
Datum: 26.10.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 3331/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:1026.7K3331.02.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid für 1998 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2002 wird in der Weise geändert, dass kein Spekulationsgewinn in Höhe von DM angenommen und die Einkommensteuer 1998 entsprechend herabgesetzt wird. Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer 1998 und deren Bekanntgabe an die Beteiligten wird dem Beklagten aufgegeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch die Kläger in Höhe ihres jeweiligen Kostenerstattungsanspruches vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Veräußerung von GmbH-Anteilen durch den Kläger im Streitjahr noch innerhalb der sog. Spekulationsfrist erfolgt ist.

2

Im September 1992 gründete die Firma X GmbH & Co KG mit dem Wirtschaftsprüfer aus B die "C GbR" in In schriftlichen Angeboten von September und Dezember 1992 warb, der auch die Geschäfte der GbR führte, um den Beitritt von 10 weiteren Gesellschaftern. Gemäß den Angeboten sollte die GbR den Verkauf der laborärztlichen Praxis Dr. in sowie dessen Anteile an der Verwaltungs GmbH - die für die Praxis den Einkauf, Fahrdienst und das Rechnungswesen betrieb finanzieren. Der Kaufpreis sollte etwa 14 Mio. DM betragen. Für die Übernahme der Praxis

3

war der Arzt und Chemiker Dr.vorgesehen, die GmbH-Geschäftsanteile sollten durch die Gesellschafter der GbR erworben werden. Diese hatten ferner gegenüber der den Kaufpreis des Dr. finanzierenden Bank Bürgschaften über je 1,4 Mio. DM zu übernehmen, wofür ihnen jährliche Gebühren zugesagt wurden. Innerhalb von 5 Jahren hatte Dr. den Kredit zu tilgen und die Bürgschaften den Gesellschaftern zurückzugeben. Anschließend sollte er die Geschäftsanteile an der GmbH erwerben, wofür den Gesellschaftern ein ggf. steuerfreier Veräußerungsgewinn in Aussicht gestellt wurde. Im Angebot von September 1992 heißt es, dass die Gesellschafter die GmbH-Anteile für 200.000 DM kaufen und nach 5 Jahren Dr. die GmbH-Anteile "zu dem vereinbarten Preis (ca. 2,7 Mio. DM)" erwirbt. Im Angebot von Dezember 1992 wird nur noch der Kaufpreis für die Gesellschafter und zwar mit 150.000 DM genannt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die beiden Angebote Bezug genommen.

In der Folgezeit erklärten folgende 7 Personen ihren Beitritt zu der GbR: Der seinerzeit als Industriekaufmann angestellte Kläger, die Kauffrau, der Architekt, der Wirtschaftsprüfer und die Hausfrau - alle aus - sowie der Steuerberater aus und der Bankkaufmann aus

Der Kläger unterzeichnete seine Beitrittserklärung am 19. Januar 1993 mit einer Beteiligung von 10% = 1,5 Mio. DM und erteilte eine im Einzelnen näher bezeichnete Vollmacht für alle Rechtsgeschäfte, die im Zusammenhang mit der beabsichtigten Übernahme notwendig oder zweckmäßig seien, insbesondere zum Erwerb von Geschäftsanteilen an der GmbH. Die Vollmacht konnte nur aus wichtigem Grund widerrufen werden. Der Vollzug der Unterschrift des Klägers wurde am selben Tag notariell beglaubigt.

Am 23. März 1993 kam es vor dem Notar Dr. aus zum Abschluss von folgenden 3 Verträgen:

Im Vertrag unter UR.-Nr. .../V/1993 änderten und Dr. als derzeitige Gesellschafter der GmbH deren Gesellschaftsvertrag unter anderem in § 8 in der Weise, dass die Verfügung über Geschäftsanteile oder Teile von Geschäftsanteilen der Zustimmung der Gesellschaft bedurfte.

Im Vertrag unter UR.-Nr..../V/1993 veräußerte Dr. seinen GmbH-Geschäftsanteil von 40.000 DM an die 7 der GbR beigetretenen Gesellschafter, so dass an der GmbH nunmehr nominell beteiligt waren:

Kläger 5.000 DM Herr ... 5.000 DM Herr 5.000 DM Frau 10.000 DM Herr 5.000 DM Herr 5.000 DM Frau 5.000 DM_sowie 10.000 DM Summe 50.000 DM

Der Kläger wurde durch aufgrund der erteilten Vollmacht vertreten. Die Erwerber der Geschäftsanteile hatten das Dreifache des Nominalwertes als Gegenleistung zu zahlen, was ausweislich des Vertrages bereits geschehen war.

