
Datum: 21.01.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 5303/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0121.4K5303.01.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Kläger.

Tatbestand

- Strittig ist zwischen den Beteiligten, ob an den Kläger geleistete Ablösungszahlungen i. H. von ...,-- DM für den Verzicht auf die Ausübung eines ihm zustehenden Andienungs- und Vorkaufsrechts zu dessen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit des Jahres 1998 gehören oder im Rahmen einer anderen Einkunftsart steuerpflichtig zugeflossen sind. 1 2
- Der Kläger ist Aktionär und war Vorstandsmitglied der B. AG mit Sitz in C. (im folgenden kurz: AG). Die AG ist durch eine im Jahre 0000 erfolgte formwechselnde Umwandlung der am 00.00.0000 erstmals in das Handelsregister eingetragenen B1. GmbH (im folgenden kurz: GmbH) hervorgegangen. Der Kläger war seit dem 00.00.0000 einer von zwei Geschäftsführern der GmbH und an dieser seit dem 00.00.0000 mit einer Stammeinlage von nominell ...,-- DM mit 3 % als Gesellschafter beteiligt (Gesamtkapital der GmbH seinerzeit: ...,-- DM). Mit Kaufvertrag vom 00.00.0000 erwarb der Kläger weitere Geschäftsanteile i.H.v. nominell ...,-- DM = 2,5 % hinzu, so dass er mit insgesamt 5,5 % (nominell ...,-- DM) am Stammkapital der GmbH beteiligt war. 3
- Nach § 2 des GmbH-Gesellschaftsvertrages war Gegenstand der Gesellschaft "der Betrieb eines Unternehmens zur Herstellung und zum Vertrieb von Produkten zur Umsetzung der ... sowie auch zur Umsetzung weiterer ... Technologien". 4
- Die Verfügung über Gesellschaftsanteile der GmbH unterlag Einschränkungen, die in § 15 des GmbH-Gesellschaftsvertrages wie folgt geregelt waren: 5

"1. Veräußerung, Abtretung und Belastung von Geschäftsanteilen oder Teilen davon sowie die Abtretung von Gewinnbezugsrechten bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Zustimmung der Gesellschafterversammlung. Der Beschluss ist mit mehr als 75 % der abgegebenen Stimmen zu fassen. Mit dem Zustimmungsbeschluss verzichten die Gesellschafter auf die Andienungspflicht gem. Abs. 3. Die Wirkung des Verzichtes ist nur gegeben, wenn die Veräußerung innerhalb von sechs Monaten nach Beschlussfassung erfolgt. Der Zustimmung bedürfen auch die ganze oder teilweise Veräußerung oder Belastung von Gewinnbezugsrechten oder von anderen Rechten aus einem Geschäftsanteil (z.B. Abfindung), die Begründung von Unterbeteiligungen, Treuhandschaften oder Stimmrechtsbindungsverträgen.

2. Der Zustimmung bedarf es nicht, soweit Geschäftsanteile an Ehegatten oder Abkömmlinge eines Gesellschafters oder an andere Gesellschafter veräußert oder übertragen werden, sofern der neue Gesellschafter sich allen in diesem Vertrag getroffenen Bestimmungen unterwirft und nach der Verfügung insgesamt mit weniger als 50 % am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt ist. Für Herrn I. und Herrn K. gilt das vorstehend Gesagte bis zum 31.12.1999 mit der Einschränkung, dass sie nach der Übertragung noch mit mindestens 5 % am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt sind.

3. Beabsichtigt ein Gesellschafter, seinen Geschäftsanteil oder einen Teil davon an andere als die in Abs. 2 Genannten zu veräußern, so ist er verpflichtet, seinen Geschäftsanteil zunächst den übrigen Gesellschaftern unter Angabe des Kaufpreises und der Kaufbedingungen durch eingeschriebenen Brief zum Erwerb anzubieten. Für die Ausübung des Erwerbsrechtes gelten die für das Vorkaufsrecht nach § 16 getroffenen Regelungen - soweit sie das Verhältnis der Gesellschafter untereinander betreffen - entsprechend. Wenn feststeht, dass das Erwerbsrecht nicht oder nicht fristgerecht ausgeübt worden ist, ist der veräußerungswillige Gesellschafter frei, seinen Anteil unter den Voraussetzungen des § 16 innerhalb einer Frist von sechs Monaten an Dritte zu veräußern. Sollte die Frist fruchtlos verstreichen, lebt die Andienungspflicht wieder auf."

Im Falle des Verkaufs an andere als die nach § 15 Nr. 2 des Vertrages privilegierten Personen 9
hatten die übrigen Gesellschafter ein Vorkaufsrecht, das in § 16 des GmbH-
Gesellschaftsvertrages folgende Bestimmung enthielt:

