil vom 6. Oktober 1993 I R 98/92, BFH/NV 1994, 775). In dem zugrunde liegenden Fall war der Steuerpflichtige als Hochschulassistent (Arbeitnehmer) mit der Entwicklung von Computer-Hardware befasst. Daneben entwickelte er während eines zweijährigen Zeitraums freiberuflich eine Steuerplanungs-Software, die er schließlich für einen Einmalbetrag verkaufte.

29 Darüber hinaus gewährte der XI. Senat die Begünstigung in einem Fall, in dem ein Bezieher von Einkünften aus

selbständiger Arbeit eine einmalige Sonderzahlung für langjährige Dienste erzielte, die er auf der Grundlage einer arbeitnehmerähnlichen Stellung geleistet hatte (Urteil vom 7. Juli 2004 XI R 44/03, BFHE 208, 110, BStBl II 2005, 276). Der XI. Senat begründete dies damit, dass in derartigen Fällen kein hinreichender Anlass für die Anwendung der Restriktionen bestehe, die sonst berechtigterweise für Gewinneinkünfte gelten.

30 Schließlich hat der IV. Senat die Begünstigung einem freiberuflich tätigen Psychotherapeuten gewährt, der seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte und von der kassenärztlichen Vereinigung im Streitjahr neben laufenden Einnahmen eine --die laufenden Jahreseinnahmen deutlich übersteigende-- Nachzahlung für sechs Jahre erhielt, die im Anschluss an ein Grundsatzurteil des Bundessozialgerichts auf einer Neuordnung der Punktbewertung beruhte (BFH-Urteil in BFHE 216, 247, BStBl II 2007, 180). Zur Begründung führte der IV. Senat aus, § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG solle bewirken, dass die steuerliche Belastung bei Einkünften, die dem Steuerpflichtigen für eine mehrjährige Tätigkeit zuflössen, möglichst nicht höher sei, als wenn ihm in jedem Jahr ein Anteil zugeflossen wäre. Deshalb setze die Begünstigung voraus, dass die Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten eine entsprechende Progressionswirkung typischerweise erwarten lasse. Dies sei "jedenfalls" dann der Fall, wenn eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit aufgrund einer vorangegangenen rechtlichen Auseinandersetzung zusammengeballt zufließe (zustimmend H 34.4 der Einkommensteuer-Hinweise "Gewinneinkünfte"; kritisch hingegen Sieker, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34 Rz B 131, die in derartigen Fällen lediglich Billigkeitsmaßnahmen zulassen will).

31 Demgegenüber hat sich der III. Senat des BFH jüngst eher kritisch zu der vorstehend dargestellten neuen Fallgruppe geäußert und ausgeführt, bei Freiberuflern sei an der Einschränkung des Gesetzeswortlauts festzuhalten, weil sonst erhebliche Teile der berufsüblich erzielten Einkünfte nicht dem Regelsteuersatz unterliegen würden, was diese Personengruppe gegenüber anderen Steuerpflichtigen privilegieren würde (Urteil vom 30. Januar 2013 III R 84/11, BFHE 240, 156, Verfassungsbeschwerde unter dem Az. 2 BvR 971/13 anhängig).

32 Der erkennende Senat hat --außerhalb der Gewinneinkunftsarten-- auch eine einmalige Kapitalabfindung aus einem Versorgungswerk (Einkünfte nach § 22 Nr. 1 EStG) in den Anwendungsbereich des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG einbezogen, selbst wenn daneben noch laufende Altersbezüge zufließen (Urteil vom 23. Oktober 2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58, unter II.6.).

33 c) Der erkennende Senat hält mit der überkommenen Rechtsprechung eine Einschränkung des eher weit geratenen Wortlauts des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG für grundsätzlich geboten und angesichts des Umstands, dass § 34 EStG ausdrücklich nur "außerordentliche" Einkünfte umfasst, auch für gerechtfertigt. Er schließt sich jedoch der neueren Rechtsprechung des IV. Senats des BFH an, wonach die genannte Vorschrift "jedenfalls" dann anzuwenden ist, wenn eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit aufgrund einer vorangegangenen rechtlichen Auseinandersetzung atypisch zusammengeballt zufließt. Ob es sich um eine ausschließliche oder eine abgrenzbare Sondertätigkeit handelt, ist in derartigen Fällen unerheblich, weil diejenigen Gesichtspunkte, die im Regelfall für eine einschränkende Auslegung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG sprechen, in dieser Fallgruppe nicht zum Tragen kommen.