Im Vertrag unter UR.-Nr. .../V/1993 kamen - im eigenen Namen sowie in Vertretung für den Kläger sowie die Herren und - und die übrigen vorgenannten Gesellschafter der GmbH als Veräußerer mit Dr. als Erwerber wie folgt überein:

II. 12

1. Die Beteiligten vereinbarten, dass zwischen ihnen ein Geschäftsanteilsübertragungsvertrag abgeschlossen wird, in dem die ... Veräußerer ihre 13

... Geschäftsanteile an der GmbH auf Dr. übertragen und an ihn abtreten.

2. Die Beteiligten verpflichten sich zum Abschluss des dieser Urkunde als Anlage beigefügten Geschäftsanteilsübertragungsvertrages, wenn auch nur einer von ihnen den Abschluß dieses Vertrages von den übrigen Beteiligten verlangt. Das Verlangen ist schriftlich per Einschreiben an die übrigen Beteiligten zu richten ... 14
3. Das Verlangen auf Abschluss des genannten Geschäftsanteilsübertragungsvertrages kann nicht gestellt werden vor Ablauf des 31. Dezember 1997. Das Verlangen auf Abschluss dieses Geschäftsanteilsübertragungsvertrages muss bis spätestens zum 30. Juni 1998 gestellt sein. Danach kann dieses Verlangen nicht mehr gestellt werden. ...
4. Wenn das Verlangen innerhalb der vorgenannten Frist gestellt ist, sind alle Beteiligten verpflichtet, bei der notariellen Beurkundung dieses Geschäftsanteilsübertragungsvertrages, wie er im Entwurf als Anlage zu dieser Urkunde genommen ist, mitzuwirken

Der genannte Vertragsentwurf sah unter Ziffer II 1 vor, dass die Veräußerer ihre 50.000 DM Geschäftsanteile an Dr. abtreten, wofür dieser entsprechend der Beteiligung der Veräußerer als Gegenleistung einen Betrag von 2,8 Mio. DM zu zahlen habe. Der Kaufpreis war unter der Voraussetzung vereinbart, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Geschäftsanteilsübertragungsvertrages Eigenkapital, Rücklagen und nicht ausgeschüttete Gewinne von insgesamt 1.250.000 DM sowie ein gleich hoher Betrag als Körperschaftsteuerguthaben existiert. Sollte die vorgenannte Bemessungsgrundlage den Basiswert von 2,5 Mio. DM übersteigen, erhöhte sich der Kaufpreis um den Mehrbetrag, sollte sie 2,5 Mio. DM unterschreiten, blieb es bei den 2,8 Mio. DM Kaufpreis. Nur wenn die Minderung der Bemessungsgrundlage durch Ausschüttungen bedingt sei, sollte sich der Kaufpreis entsprechend verringern. 15

Die Gegenleistung war gemäß Ziffer II 2 zur Hälfte fällig und zahlbar zwei Wochen, der Rest insoweit nach näherer Bestimmung verzinst innerhalb eines Jahres jeweils nach Rechtswirksamkeit des abzuschließenden Geschäftsanteilsübertragungsvertrages. Die Abtretung der Geschäftsanteile erfolgte nach Ziffer I 3 unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Zahlung der Gegenleistung. 16

In den folgenden Jahren übten der Kläger und die übrigen Gesellschafter ihre aus der Gesellschafterstellung resultierende Rechtsposition aus, ohne dass Dr. hierauf Einfluss nahm. Geschäftsführer der GmbH war bis zu seiner Abberufung im März 1995 Herr, seit dem Dr. 17

Im November 1997 besprachen die Gesellschafter mit Dr. den Entwurf des Jahresabschlusses der GmbH für 1996. Die im Geschäftsanteilsübertragungsvertrag unter Ziff. II 1 genannte Bemessungsgrundlage von 2,5 Mio. DM war bereits in diesem Entwurf überschritten und es zeichnete sich aus der Geschäftsentwicklung des laufenden Jahres ab, dass es zu einer weiteren Erhöhung kommen werde. Gemäß den später beschlossenen Jahresabschlüssen der GmbH betrug deren Eigenkapital – Summe aus gezeichnetem Kapital, Gewinnvortrag und Jahresüberschuss – zum 31. Dezember 1996 1.881.941 DM und zum 31. Dezember 1997 2.484.620 DM jeweils zuzüglich Körperschaftsteuerguthaben. 18