"1. Ist der veräußerungswillige Gesellschafter nach § 15 Ziff. 1 oder 3 zur Veräußerung 10
berechtigt und verkauft er den Geschäftsanteil an andere als die in § 15 Abs. 2 genannten
Personen, so steht den übrigen Gesellschaftern ein Vorkaufsrecht gemäß §§ 504 ff BGB zu.
Der veräußerungswillige Gesellschafter hat den Inhalt des mit dem Erwerber geschlossenen
Vertrages durch Vorlage einer beglaubigten Abschrift des notariell beurkundeten
Kaufvertrages verbunden mit einem Kapitalnachweis des Erwerbers unverzüglich sämtliche
Vorkaufsberechtigten schriftlich mitzuteilen. Der Kapitalnachweis ist durch notariell
beglaubigte Abschrift der dem Veräußerer übergebenen Bürgschaft einer deutschen Bank
oder Sparkasse, eines landeszentralbankbestätigten Schecks oder in ähnlich geeigneter
Weise zu erbringen. Das Vorkaufsrecht kann nur bis zum Ablauf eines Monats nach Empfang
der Mitteilung des Kaufvertragsinhalts und des Kapitalnachweises und nur durch schriftliche
Erklärung jedes einzelnen Vorkaufsberechtigten gegenüber dem Veräußerer ausgeübt
werden. Der Veräußerung stehen die Fälle gleich, in denen der Geschäftsanteil gegen eine
Gegenleistung, die nicht in Geld zu erbringen ist, übertragen oder veräußert wird. In einem
solche Falle gilt für die Ermittlung des Wertes der Gegenleistung das Verfahren nach § 19
Abs. 2 entsprechend mit der Maßgabe, dass sich die dort genannte Frist auf einen Monat
verkürzt. Der Wertausgleich hat in Geld zu erfolgen. Die Ausübungsfrist des Vorkaufsrechtes

beginnt in diesen Fällen mit der endgültigen Feststellung des Wertes der Gegenleistung.

2. Das Vorkaufsrecht steht den Berechtigten im Verhältnis der von ihnen gehaltenen Geschäftsanteile zu. Ergeben sich nach dem Gesetz unteilbare Spitzenbeträge, sind diese mangels Einigung der Erwerber von der Gesellschaft zu erwerben. Kann die Gesellschaft das Entgelt aus rechtlichen Gründen nicht zahlen, ist dies von allen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Geschäftsanteile in die Gesellschaft einzulegen. 11

3. Anstelle des Vorkaufsrechts hat jeder Vorkaufsberechtigte wahlweise das Recht, innerhalb der gleichen Frist von dem veräußernden Gesellschafter zu verlangen, dass er anstelle seiner eigenen Anteile Anteile des berechtigten Mitgeschafters im Verhältnis des jeweiligen Anteile zueinander zu den Bedingungen des abgeschlossenen Vertrages mitverkauft. 12b

4. Soweit Vorkaufsrecht bzw. das Mitveräußerungsrecht nicht oder nicht fristgerecht ausgeübt wird, sind die Gesellschafter verpflichtet, die Zustimmung zur Veräußerung an den Erwerber zu erteilen..." 13b

Am 00.00.0000 beschloss die Gesellschafterversammlung der GmbH eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln auf ... DM, die formwechselnde Umwandlung in eine AG sowie die Feststellung der Satzung dieser AG. Die AG wurde am 00.00.0000 mit dem Grundkapital von ... DM in das Handelsregister eingetragen. Ferner wurde für den ... 0000 der Börsengang unter gleichzeitiger Ausgabe neuer Aktien von nominal ... DM beschlossen. Weiter wurde beschlossen, dass die beiden geschäftsführenden Gesellschafter - also u.a. der Kläger - im Gegensatz zu den übrigen Gesellschaftern im Rahmen der Erstemission, also des Börsengangs, keine Anteile veräußern dürften. 14

Unter Punkt 12 des Gesellschafter-Beschlusses vom 00.00.0000 war bezüglich der Rechte und Ansprüche der geschäftsführenden Gesellschafter folgendes (überschrieben als "Absichtserklärung") vereinbart worden: 15

"12. Die geschäftsführenden Gesellschafter werden mit der Börseneinführung folgende Leistungen erhalten: 16

12.1 Die Geschäftsführer erhalten eine Börseneinführungsprämie von je brutto ... DM aus Mitteln der Gesellschaft. 17

12.2 Herr K. erhält ...DM von der L. 18

12.3 19

12.4 20

12.5 Bei der Veräußerung von Anteilen der Altgesellschafter innerhalb der ersten 24 Monate nach Börseneinführung werden die Altgesellschafter diese zunächst den geschäftsführenden Gesellschaftern unter Nennung des gewünschten Kaufpreises schriftlich anbieten. Wird das Angebot nicht oder nicht fristgerecht für alle angebotenen Anteile durch die geschäftsführenden Gesellschafter angenommen, sind die Altgesellschafter frei, die angebotenen Anteile zu Konditionen zu veräußern, die für den Erwerber nicht günstiger sein dürfen als die angebotenen. Falls zum Börsengang innerhalb der Familie I. nicht quotale Anteile abgegeben werden, gilt die Andienungspflicht nicht für eine spätere Übertragung bzw. Veräußerung innerhalb der Familie I., für den Teil der Anteile, der der Differenz zur quotalen Abgabe entsprochen hätte. 21a