34 So sind in Bezug auf Einkünftebestandteile, die erst durch die Führung eines Rechtsstreits realisiert werden können, auch Bezieher von Gewinneinkünften nicht "unabhängig und frei" (so die Formulierung im BFH-Urteil in BFHE 73, 730, BStBl III 1961, 532). Die in der Rechtsprechung mitunter in den Vordergrund gerückten Gestaltungs- und Missbrauchsmöglichkeiten bestehen daher in derartigen Fällen nicht. Ob eine bestimmte Einnahme erst nach Führung eines Rechtsstreits realisierbar ist, ist für den Steuerpflichtigen regelmäßig ebensowenig disponibel wie der --je nach Gewinnermittlungsart entweder durch das Zufluss- oder das Realisationsprinzip vorgegebene-- Zeitpunkt der letztendlichen einkommensteuerlichen Erfassung dieser Einnahme.

35 Zwar sind Einnahmen, deren Höhe im Vergleich der einzelnen Jahre in Abhängigkeit vom wirtschaftlichen Erfolg des Steuerpflichtigen schwankt, bei den Gewinneinkünften nicht ungewöhnlich. Bei den hier zu beurteilenden Umsatzsteuer-Erstattungen tritt aber nicht nur im Einzelfall, sondern "typischerweise" (vgl. BFH-Urteil in BFHE 216, 247, BStBl II 2007, 180, unter II.3.a) eine Progressionswirkung ein. Es handelt sich um einmalig anfallende Erträge, die sich für jedes verfahrensrechtlich noch offene Jahr auf 16 % des seinerzeitigen Umsatzes belaufen. In den bisher von den Finanzgerichten entschiedenen Fällen, die die Behandlung der aufgrund des EuGH-Urteils gewährten einmaligen Umsatzsteuer-Erstattungen zum Gegenstand hatten, waren jeweils die Umsatzsteuer-Festsetzungen für sechs bis acht Veranlagungszeiträume noch nicht bestandskräftig (vgl. die Nachweise zur instanzgerichtlichen Rechtsprechung unter 3.a). Die Erstattungen beliefen sich in diesen Fällen also insgesamt auf 96 bis 128 % des gewöhnlichen Umsatzes aus der Haupttätigkeit. Es bedarf keiner näheren Ausführungen, dass ein zusätzlicher

Gewinn in Höhe von etwa 100 % eines Jahres *umsatzes* nicht nur im Einzelfall, sondern typischerweise zu erheblichen Progressionswirkungen führt.

36 Auch droht dadurch, dass die Tarifvergünstigung in derartigen Fällen gewährt wird, keine übermäßige Komplizierung, weil die Zusammenballung von Einnahmen aufgrund eines vorangegangenen Rechtsstreits ohne Weiteres feststellbar und für die Finanzverwaltung überprüfbar ist. Die Darlegungs- und Feststellungslast liegt ohnehin beim Steuerpflichtigen, der die Anwendung einer Tarifbegünstigung begehrt.

37 d) § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG ist --sofern die tatbestandlichen Voraussetzungen erfüllt sind und im Einzelfall kein Grund für eine einschränkende Auslegung gegeben ist-- auch zugunsten der Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb anwendbar, was mit der Auffassung der Finanzverwaltung übereinstimmt (vgl. R 34.4 Abs. 1 Satz 1 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 2012; ebenso Horn in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 34 EStG Rz 60; Blümich/Lindberg, § 34 EStG Rz 49; Sieker, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 34 Rz B 125).

38 Dem Wortlaut dieser Vorschrift lässt sich keine Beschränkung ihres Anwendungsbereichs auf bestimmte Einkunftsarten entnehmen. Eine "Vergütung" kann auch bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb anfallen. Auch zeigt eine systematische Betrachtung, dass die anderen Nummern des in § 34 Abs. 2 EStG enthaltenen Katalogs der außerordentlichen Einkünfte unabhängig von der Einkunftsart anzuwenden sind. Gründe, die eine unterschiedliche Behandlung der Einkunftsarten im Anwendungsbereich des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG rechtfertigen könnten, sind daher nicht ersichtlich.