Bei der genannten Besprechung erklärte Dr., dass er nicht bereit sei, den gemäß der Vereinbarung erhöhten Kaufpreis freiwillig zu zahlen und sich ggf. auch verklagen lassen wolle. Er sei lediglich einverstanden, insgesamt 2,5 Mio. DM für die Geschäftsanteile der GmbH zu zahlen. Dieses Angebot wurde zur Vermeidung einer gerichtlichen Auseinandersetzung von den Gesellschaftern zuletzt angenommen. 19

Am 22. Dezember 1997 übertrugen die 8 Gesellschafter jeweils ihre Geschäftsanteile durch notarielle Verträge vor dem Notar Dr. an Dr. und erteilten zugleich allen Übertragungsverträgen ihre Zustimmung. Der Kaufpreis in dem vom Kläger persönlich mit Dr. geschlossenen Vertrag (UR.-Nr. 1984 /V/1997) wurde mit 250.000 DM vereinbart, zinslos fällig am 31. Januar des Streitjahres.

Nach einer bei der GbR durch das Finanzamt für Großbetriebsprüfung durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Beklagte die Auffassung, der Kläger habe mit dem Zufluss der 250.000 DM im Streitjahr einen Spekulationsgewinn erzielt. Diesen minderte der Beklagte um unstreitige 27.593 DM Anschaffungs-, Ver-äußerungs- und Nebenkosten und unterwarf den verbleibenden Betrag von DM im Wege der Zusammenveranlagung der Klägers mit dessen Ehefrau, der Klägerin, der Einkommensteuer und zwar im erstmaligen Bescheid für das Streitjahr, der am 2001 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung bekannt gegeben wurde. Der von den Klägern durch ihre steuerlichen Berater erhobene Einspruch wurde vom Beklagten am 2002 zurückgewiesen, soweit er sich gegen den hier strittigen Spekulationsgewinn richtete. Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass die Spekulationsfrist von 6 Monaten zwischen Anschaffung und Veräußerung der GmbH-Anteile deshalb gewahrt sei, weil der Vertrag vom 23. März 1993 UR.-Nr. .../V/1993 einen Vorvertrag im Sinne des BFH-Urteils vom 13. Dezember 1983 (VIII R 16/83, BStBl II 1984, 311) darstelle, der bereits als Veräußerung im Sinne des § 23 EStG angesehen werden müsse.

21

Mit der dagegen erhobenen Klage tragen die Kläger vor:

22

Das vom Beklagten zitierte BFH-Urteil sei nicht einschlägig. Die Vereinbarung in der UR.-Nr. .../V/1993 stelle keinen bürgerlich-rechtlich wirksamen und beide Vertragsparteien bindenden Vorvertrag dar. Der Streitfall sei vielmehr nach dem BFH-Urteil vom 7. August 1970 (VII R 166/67, BStBl II 1970, 806) über einseitig bindende Angeboten zu beurteilen. Bei diesen bedürfe es besonderer Umstände, aus denen ersichtlich sei, dass rechtlich und tatsächlich eine Situation geschaffen werde, die einem Kaufvertrag gleichzustellen sei. Solche Umständen lägen nicht vor.

23

Die Vereinbarung in dem Vertrag UR.-Nr..../V/1993 beinhalte lediglich, dass entsprechend der Situation einer Option eine Erwerbsmöglichkeit geschaffen werde, die ausgenutzt werden könne, aber nicht müsse. Verlangten die Gesellschafter die Veräußerung nicht, so sei wie bei einem abgegebenen Angebot eine weitere Willenserklärung des potentiellen Erwerbers erforderlich. Daher entspreche die rechtliche Situation nicht der eines bindenden Vorvertrages. Zum anderen sei im Streitfall nicht wie erforderlich die rechtliche Situation wirtschaftlich einem Verkauf gleichzustellen. Es habe insbesondere nicht wie in dem vom BFH entschiedenen Fall vor der Veräußerung in 1997 einen vorzeitigen Besitzübergang gegeben.