Obiges ist ggfs. unter steuerlichen Gesichtspunkten zu optimieren."	22
Diese Regelung - so tragen die Kläger vor - hatte nach dem Verständnis der Beteiligten den Sinn, § 16 des GmbH-Gesellschaftsvertrages zu ersetzen, da dieser nicht in die Satzung der AG habe übernommen werden können.	23
Nach der Umwandlung wurde der Börsengang für die Aktien der AG vorbereitet. Der hierzu erstellte Verkaufsprospekt, von dem sich eine Kopie bei den Akten befindet und auf dessen Inhalt im einzelnen Bezug genommen wird, beschreibt auch die Rolle der Altgesellschafter und der beiden Vorstandsmitglieder. Danach hatten sich die Altgesellschafter (bish. Aktionäre) verpflichtet, innerhalb von 6 Monaten ab der erstmaligen Preisfeststellung keine auf den Inhaber lautende Stammaktien der Gesellschaft und in einem Zeitraum von weiteren 6 Monaten nach Ablauf dieser ersten 6 Monatsfrist solche nur in Abstimmung mit der E. zu veräußern. Unter dem Punkt "Einfluss der Vorstandsmitglieder" war vermerkt, dass nach Durchführung der Kapitalerhöhung und Platzierung der Aktien im Rahmen des Börsenganges die Vorstandsmitglieder K. mit ... % und der Kläger mit ... % am gesamten Grundkapital beteiligt sein würden: Die zwei Vorstände verkörperten in besonderer Weise Führungspersönlichkeiten, von denen die wesentlichen Impulse der Entwicklung der Gesellschaft ausgingen und voraussichtlich weiter ausgehen würden. Auch das unter Punkt 12.5 im Rahmen des Gesellschafterbeschlusses vereinbarte Vorkaufsrecht des Klägers und des Herrn K. wurde ebenfalls in dem Verkaufsprospekt/Unternehmensbericht aufgenommen. Unter "Andienungsrecht" wurde dort ausgeführt, dass zwischen den bisherigen Gesellschaftern bzw. Aktionären eine Vereinbarung getroffen worden sei, derzufolge ein Altaktionär, der den Verkauf seiner Aktien innerhalb von 2 Jahren nach Börseneinführung beabsichtige, diese "Altaktien" den Vorstandsmitgliedern anzudienen habe.	24
Nach dem Börsengang im 0000 stellte sich heraus, dass die Vereinbarung hinsichtlich des Andienungsrechts in der Praxis nicht ohne weiteres durchführbar war. Aus diesem Grunde verständigte sich die L. GmbH (als Vertreterin der Altaktionäre D. -AG - kurz: D. AG - und X. ...gesellschaft - kurz: X. GmbH -) gemäß dem Inhalt eines Bestätigungsschreibens vom 00.00.0000 mit den Vorstandsmitgliedern darauf, dass diese - also u.a. der Kläger - auf das Andienungsrecht verzichten und im Gegenzug von den erzielten Nettoverkaufserlösen 1 % als Prämie bzw. Ausgleichszahlung erhalten sollten. Auch dieses Schreiben befindet sich in der Gerichtsakte, auf seinen Inhalt im übrigen wird Bezug genommen. Aus dieser Vereinbarung erhielt der Kläger am 00.00.0000 den Betrag von ...,-- DM, über dessen steuerliche Behandlung die Beteiligten streiten. Hierbei handelt es sich um einen Betrag i.H.v. 1 % von ...,-- DM (= ...,-- DM von der X. GmbH als Verkäuferin) und um einen Betrag i.H.v. 1 % von ...,-- DM (= ...,-- DM von der D. AG als Verkäuferin).	25
Das Grundkapital der AG wurde zwischenzeitlich mehrfach erhöht. Es beträgt heute ...,-- € und ist eingeteilt in ... auf den Inhaber lautende Stückaktien. Die Aktien sind zum Handel an der ... Börse im ... zugelassen; sie werden im ... notiert. Der Kläger ist zwischenzeitlich aus dem Vorstand ausgeschieden und Mitglied des Aufsichtsrats.	26
In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr vertrat der Kläger die Auffassung, dass es sich bei dem vorbezeichneten Vorkaufsrecht um ein Wirtschaftsgut handele, dessen Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist des § 23 EStG nicht unter die Einkunftsarten des EStG falle.	27
Das Finanzamt folgte dieser Argumentation des Klägers nicht, sondern behandelte die strittigen Einnahmen als zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehörig. Es erhöhte dementsprechend die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um ...,-- DM. Die	28

Einkommensteuer 1998 wurde bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von ...,-- DM mit Bescheid vom 00.00.0000 auf ...,-- DM festgesetzt. Der verbleibende Verlustabzug zur Einkommensteuer zum 31.12.1998 wurde nach Verlustrückträgen in die Jahre 1996 und 1997 mit Bescheid vom 00.00.0000 auf ...,-- DM festgestellt. Gegen diesen Verlustfeststellungsbescheid legten die Kläger Einspruch ein. Der Bescheid wurde mit Änderungsbescheid vom 00.00.0000 aus anderen Gründen in der Weise geändert, dass nunmehr der verbleibende Verlustabzug zur Einkommensteuer zum 31.12.1998 auf ...,-- DM festgestellt wurde.