39 Nach der Rechtsprechung des BVerfG kann allein die systematische Unterscheidung verschiedener Einkunftsarten durch den Gesetzgeber eine Ungleichbehandlung in den Rechtsfolgen noch nicht rechtfertigen. Vielmehr müssen unterschiedliche Rechtsfolgen ihre Rechtfertigung in besonderen sachlichen Gründen finden (Beschluss vom 30. September 1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, unter B.I.2.). Jedenfalls in der Fallgruppe "Zusammenballung von Einkünften infolge eines vorangegangenen Rechtsstreits" unterscheiden sich die Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb aber nicht in entscheidungserheblicher und eine Ungleichbehandlung rechtfertigender Weise von Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen.

40 Soweit einigen älteren Entscheidungen des IV. Senats (Urteile in BFHE 73, 236, BStBl III 1961, 354, und vom 2. August 1962 IV 177/62, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1963, 99) die Auffassung zu entnehmen sein sollte, die Steuerermäßigung für mehrjährige Tätigkeiten sei zugunsten von Gewerbetreibenden generell nicht anwendbar, wäre dies zum einen durch die neuere Rechtsprechung des IV. Senats (vgl. Urteil in BFHE 216, 247, BStBl II 2007, 180) überholt, auch wenn der IV. Senat eine Anwendbarkeit auf Gewerbetreibende bisher nicht ausdrücklich bejaht hat. Er verwendet aber deutlich weiter gefasste Obersätze als sie noch der Entscheidung in BFHE 73, 236, BStBl III 1961, 354 zugrunde lagen. Zum anderen hat der Gesetzgeber mit dem StRG 1990 den zuvor verwendeten Begriff der "Entlohnung" --den man mit guten Gründen auf bezogenen Arbeitslohn und allenfalls noch die Einnahmen freiberuflich Tätiger beschränken konnte-- durch den umfassenderen der "Vergütungen" ersetzt, der prinzipiell eine Offenheit für sämtliche Einkunftsarten aufweist.

41 e) Auch wenn den bisherigen Entscheidungen, in denen die Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG auf Bezieher von Gewinneinkünften zugelassen worden ist, jeweils Fälle zugrunde lagen, in denen der Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt worden ist, wird dadurch eine Anwendung auch zugunsten Bilanzierender nicht ausgeschlossen. Soweit Teile der Literatur --ohne Nachweis-- die Auffassung vertreten, die "ständige Rechtsprechung" schließe eine Anwendung auf bilanzierende Steuerpflichtige aus (so Schmidt/Wacker, EStG, 32. Aufl., § 34 Rz 38), kann dies anhand der veröffentlichten Entscheidungen nicht nachvollzogen werden. Insbesondere ist die Versagung der Tarifbegünstigung im BFH-Urteil in BFHE 110, 34, BStBl II 1973, 729 --der Kläger war ein Wirtschaftsprüfer, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelte-- nicht etwa auf die Gewinnermittlungsart gestützt worden, sondern darauf, dass der dortige Kläger nach Auffassung des BFH keine sich von seiner übrigen Betätigung unterscheidende "Sondertätigkeit" ausgeübt hatte. Die Finanzverwaltung, die zunächst ebenfalls die Auffassung vertreten hatte, § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG sei auf die Gewinneinkunftsarten nur bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung anwendbar (R 34.4 Abs. 3 EStR 2005), hat dies seit den EStR 2008 nicht mehr wiederholt.

42 Für die Gleichbehandlung der Gewinneinkunftsarten gelten insoweit dieselben Argumente, die auch für eine Einbeziehung von Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb in den Anwendungsbereich des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG sprechen (vgl. oben d): Der Wortlaut dieser Norm enthält keine Differenzierung zwischen den Gewinnermittlungsarten; die anderen Nummern des in § 34 Abs. 2 EStG enthaltenen Katalogs sind unabhängig von der Gewinnermittlungsart anzuwenden. Gründe, die eine unterschiedliche Behandlung der Gewinnermittlungsarten

im Anwendungsbereich der genannten Vorschrift rechtfertigen könnten, sind daher nicht ersichtlich (gleicher Ansicht HHR/Horn, § 34 EStG Rz 65 a.E.; Graf in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 34 Rz 111; Sieker, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 34 Rz B 126; Fink, Neue Wirtschafts-Briefe Fach 3, S. 14721, 14724; a.A. Mellinghoff in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 34 Rz 26).