24

Es könne auch nicht die spätere Annahme des Angebotes als juristische Formalität ohne wirtschaftliche Eigenbedeutung angesehen werden. Der Veräußerungsvertrag vom 22. Dezember 1997 sei nicht mit dem Inhalt geschlossen worden, wie man ihn ursprünglich in dem Entwurf zur UR.-Nr. .../V/1993 angedacht habe. Die Abweichungen bestünden - wie unstreitig ist - darin, dass die Beteiligten den Veräußerungsvertrag bereits vor Beginn des ursprünglich festgelegten Zeitraums geschlossen hätten und der Kaufpreis niedriger sowie seine Fälligkeit anders vereinbart worden sei. Die Veräußerung beruhe somit auf einem eigenständigen Verkaufsentschluss vom Dezember 1997, aufgrund dessen man nicht mehr auf die frühere Urkunde zurückgreifen könne.

25

Die Darstellung über die Veräußerung der Anteile in den Angeboten sei ohne Relevanz.

26

Die Kläger beantragen, keinen Spekulationsgewinn in Höhe von DM anzunehmen und die Einkommensteuer 1998 entsprechend herabzusetzen, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

Er führt teilweise unter Bezugnahme auf seine Einspruchsentscheidung aus: 29

Die Annahme einer bereits vor Abschluss des notariell beurkundeten Kaufvertrages liegenden Veräußerung sei gerechtfertigt, weil die Vertragspartner Verhältnisse geschaffen hätten, die einer Veräußerung gleichstünden und das Ergebnis des Veräußerungsgeschäftes vorwegnehmen. Im Streitfall komme der Vorvertrag aus 1993 in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht einem Kaufvertrag gleich, so dass er als Veräußerung im Sinne von § 23 EStG anzusehen sei. Die Veräußerer hätten sich damit bereits rechtlich gebunden und seien gehindert gewesen, anderweitig über die Geschäftsanteile zugunsten eines anderen Erwerbers zu verfügen. Die mit Abschluss des Vorvertrages eingegangene Bindung werde noch durch die Angebotsangaben verstärkt, in denen Kauf und Verkauf der GmbH-Anteile nach 5 Jahren als Teil des Gesamtkonzeptes und der Renditeberechnung nach Steuern festgelegt seien. Dem Umstand, dass die Beteiligten erst nach Ablauf der Spekulationsfrist den Abschluss des Vertrages beantragen könnten, komme daher keine entscheidende Bedeutung mehr zu. Es könne nicht davon gesprochen werden, dass der bürgerlich-rechtlich wirksame Veräußerungsvertrag erst mit dem endgültigem Abschluss des Vertrages in 1997 zustande gekommen sei. 30

Das von den Klägern erwähnte BFH-Urteil (vom 7. August 1970, BStBl II 1970, 806) sei auf den Streitfall nicht anwendbar, weil hier kein bindendes Verkaufsangebot des Veräußerers, sondern eine beiderseitige Vertragsverpflichtung bestehe, aus der sich keiner der Vertragsparteien mehr habe entziehen können. 31

Die rein theoretische Möglichkeit, dass keiner der Vertragsparteien den Abschluss des Übertragungsvertrages verlangen werde, stehe dem nicht entgegen. Schon der Initiator Dr. habe aus Prospekthaftungsgründen den Abschluss des Vertrages verlangen müssen. 32

Der Beklagte hat in der mündlichen Verhandlung verbindlich zugesagt, den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr nach Ergehen des Urteils gemäß § 165 Abs. 1 AO hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Einkünfte aus Kapitalvermögen für vorläufig zu erklären. 33

Entscheidungsgründe 34

Die zulässige Klage ist begründet. 35

Die Einkommensteuer ist antragsgemäß nach § 100 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 1 Satz 1 FGO herabzusetzen, da der angefochtene Einkommensteuerbescheid in der Gestalt der Einspruchsentscheidung insoweit rechtswidrig ist und die Kläger dadurch in ihren Rechten verletzt, als der Beklagte als sonstige Einkünfte einen Spekulationsgewinn in Höhe von DM erfasst hat. Der dem Kläger im Streitjahr zugeflossene Erlös aus dem Verkauf seiner Geschäftsanteile an der GmbH unterliegt nach § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht der Einkommensteuer, weil er zu keiner der dort abschließend geregelten sieben Einkunftsarten gehört. Die Berechnung des ohne diese Einkünfte festzusetzenden Steuerbetrages wird nach § 100 Abs. 2 Satz 2 und 3 FGO dem Beklagten übertragen. 36