Mit Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 wies das beklagte Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück. In den Gründen führte es im wesentlichen aus, nach § 19 Abs. 1 EStG gehörten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die durch ein individuelles Dienstverhältnis veranlasst seien. Ein Veranlassungszusammenhang zwischen Einnahmen und einem Dienstverhältnis sei immer anzunehmen, wenn die Einnahmen dem Empfänger nur mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag seiner nichtselbständigen Arbeit darstellten. Diese Voraussetzung sei erfüllt, wenn sich die Einnahmen im weitesten Sinne als Entgelt für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft erwiesen (Hinweis auf BFH-Urteile vom 9.03.1990 VI R 48/87, BStBl II 1990, 711ff., und vom 11.03.1988, VI R 106/84, BStBl II 1988, 726, m.w.N.). Dabei sei es grundsätzlich gleichgültig, ob die Einnahmen dem Empfänger unmittelbar vom Arbeitgeber oder von einem Dritten zufließen. Bei Zuflüssen von dritter Seite könnten die Einnahmen insbesondere dann Ertrag der nichtselbständigen Arbeit sein, wenn sie - wie z.B. Mitarbeiterbeteiligungen an Liquidationseinnahmen eines Chefarztes (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.1971 IV R 241/70, BStBl II 1972, 213) - im Zusammenhang mit einer konkreten dem Arbeitgeber geschuldeten Arbeitsleistung oder aufgrund konkreter Vereinbarungen mit dem Arbeitgeber - wie z.B. die unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung von Belegschaftsaktien oder von Aktienoptionsrechten an Mitarbeiter verbundener Unternehmen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 21.02.1986 VI R 9/80, BStBl II 1986, 768; vom 24.01.2001 I R 100/98, BStBl II 2001, 509 ff.; vom 24.01.2001 I R 119/98, BStBl II 2001, 512 ff.; und BFH-Beschluss vom 23.07.1999 VI B 116/99, BStBl II 1999, 684 ff.) - erfolgten. Im Streitfall sei klar, dass die Einräumung des Vorkaufsrechtes durch das individuelle Dienstverhältnis des Klägers zu der GmbH bzw. später der AG veranlasst gewesen sei und somit die erzielten Einnahmen im Zusammenhang mit dem Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechtes Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 EStG darstellten. Eine andere Veranlassung sei nämlich nicht erkennbar. Nur den geschäftsführenden Gesellschaftern - u.a. dem Kläger - sei dieses Vorkaufsrecht eingeräumt worden, nicht etwa auch den übrigen Altgesellschaftern. Es sei für den Kläger auch klar gewesen, dass die ihm eingeräumte Möglichkeit, bei der Veräußerung von Anteilen der Altgesellschafter innerhalb der ersten 24 Monate nach Börseneinführung ein Vorkaufsrecht auszuüben, Ergebnis seiner Leistung für den Arbeitgeber war. Der Auffassung des Klägers, ein Veranlassungszusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis liege schon deshalb nicht vor, weil ein solches Vorkaufsrecht laut GmbH-Gesellschaftsvertrag allen Gesellschaftern zugestanden habe, könne nicht gefolgt werden. Zum einen habe dieses Vorkaufsrecht nach § 16 Abs. 2 des GmbH-Gesellschaftsvertrages den Berechtigten nur im Verhältnis der Gesellschaftsanteile zugestanden. Dies bedeute, dass der Kläger nach dem GmbH-Gesellschaftsvertrag dieses Recht nur entsprechend dem von ihm gehaltenen Geschäftsanteil (also zuletzt 5,5 %) ausüben konnte. Im Zusammenhang mit dem Börsengang sei jedoch ihm und dem anderen Gesellschafter-Geschäftsführer - und zwar nur diesen beiden - ein umfassendes Vorkaufsrecht ohne Beschränkungen eingeräumt worden. Zum anderen werde Punkt 12 des Gesellschafterbeschlusses vom 00.00.0000 mit dem Obersatz eingeleitet: "Die geschäftsführenden Gesellschafter werden mit der Börseneinführung folgende Leistung

erhalten...". Bereits dieser Umstand spreche eindeutig dafür, dass die Punkte 12.1 bis 12.5 ausschließlich die Gesellschafter-Geschäftsführer in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer ansprechen. Auch die Ausführungen im Verkaufsprospekt/Unternehmensbericht hoben das Vorkaufsrecht der beiden Vorstandsmitglieder hervor; damit habe den Interessenten offensichtlich vermittelt werden sollen, dass man auf diese Weise die Vorstandsmitglieder langfristig an das Unternehmen gebunden habe bzw. binden wolle. Dass die Zahlungen im Zusammenhang mit dem Verzicht auf das Vorkaufsrecht nicht unmittelbar von der Arbeitgeberin des Klägers geleistet worden seien, spreche ebenfalls nicht gegen einen Veranlassungszusammenhang mit den Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit. Das besonders ausgestaltete Vorkaufsrecht der Gesellschafter-Geschäftsführer lasse sich nur mit der Absicht der bisherigen Anteilseigner erklären, diese für ihre Leistungen zu belohnen. Da die Geschäftsführer frei und ohne irgendwelche nachteiligen Konsequenzen im Falle eines negativen Ergebnisses hätten entscheiden können, ob sie das Vorkaufsrecht ausüben, könne das Vorliegen steuerpflichtigen Arbeitslohnes auch nicht unter dem Gesichtspunkt der sog. aufgedrängten Bereicherung zweifelhaft sein. Selbst wenn man aber dieser Auffassung nicht folgen wollte, wären die strittigen Einnahmen als einkommensteuerpflichtig anzusehen. Wollte man nämlich der Begründung des Klägers folgen, dass die Einräumung des Vorkaufsrechts ausschließlich aufgrund der Gesellschafterstellung des Klägers erfolgt sei, führten die Einnahmen aus dem Verzicht des Vorkaufsrechtes zu Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 EStG. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehöre alles, was für die Überlassung der Kapitalnutzung gewährt werde, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Dabei komme es auf die Bezeichnung der Erträge und darauf, ob sie in offener oder verdeckter Form gewährt würden, nicht an. Dies ergebe sich schon aus dem Begriff "sonstige Bezüge" i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Der Zufluss müsse sich wirtschaftlich als Nutzung des Kapitalvermögens, nicht aber als Rückfluss von Kapital darstellen. Insofern könne dahinstehen, ob die Vergütung auf einer besonderen schuldrechtlichen Vereinbarung beruhe. Steuerrechtlich komme es allein darauf an, ob die Zahlungen ihre Grundlage im Gesellschaftsverhältnis hätten, wobei insbesondere von Bedeutung sei, ob eine entsprechende Leistung auch an einen Dritten möglich gewesen wäre. Letzteres werde nicht einmal vom Kläger behauptet. Die Tatsache, dass die Zahlungen nicht durch die AG, sondern von deren Gesellschaftern bzw. der Vertreterin der Gesellschafter erfolgt seien, führe ebenfalls nicht zu einer anderen Betrachtung; insoweit werde auf die einschlägigen Erlasse hinsichtlich der vom Bund überlassenen "Bonusaktien" im Rahmen der Börsengänge der Telekom verwiesen (Hinweis auf u.a. BMF-Erlass vom 10.12.1999 BStBl I 1999, 1129).