43 Zwar mag es sein, dass die Grundsätze der Bilanzierung --insbesondere die Pflicht zur Aktivierung von Forderungen und zur Gewinnrealisierung bei teilfertigen Leistungen-- Gewinnschwankungen in etwas größerem Maße vermeiden können als dies bei Anwendung des reinen Zuflussprinzips möglich ist. Im Streitfall war der Kläger aber durch ein Aktivierungsverbot an der jährlichen Realisierung der Gewinne aus den streitig gewesenen Forderungen gehindert (siehe oben 1.). Jedenfalls im Anwendungsbereich eines derartigen Aktivierungsverbots besteht im Hinblick auf die Möglichkeit des Anfalls zusammengeballt zu versteuernder Einkünfte kein Unterschied zwischen den Gewinnermittlungsarten.

44 Daran ändert der Einwand des FA nichts, Steuererstattungen seien für einen Gewerbetreibenden nicht außergewöhnlich. Vorliegend handelt es sich nicht um eine gewöhnliche Steuererstattung, sondern um einen zusammengeballten ("außerordentlichen") Ertrag, der daraus resultiert, dass aufgrund der Europarechtswidrigkeit der entsprechenden Vorschrift des deutschen Umsatzsteuerrechts die Gesamtbetätigung des Steuerpflichtigen als umsatzsteuerfrei angesehen wird und dies nachträglich Auswirkungen auf die Höhe der Umsatzsteuer zahlreicher noch offener Veranlagungszeiträume hat. Eine solche Steuererstattung beruht nicht auf den --als üblich anzusehenden-- unterschiedlichen Rechtsauffassungen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde in den sich während einer Betriebsprüfung typischerweise stellenden Einzelfragen, sondern auf einer grundlegenden umsatzsteuerrechtlichen Neubeurteilung der gesamten Tätigkeit des Steuerpflichtigen.

45 3. Die Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche stellen "Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten" i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG dar.

46 a) Insbesondere handelt es sich um eine "Vergütung".

47 aa) Eine Definition dieses Tatbestandsmerkmals findet sich weder im Gesetz noch in der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung. In der Literatur wird vertreten, als Vergütungen kämen alle Vorteile von wirtschaftlichem Wert in Betracht, die der Steuerpflichtige im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart erziele (so HHR/Horn, § 34 EStG Rz 61).

48 Dem schließt sich der erkennende Senat an. Die damit verbundene weite Auslegung des Begriffs der "Vergütung" findet im Rahmen der Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG dadurch ihr Korrektiv, dass weiterhin die "Außerordentlichkeit" der Einkünfte erforderlich ist (vgl. die Ausführungen unter 2.c), wozu auch eine typischerweise eintretende Progressionswirkung gehört.

49 bb) Danach ist der im Streitfall vom Kläger geballt zu aktivierende Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch als "Vergütung" anzusehen.

50 (1) In der Rechtsprechung der Instanzgerichte wird dies zu Fallkonstellationen, die derjenigen des Streitfalls entsprechen, allerdings unter Verweis darauf, dass die gegen die Finanzbehörde gerichteten Zahlungsansprüche kein Entgelt, sondern eine Steuererstattung betreffen, als nicht erfüllt angesehen (FG Düsseldorf, Urteil vom 16. April 2009 11 K 1764/08 F, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 1568, rkr.; FG Münster, Urteil vom 20. Oktober 2011 6 K 2201/09 F, EFG 2012, 124, rkr.; zustimmend Schmidt/Wacker, a.a.O., § 34 Rz 40; Blümich/Lindberg, § 34 EStG Rz 51). Nach der Gegenauffassung ist darauf abzustellen, dass die Nachzahlung bei objektiver Betrachtung einen Teil des Entgelts darstellt, das der Kläger für die von ihm erbrachten Leistungen zu beanspruchen hatte (Niedersächsisches FG, Urteil vom 14. Dezember 2011 3 K 457/10, EFG 2012, 931, Rev. III R 5/12).

51 (2) Nach Auffassung des erkennenden Senats folgt schon aus dem zugrunde zu legenden weiten Vergütungsbegriff, dass auch eine Umsatzsteuer-Erstattung als Vergütung anzusehen sein kann.