- I. Eine Besteuerung nach §§ 17 Abs. 1 Nr. 1, 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG von Einkünften aus Gewerbebetrieb aufgrund der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei sog. wesentlicher Beteiligung scheidet aus, weil der Kläger am Kapital der GmbH nicht wesentlich beteiligt war. Eine solche Beteiligung ist nach § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung nur gegeben, wenn der Veräußerer an der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt war. Der Kläger war nur zu 10% an der GmbH beteiligt. Die Änderung des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG mit der Herabsetzung des Anteils für eine wesentliche Beteiligung auf 10% gilt erst ab dem Veranlagungszeitraum 1999 (§ 17 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999, (BGBl. I S. 402).
- II. Der Veräußerungserlös steht nicht im Zusammenhang mit den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung. Darüber streiten die Beteiligten nicht. 38
- III. Durch die entgeltliche Übertragung der GmbH-Anteile hat der Kläger keine sonstigen Einkünfte im Sinne des § 22 in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG erzielt. Es handelt sich nicht Einkünfte aus Spekulationsgeschäften im Sinne des § 22 Nr. 2 in Verbindung mit § 23 EStG. 39
- Spekulationsgeschäfte sind nach der hier allein in Betracht kommenden Bestimmung in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b EStG Veräußerungsgeschäfte über andere Wirtschaftsgüter als - gemäß Buchstabe a der Vorschrift - Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte, bei denen der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung nicht mehr als sechs Monate beträgt. Die Übertragung des GmbH-Anteils durch den Kläger ist deshalb kein Spekulationsgeschäft, weil der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung des GmbH-Anteils mehr als sechs Monate betragen hat. 40
- Mit der ständigen Rechtsprechung des BFH versteht der erkennende Senat unter Anschaffung und Veräußerung im Sinne von § 23 Abs. 1 EStG die schuldrechtlichen Verträge über den entgeltlichen Erwerb und über die entgeltliche Übertragung des betreffenden Wirtschaftsguts; der Zeitpunkt des Abschlusses dieser Verträge ist für die Berechnung der in § 23 EStG geregelten Fristen maßgebend (vgl. etwa BFH, Urteil vom 15. Dezember 1993 X R 49/91, BFHE 173, 144, BStBl II 1994, 687). 41
- Im Streitfall liegt zwischen der Anschaffung der GmbH-Anteile aufgrund des notariellen Vertrages vom 23. März 1993 zu UR-Nr. .../V/1993 und der Veräußerung gemäß dem notariellen Vertrag vom 22. Dezember 1997 ein Zeitraum von über 4 ½ Jahren, der unstreitig außerhalb der Spekulationsfrist liegt. Eine andere rechtliche Beurteilung der Spekulationsfrist ergibt sich entgegen der Auffassung des Beklagten auch dann nicht, wenn zusätzlich der weitere notarielle Vertrag vom 23. März 1993 zu UR-Nr. .../V/1993 mit der Vereinbarung über den Abschluss eines Geschäftsanteilsübertragungsvertrag zwischen dem Kläger und Dr. berücksichtigt wird. 42
- Für sich alleine betrachtet stellt dieser Vertrag noch kein Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 dar. Aus dem Text der Urkunde ergibt sich eindeutig, dass seinerzeit die GmbH-Anteile noch nicht übertragen wurden, sondern es allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt - gemäß der Ziffer II 3 zwischen dem 1. Januar 1998 und dem 30. Juni 1998 - zum Abschluss eines Geschäftsanteilsübertragungsvertrages hätte kommen können, in dem die Übertragung der GmbH-Anteile zu vereinbaren gewesen wäre. Dem tritt der Beklagte nicht entgegen. 43

Selbst bei einer Zusammenschau des Vertrages vom 23. März 1993 zu UR-Nr. .../V/ 1993 mit der am 22. Dezember 1997 vereinbarten Übertragung der GmbH-Anteile und den übrigen Umständen des Streitfalles kommt der erkennende Senat nicht zu dem Ergebnis, dass der 1993 abgeschlossene Vertrag als die vermeintlich wahre rechtliche Grundlage für die Übertragung in 1997 zu behandeln ist.