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, mit der die Kläger ihr Begehren weiter verfolgen. Zur Begründung führen die Kläger aus, es sei zwar zutreffend, dass der BFH in seiner Rechtsprechung Leistungen Dritter für eine Tätigkeit des Steuerpflichtigen in bestimmten Fallkonstellationen als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert habe. Dies gelte jedoch nicht für Fälle, in denen die Leistung des Dritten an den Steuerpflichtigen wie im Streitfall auf einer besonderen Rechtsgrundlage gesellschaftsrechtlicher Natur beruhe. Im Streitfall sei dies eine Vereinbarung zwischen den (Alt-)Gesellschaftern einer ehemaligen GmbH und jetzigen Aktionären untereinander. Diese besondere Rechtsgrundlage bestehe losgelöst von der Tätigkeit des Klägers im Dienste der B1. GmbH und jetzt der B. AG und habe sich entwickelt aus dem bereits in den §§ 15 und 16 des GmbH-Gesellschaftsvertrages niedergelegten Andienungspflichten und Vorkaufsrechten der Gesellschafter untereinander. Im Zusammenhang mit der formwechselnden Umwandlung der B. GmbH in einer AG sei dann eine Nachfolgevereinbarung getroffen worden sowie schließlich - nach Erkennen der sich ergebenden Schwierigkeiten in der Praxis - die Regelung über die Zahlung i.H.v. 1 % der Verkaufserlöse für Aktienverkäufe. Die Leistungen der Dritten (Alt-)Gesellschafter seien damit eindeutig den gesellschaftsrechtlichen Bindungen zwischen dem Kläger und den Dritten

zuzuordnen, beruhen ausschließlich auf diesen und seien wirtschaftlich und finanziell, also auch steuerlich von der Geschäftsführungstätigkeit des Klägers losgelöst zu beurteilen. Auch Gesellschafter, die nicht im Dienste der GmbH bzw. später der AG tätig gewesen seien, hätten den Andienungspflichten und den Vorkaufsrechten der §§ 15 und 16 des GmbH-Gesellschaftsvertrages unterlegen. Dass die §§ 15 und 16 des GmbH-Gesellschaftsvertrages nicht in die AG-Satzung hätten übernommen werden können, beruhe darauf, dass im Rahmen des Börsengangs neu hinzutretende Aktionäre nicht an Andienungspflichten und Vorkaufsrechte dieser Art hätten gebunden werden können. Dies sei mit dem Charakter von börsengängigen Inhaberaktien nicht vereinbar. Die Altgesellschafter hätten sich aber selbstverständlich untereinander derartigen Bindungen und Verpflichtungen unterwerfen können. Es stehe den Gesellschaftern frei, mit steuerlicher Wirkung ihre Beziehungen auf gesellschaftsrechtlicher Basis neu zu ordnen, ohne dass dies etwas mit den etwa zusätzlich bestehenden Dienstverhältnissen zu tun haben müsse. Nachdem sich herausgestellt habe, dass der praktische Vollzug von Andienungspflichten und Vorkaufsrechten bei Aktiengesellschaften, deren Inhaberaktien an der Börse gehandelt würden, auf fast unüberwindbare Schwierigkeiten stießen, habe man die Ersatzlösung gefunden, die die Rechte des Klägers mit der Leistung von 1 % des Verkaufserlöses für veräußerte Aktien eines Altgeschafters pauschaliert abgefunden habe. Es müsse die Frage gestellt werden, warum der Kläger ohne Ausgleich auf seine gesellschaftsrechtlich verankerten Rechte hätte verzichten sollen. Der Wandel der alten Andienungsrechte und Vorkaufsrechte zu dieser pauschalierenden Regelung beruhe ausschließlich auf der Veränderung der rechtlichen Struktur der Gesellschaft und habe nichts mit einem etwaigen Entgelt für Dienstleistungen zu tun. Das zuständige Gesellschaftsorgan hätte den Kläger aus seiner Position als Geschäftsführer und später als Vorstandsmitglied jederzeit entlassen können, ohne dass der Kläger dann seine gesellschaftsrechtlichen Rechte hätte verlieren können. Auch diese Erwägung zeige, dass die hier umstrittenen Rechtspositionen des Klägers nichts mit seiner Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft zu tun hätten. Das Finanzamt verkenne, dass es sich allein um einen Vorgang auf der Vermögensebene handle. Der Kläger habe sich den sich aus seinem Vorkaufsrecht ergebenden wirtschaftlichen Vorteil zunutze gemacht und seine Rechtsposition bei wirtschaftlicher Betrachtung entgeltlich veräußert. Dieser Vorgang unter Gesellschaftern habe mit der Gesellschaft nichts zu tun. Deren Vermögenslage habe sich durch das Geschäft nicht verändert. Insbesondere seien keine Vermögenswerte aus dem Gesellschaftsvermögen abgeflossen. Die Zahlung sei auch nicht im Hinblick auf die Geschäftsführertätigkeit des Klägers erfolgt.