52 Vorliegend wäre aber auch der --engere-- Begriff des "Entgelts" erfüllt: "Entgelt" ist gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Nach der vom FA ursprünglich vertretenen umsatzsteuerrechtlichen Rechtsauffassung hatte der Kläger eine Zahlung in Höhe von 116 €, die er von seinen Kunden erhalten hatte, aufzuteilen in einen Entgeltanteil von 100 € und einen Umsatzsteueranteil von 16 € (beim damaligen Umsatzsteuersatz von 16 %). Bei objektiv

zutreffender Betrachtung stellte jedoch die Gesamtzahlung von 116 € aufgrund der Umsatzsteuerfreiheit der vom Kläger erbrachten Leistungen --umsatzsteuerrechtlich und wirtschaftlich-- Entgelt dar. Daher wurde der ursprüngliche, rechtsirrige Zugriff des FA auf einen Teil des Entgelts später rückgängig gemacht, indem das volle Entgelt an den Kläger geleitet wurde, auch wenn dies abwicklungstechnisch dadurch geschah, dass dem Kläger Umsatzsteuer erstattet wurde, die das FA --weil es sich eben nicht um Umsatzsteuer, sondern um Entgelt handelte-- niemals hätte erheben dürfen. Zutreffend weist der Kläger darauf hin, dass dies buchungstechnisch nur auf einem Erlöskonto erfasst werden konnte.

53 Wollte man dies anders sehen, würde der ursprüngliche Rechtsirrtum des FA, das einen Entgeltbestandteil als Umsatzsteuer angesehen hatte, noch dadurch perpetuiert, dass dieser Entgeltbestandteil auch im Anwendungsbereich der Milderungsvorschrift des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG weiterhin als Steuerbetrag angesehen würde, obwohl sein Entgeltcharakter mittlerweile objektiv feststeht.

54 b) Die Vergütung wurde auch für eine mehrjährige Tätigkeit bezogen. Nach der --allerdings erst ab 2007 und damit noch nicht im Streitjahr 2005 geltenden-- Definition in § 34 Abs. 2 Nr. 4 Halbsatz 2 EStG ist eine Tätigkeit mehrjährig, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst. Dies ist hier der Fall, weil dem Kläger bisher einbehaltene Teile des Entgelts für sechs Jahre seiner betrieblichen Tätigkeit nachgezahlt werden.

55 Allein der Umstand, dass sich die zusammengeballt zu versteuernde Vergütung aus mehreren Beträgen zusammensetzt, die jeweils einem bestimmten Einzeljahr zugerechnet werden können, steht der Annahme einer "mehrjährigen" Tätigkeit nicht entgegen (BFH-Urteil in BFHE 216, 247, BStBl II 2007, 180, unter II.3.b). So liegt es auch hier: Abzustellen ist nicht auf den einzelnen Umsatz, für den das Entgelt --in Gestalt einer Umsatzsteuererstattung-- nun nachträglich realisiert wird, sondern auf die geballte Realisierung der während eines insgesamt sechsjährigen Zeitraums erzielten Entgelt-Anteile.

56 c) Soweit dem Senatsurteil in BFHE 234, 420, BStBl II 2012, 190, das sich ausschließlich mit dem Zeitpunkt der Aktivierung der Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche, nicht aber mit der Anwendbarkeit des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG befasst hat, eine andere Auffassung entnommen werden könnte, hält der Senat daran nicht fest.

57 4. Der VIII. Senat des BFH hat kürzlich entschieden, dass § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG auf Erstattungszinsen nach § 233a der Abgabenordnung nicht anzuwenden ist (Urteil vom 12. November 2013 VIII R 36/10, Deutsches Steuerrecht 2014, 316, unter II.3.). Diese Entscheidung ist für die Beurteilung des vorliegenden Falles indes ohne Bedeutung, weil der nachaktivierte Betrag sich nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG ausschließlich auf einen Steuererstattungsanspruch, nicht aber auf Erstattungszinsen bezieht.

58 Das FG hat festgestellt, dass die Beteiligten über die Behandlung eines "Umsatzsteuererstattungsanspruchs" streiten. Verfahrensrügen sind gegen das --ausschließlich aus materiell-rechtlichen Gründen angefochtene-- finanzgerichtliche Urteil nicht erhoben worden. Im Übrigen lässt sich weder den Steuerakten --soweit sie dem erkennenden Senat vorgelegt worden sind-- noch dem Vorbringen der Beteiligten im Einspruchs-, Klage-, Beschwerde- und Revisionsverfahren ein Anhaltspunkt dafür entnehmen, dass der Rechtsstreit auch die Behandlung von Erstattungszinsen betreffen könnte.

59 5. Die Ermittlung der festzusetzenden Steuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2, § 121 Satz 1 FGO dem FA übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de