1. Der Senat folgt der ständigen Rechtsprechung des BFH, die im Wege der erweiternden Auslegung eine Veräußerung im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG auch dann annimmt, wenn die Vertragspartner vor Abschluss der eigentlichen Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäfte bereits Verhältnisse geschaffen haben, die sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Veräußerung des Wirtschaftsgutes darstellen und bei denen der ausstehende rechtliche Vollzug lediglich eine juristische Formalität ohne wirtschaftliche Eigenbedeutung wäre. Auf dieser Basis hat der BFH in einem Fall eine Veräußerung noch innerhalb der Spekulationsfrist bejaht und in einem anderen Fall durch Annahme einer früheren Anschaffung ein Spekulationsgeschäft verneint, wenn der Steuerpflichtige mit dem anderen Teil vor dem eigentlichen Übertragungsgeschäft einen rechtlich bindenden Vorvertrag über das Wirtschaftsgut geschlossen hat, aus dem für beide Beteiligte ein Anspruch auf Abschluss des Hauptvertrages mit entsprechenden Verpflichtungen - Verschaffung des Rechts sowie Kaufpreiszahlung - entsteht, der nicht mehr durch die einseitige Erklärung eines Beteiligten verhindert werden kann (BFH, Urteil vom 13. Dezember 1983 VIII R 16/83, BStBl II 1984, 311 und bereits vorher im Urteil vom 23. April 1965 VI 147/65, DB 1965, 1309, StRK EStG § 23 R. 24). Ein nur den Steuerpflichtigen selbst bindendes Angebot zum Verkauf eines Wirtschaftsgutes ist als Veräußerung dagegen lediglich dann als Veräußerung zu behandeln, wenn weitere Umstände hinzutreten, die für einen wirtschaftlichen Vollzug sprechen, (vgl. etwa BFH, Urteile vom 23. September 1966 VI 147/65, BStBl III 1967, 73; vom 15. Januar 1974 VIII R 63/68, BStBl II 1974, 606, vom 23. Januar 1992 IV R 95/90, BStBl II 1992, 553, Beschluss vom 19. Juli 2000 IX B 46/00, n.v., bei Juris). Fehlen solche Besonderheiten, genügt die einseitige Bindung des Steuerpflichtigen an sein Verkaufsangebot allein zur Annahme einer Veräußerung nicht (BFH, Urteile vom 7. August 1970 VI R 166/67, BStBl II 1970, 806; vom 19. Oktober 1971 VIII R 84/71, BStBl II 1972, 452, vom 2. Oktober 2001 IX R 45/99, BStBl II 2002, 10 und vom 8. April 2003 IX R 1/01, BFH/NV 2003, 1171).
2. Der Vertrag vom 23. März 1993 zu UR-Nr. .../V/1993 ist kein Vorvertrag mit bereits beiderseitig entstandenen Verpflichtungen zum Abschluss des Hauptvertrages wie von der vorstehenden Rechtsprechung gefordert.
- a) In der Ziffer II 2 des Vertrages haben sich die Beteiligten zum Abschluss des Geschäftsanteilsübertragungsvertrages verpflichtet, "wenn auch nur einer von ihnen den Abschluss des Vertrages von den übrigen Beteiligten verlangt" und zwar in schriftlicher Form sowie nur innerhalb des Zeitraums vom 1. Januar 1998 bis 30. Juni 1998. Beteiligte des Vertrages und damit zur Ausübung des Verlangens berechtigt waren die 8 Gesellschafter der GmbH sowie der potentielle Erwerber Dr. Mit der Vereinbarung, dass der Übertragungsvertrag nur auf Verlangen eines Beteiligten abzuschließen sei, haben beide Beteiligten das Rechtsgeschäft in 1993 insoweit unter einer sog. aufschiebenden Bedingung vorgenommen mit der zivilrechtlichen Folge, dass gemäß § 158 Abs. 1 BGB die von der Bedingung abhängig gemachte Wirkung - das Entstehen des Rechtsanspruches auf Abschluss des Geschäftsanteilsübertragungsvertrages - erst mit dem Eintritt der Bedingung eintritt. Das zur Bedingung gemachte Ereignis kann nämlich auch der freie Willensentschluss einer oder beider Parteien eines Rechtsgeschäftes sein (zur sog. Potestativ- bzw. Wollensbedingung vgl. schon RG, Urteil vom 22. Februar 1922 I 405/21, RGZ 104, 98; BGH,