Soweit das Finanzamt hilfsweise die Zahlung den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. von § 20 EStG zuordnen wolle, sei eindeutig, dass eine Leistung der Gesellschaft an den Kläger nicht erfolgt sei und im übrigen die strittige Leistung nicht für die Zurverfügungstellung von Kapital erfolgt sei. Auch § 22 Nr. 3 EStG (sonstige Einkünfte) sei nicht einschlägig. Diese Vorschrift setze nämlich eine Leistung durch Tätigkeit oder durch Nutzungsüberlassung von Vermögen voraus. Beides liege hier nicht vor, da es sich um einen einmaligen Veräußerungsvorgang handle, der nicht wiederholbar gewesen sei und der sich auf der Vermögensebene abgespielt habe. 31

Mit Bescheid vom 00.00.0000 ist der angefochtene Bescheid erneut aus anderen Gründen in der Weise geändert worden, dass der verbleibende Verlustabzug zur Einkommensteuer zum 31.12.1998 auf ...,-- DM festgestellt worden ist. 32

Die Kläger beantragen, 33

34

den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer zum 31.12.1998 in Form des Änderungsbescheids vom 00.00.0000 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 in der Weise zu ändern, dass ein um ...,-- DM höherer Verlust festgestellt wird.

Der Beklagte beantragt, 35

die Klage abzuweisen. 36

Das Finanzamt bleibt bei seiner bisher vertretenen Auffassung. Zu dem hilfsweise 37
eingeführten § 22 Nr. 3 EStG führt es aus, die strittige Zahlung sei nicht für die Aufgabe eines Vermögensgegenstandes gezahlt worden, vielmehr stelle sie sich als Entgelt für den Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechts dar und demnach als Entgelt für eine sonstige Leistung, die in einem Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen könne. Das Finanzamt weist erneut darauf hin, dass es sich um den Verzicht auf ein Vorkaufsrecht gehandelt habe, das eben nicht sämtlichen Altgesellschaftern, sondern ausschließlich den geschäftsführenden Altgesellschaftern eingeräumt worden sei.

Entscheidungsgründe: 38

Die Klage ist unbegründet. 39

Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Zutreffend hat das beklagte Finanzamt die beiden strittigen Zahlungen als steuerpflichtige Einnahmen angesehen und dementsprechend im angefochtenen Bescheid den verbleibenden Verlustabzug zur Einkommensteuer zum 31.12.1998 entsprechend niedriger festgestellt. Das gilt unabhängig davon, ob man wie der Senat in Übereinstimmung mit dem beklagten Finanzamt diese Zahlungen als Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) ansieht, oder ob man in den Zahlungen sonstige Einkünfte i.S. von § 22 Nr. 3 EStG sieht. Letzteres wäre nach Ansicht des Senats zwingend, wenn man - so die Ansicht der Kläger - einen hinreichend engen Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit des Klägers glaubt nicht anerkennen zu können. 40

I. 41

Nach ständiger Rechtsprechung gehören zu den steuerpflichtigen Einkünften aus nicht 42
selbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich alle Einnahmen und Vorteile in Geld oder Geldeswert, die durch ein individuelles Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind (so auch § 2 Abs. 1 LStDV a. F.). Dabei ist es gleichgültig, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und unter welchen Bezeichnungen oder in welcher Form sie gewährt werden. Ein Veranlassungszusammenhang zwischen Einnahmen und Dienstverhältnis ist immer dann anzunehmen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis gewährt worden und sich im weitesten Sinne als Ertrag aus der Zurverfügungstellung seiner individuellen Arbeitskraft darstellen.

Wenn die Einräumung des Rechts, in der Zukunft ein günstiges Geschäft abschließen zu 43
können oder später Gegenstände - z.B. Aktien, Grundstücke u.s.w. - zu einem günstigen Preis erwerben zu können, auf dem Dienstverhältnis beruht, so stellt der aufgrund dieses Anspruchs realisierte geldwerte Vorteil eine Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit dar. So liegen die Dinge im Streitfall. Der Senat vermag den diesbezüglichen Vortrag der Kläger nicht nachzuvollziehen, wonach die hier strittige vorteilhafte Rechtsposition, nämlich das

Andienungs- bzw. Vorkaufsrecht, dem Kläger allein auf Grund seiner Gesellschafterstellung zugewendet worden sei. Zutreffend weist das beklagte Finanzamt darauf hin, dass nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des Gesellschafterbeschlusses vom 00.00.0000 (Punkt 12 der "Absichtserklärung der Gesellschafter zur Börseneinführung") die geschäftsführenden Gesellschafter - u.a. der Kläger - eine Reihe von Sonderleistungen erhalten sollten, die sie ausdrücklich mit Rücksicht auf ihre Stellung als Geschäftsführer bekommen sollten. Nach dem Verständnis des Senats sollten die Geschäftsführer auch durch die unter 12. 5 erfolgte Vereinbarung des Anbietersrechts die Möglichkeit erhalten, einen vermögenswerten Vorteil in der Zukunft zu realisieren. Ob diese Vereinbarung eventuell auch im Interesse der Gesellschaft, nämlich um eine zu starke und schnelle Zersplitterung des Anteilbesitzes innerhalb der ersten zwei Jahre nach Börseneinführung zu verhindern, getroffen worden ist, mag dabei dahinstehen; dies erscheint dem Senat angesichts sich in dieser Hinsicht anbietender anderer Gestaltungsmöglichkeiten eher unwahrscheinlich, ist aber auch für die Entscheidung unerheblich. Genauso mag dahinstehen, ob diese Vereinbarung tatsächlich eine Ersatzregelung für den früheren § 16 des GmbH-Gesellschaftsvertrages darstellte. Auch das ist eher unwahrscheinlich: Das Vorkaufsrecht nach § 16 des GmbH-Vertrags galt in der Tat für alle Gesellschafter, das aus Punkt 12.5 des Gesellschafterbeschlusses vom 4.07.1997 nur für die geschäftsführenden Gesellschafter. Es ist auch nicht so, dass der Kläger, wenn er aus seiner Position als Geschäftsführer bzw. Vorstandsmitglied entlassen worden wäre, das Vorkaufsrecht aus Punkt 12.5 des Beschlusses behalten hätte; er hätte es vielmehr verloren, weil es nicht dem Kläger als Gesellschafter, sondern als geschäftsführendem Gesellschafter eingeräumt worden war. Deshalb vermag der Senat dem Kläger auch nicht darin zu folgen, die gesamte strittige Regelung sei systematisch dem gesellschaftsrechtlichen, nicht dem dienstrechtlichen Bereich zuzuordnen. Dass dies nicht so war, wird auch durch die anderen Vereinbarungen unter Punkt 12 des Gesellschafterbeschlusses vom 00.00.0000 belegt, die allesamt besondere Zuwendungen geldwerter Vorteile an die Geschäftsführer beinhalten.

Das Finanzamt hat auch zutreffend die hierauf entfallende Einkommensteuer nicht etwa im Jahre der Vereinbarung, also im Jahre 1997, erfasst, sondern erst im Streitjahr 1998. Bei der Einräumung eines Rechts deckt sich der Zeitpunkt des Zuflusses im allgemeinen mit dem Zeitpunkt der Erfüllung des Anspruchs. Das gilt unabhängig davon, ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Anspruch auf Bar- oder Sachlohn einräumt. Dementsprechend fließt bei dem Versprechen des Arbeitgebers, dem Arbeitnehmer einen Gegenstand (z.B. ein Grundstück) zuzuwenden, Arbeitslohn nicht bereits mit wirksamer Zusage, sondern erst in dem Zeitpunkt zu, in dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das wirtschaftliche Eigentum verschafft (vgl. aus der jüngeren Rechtsprechung z.B. BFH-Urteil vom 10.11.1989 VI R 155/85, BFH/NV 1990, 290). Wird dem Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses ein Recht auf den späteren Erwerb von Gegenständen (z.B. Grundstücke, Aktien u.s.w.) zu einem mutmaßlich günstigen oder feststehenden Preis eingeräumt, so kommt der Zufluss einer vermögenswerten Sachzuwendung erst im Zeitpunkt der Ausübung des Ankaufsrechts in Betracht, und zwar insoweit, als der Verkehrswert des Gegenstandes den tatsächlich gezahlten Preis übersteigt. Diese ständige Rechtsprechung hat der BFH in neuerer Zeit für nicht handelbare Aktienoptionen bestätigt (vgl. BFH-Urteile vom 24.01.2001 I R 100/98, BStBl II 2001, 509 und I R 119/98, BStBl II 2001, 512; und vom 20.06.2001 VI R 109/99, BStBl II 2001, 689). Dabei ist auf dem Zuflusszeitpunkt ungeachtet dessen abzustellen, dass damit nicht nur die Höhe des geldwerten Vorteils beeinflusst sein kann, sondern auch - wie beim Losgewinn oder der Einräumung einer Aktienoption - davon abhängen kann, ob bei dem betreffenden Arbeitnehmer letztlich überhaupt ein geldwerter Vorteil anfällt (so ausdrücklich BStBl II 2001, 509, 512). Auch im Streitfall stellt sich erst im Zeitpunkt des Angebots der veräußerungswilligen Altgesellschafter bzw. der Andienung der Anteile heraus, ob der Geschäftsführer durch den dann möglichen Abschluss des Geschäfts einen geldwerten

Vorteil realisieren kann.

Dass - worauf die Kläger hinweisen - die hier strittigen Leistungen nicht vom Arbeitgeber, also der AG selbst, sondern von einer Großaktionärsgruppe erbracht werden, die einen Teil ihrer Anteile veräußert, ist unschädlich. Denn es entspricht anerkanntem Recht, dass auch Zahlungen Dritter, die im Hinblick auf das Beschäftigungsverhältnis geleistet werden und die der Arbeitnehmer im weitesten Sinne als Frucht seiner nichtselbständigen Tätigkeit begreifen muss, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen (§ 19 Abs. 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 EStG). Dabei mag an dieser Stelle offenbleiben, ob es sich überhaupt um Zahlungen Dritter handelt, die den vermögenswerten Vorteil ausmachen oder ob der vermögenswerte Vorteil nicht schon vorher von der AG bzw. deren Gesellschaftern als Arbeitgeberin eingeräumt und durch den entgeltlichen Verzicht erst realisiert worden ist. 45

Problematischer könnte im Streitfall schon sein, dass hier der Kläger als Begünstigter den geldwerten Vorteil in einer andersartigen Form realisiert hat, als dies die Vereinbarung an sich vorgesehen hatte: Ein möglicher geldwerter Vorteil sollte eigentlich durch die Ausübung des Eintrittsrechts erzielt werden, nicht dagegen durch den entgeltlichen Verzicht auf das Andienungs- und Eintrittsrecht. Dass sich durch einen vorzeitigen Verzicht auf dieses Recht ein Entgelt von anderer Seite würde erzielen lassen, lag wahrscheinlich außerhalb des Vorstellungsbereichs der Beteiligten im Zeitpunkt der Vereinbarung; denn erst die sich später herausstellenden praktischen Schwierigkeiten bei der Umsetzung der Vereinbarung sollen nach dem Vortrag des Klägers die L. GmbH zu den strittigen Ablösungszahlungen veranlasst haben. 46

Der Senat ist allerdings der Auffassung, dass diesem Umstand keine entscheidungserhebliche Bedeutung zukommen kann. Denn die Zahlungen spiegeln den der eingeräumten Rechtsposition innewohnenden Wert wieder. Der letztlich erzielte Vorteil stellt ein Surrogat für den Vorteil dar, der nach Sinn und Zweck der Vereinbarung dem Kläger zugewendet werden sollte. Dieser auf andere Art und Weise realisierte geldwerte Vorteil wird nach Auffassung des Senats vom Regelungsgehalt des § 19 Abs. 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 EStG erfasst. 47

II. 48

Für den Fall, dass man in dem Entgelt für den Verzicht auf das vom Arbeitgeber eingeräumte Andienungs- bzw. Vorkaufsrecht ein wesensmäßig verschiedenes "aliud" sehen wollte, das nicht mehr vom Regelungsbereich des § 19 Abs. 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 EStG erfasst wird, wären die strittigen Zahlungen nach Ansicht des Senats auf jeden Fall nach § 22 Nr. 3 EStG als sonstige Einkünfte aus Leistungen steuerpflichtig, die weder zu anderen Einkunftsarten noch zu den Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 1, 1 a, 2 oder 4 EStG gehören. 49

Dabei ist unproblematisch, dass der Verzicht des Klägers auf sein Andienungs- und Vorkaufsrecht eine Leistung im Sinne dieser Vorschrift darstellen kann. Denn begrifflich ist darunter nach ständiger finanzgerichtlicher Rechtsprechung jedes Tun, Unterlassen und Dulden zu verstehen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und das um des Entgelts Willen erbracht wird. Auch eine einmalige Leistung kann danach genügen. Leistungen, die die Vermögenssubstanz berühren, also in Sonderheit Veräußerungen und veräußerungsähnliche Vorgänge, sind von der Steuerbarkeit ausgenommen. Dies ist grundsätzlich unstreitig. Die Problematik liegt in der Abgrenzung vom Nutzungsbereich. Denn auch die Überlassung privater Vermögenswerte kann Nutzungscharakter haben wie umgekehrt eine Nutzungsüberlassung im Vermögensbereich liegen kann. Entscheidend ist, ob das Entgelt als Ausgleich für den endgültigen Verlust eines Wirtschaftsguts in seiner 50

Substanz oder für die Gebrauchsüberlassung zur Nutzung, den Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit oder deren Beschränkung etwa durch die "Belastung" gezahlt wird, während der Vermögenswert, aus dem die Nutzungen fließen, in seiner Substanz erhalten bleibt. Die Abgrenzung hat die Art des Wirtschaftsguts und den wirtschaftlichen Gehalt der zu Grunde liegenden Vereinbarung zu beachten. In diesem Zusammenhang vermag sich der Senat nicht der Sichtweise der Kläger anzuschließen, dass es sich im Streitfall wirtschaftlich um die Veräußerung eines Wirtschaftsguts handele, die allein den Vermögensbereich berühre. Der Senat ist vielmehr der Ansicht, dass es sich um einen Verzicht im Nutzungsbereich handelt, den sich der Kläger hat entgelten lassen. Das Bestätigungsschreiben vom 00.00.0000 spricht denn auch nicht von dem Verkauf eines Rechts, sondern von dem Verzicht auf die Ausübung eines Rechts. Vereinbart worden ist nicht ein Festbetrag, sondern ein Prozentsatz der jeweiligen Verkaufserlöse, mit anderen Worten: ein Honorar für den jeweils aufs neue erklärten Verzicht, auch wenn dieser schon im vorhinein zugesagt worden ist. Es wird hier die Rechtsposition für die Zeit ihrer Dauer genutzt, es wird von der Substanz dieses Rechts nichts übertragen. Der Senat hält eine Reihe von Fällen, in denen die Rechtsprechung auf einen nicht im Vermögensbereich liegenden Verzicht erkannt hat, für mit dem Streitfall vergleichbar, z.B. den Verzicht auf Nachbarrechte (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26.10.1982 VIII R 83/79, BStBl II 1983, 404, und vom 21.11.1997 X R 124/94, BStBl II 1998, 133), den Verzicht auf einen Widerspruch gegen Lärm-, Geruchs- und Sichtbelästigungen (z.B. BFH-Urteil vom 14.12.1976 VIII R 162/74, HFR 1977, 6), den Verzicht auf die Durchführung einer Bürgerinitiative (z.B. BFH-Urteil vom 12.11.1985 IX R 183/84, BStBl II 1986, 890) und den Verzicht auf eine gewerbliche konkurrierende Tätigkeit (z.B. BFH-Urteil vom 12.06.1996 XI R 43/94, BStBl II 1996, 516).

In dem Maße, in dem man im Rahmen dieser Prüfung der Voraussetzungen des § 22 Nr. 3 EStG der Annahme einer Veräußerung oder eines veräußerungsähnlichen Vorgang zuneigt, müsste man konsequenterweise diese veräußerte geldwerte Rechtsposition als bereits im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 19 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG) zugeflossen ansehen. 51

III. 52

Da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nrn. 1 u. 2 FGO nach Ansicht des Senats nicht vorliegen, hat er die Revision nicht zugelassen. 53

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 54