Urteil vom 28. September 1962 V ZR 8/61, BB 1962, 1303 und Urteil vom 28. Juni 1996 V ZR 136/95, BB 1996, 2379). In dieser Weise ausdrücklich geregelt ist der sog. Kauf auf Probe, der nach § 454 Abs. 1 BGB (= § 495 Abs. 1 BGB a.F.) im Zweifel unter der aufschiebenden Bedingung der - im Belieben des Käufers stehenden - Billigung des gekauften Gegenstandes steht. Die Zulässigkeit von Verträgen mit Potestativbedingungen trägt dem Umstand Rechnung, dass es Situationen gibt, in denen sich die Parteien momentan zwar noch nicht über das "Ob" einer zukünftigen Verpflichtung einig sind, sie aber für den Fall, dass diese später gewollt wird, schon jetzt das "Wie" der Verpflichtung regeln möchten. Außerdem haben die Beteiligten hier mit dem zeitlichen Rahmen für die Ausübung des Verlangens zusätzlich einen Anfangstermin vereinbart, was nach §§ 163, 158 Abs. 1 BGB außerdem zu einer aufschiebende Befristung des Rechtsgeschäfts führt. Der Vertrag vom 23. März 1993 hat also bei seinem Abschluss noch keine zivilrechtliche Verpflichtungen des Klägers auf Übertragung seines GmbH-Anteiles gegenüber Dr. begründet, weil die Bedingung sowie die Befristung noch nicht eingetreten war.

b) Gegen die Annahme eines Spekulationsgeschäfts spricht ferner die einkommensteuerliche Behandlung der dem Streitfall teilweise vergleichbaren sog. Optionsgeschäfte. Dabei verpflichtet sich ein sog. Stillhalter durch Vertrag dazu, einem anderen bestimmte Gegenstände (Aktien, Obligationen, sonstige Wertpapiere) während eines bestimmten Zeitraumes (amerikanischer Typ) oder zu einem bestimmten Zeitpunkt (europäischer Typ) zu im Voraus festgelegten Konditionen zu verkaufen (Call) bzw. zu kaufen (Put), wenn der andere Teil sein Optionsrecht ausübt. Hierfür erhält der Stillhalter eine Optionsprämie. Dies stellt für sich alleine weder eine Veräußerung noch einen veräußerungsähnlichen Vorgang dar (BFH-Urteile vom 28. November 1984 I R 290/81, BFHE 143, 38, BStBl II 1985, 264 und vom 28. November 1990 X R 197/87, BFHE 163, 175, BStBl II 1991, 300). Zu einer Besteuerung nach § 23 EStG kommt es erst, wenn innerhalb der Spekulationsfrist die sog. Glattstellung erfolgt, also das Gegengeschäft zum Eröffnungsgeschäft vorgenommen wird (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juni 2003 IX R 2/02, BFHE 202, 351, BStBl II 2003, 752). 48

c) Der Senat kann keinen Grund erkennen, warum die zivilrechtliche Wertung des Sachverhalts als Vereinbarung einer Bedingung bzw. einer Befristung im Sinne der §§ 158 Abs. 1, 163 BGB einkommensteuerrechtlich nicht zugrunde gelegt werden dürfte. 49

aa) Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne von § 42 AO liegt nicht vor. Selbst wenn ein Wirtschaftsgut allein aus steuerlichen Gründen nicht innerhalb der Spekulationsfrist, sondern erst nach deren Ablauf veräußert wird, handelt es sich trotzdem nach allgemeiner Ansicht nicht um eine den wirtschaftlichen Vorgängen unangemessene Gestaltung, sondern lediglich um eine zulässige Steuervermeidung (vgl. nur Glenk in Blümich, Kommentar zum EStG mit Nebengesetzen, § 23 EStG Rn. 164). Davon geht hier auch der Beklagte aus. 50

bb) Entgegen der Ansicht des Beklagten war die Möglichkeit, dass keiner der Vertragsparteien den Abschluss des Übertragungsvertrages verlangen würde, nicht nur rein theoretisch. Für die Entscheidung der Beteiligten spielte eine wesentliche Rolle, ob die GmbH die bei Abschluss des Vertrages in 1993 erwarteten Gewinne tatsächlich erzielen würde. Dies war schon deshalb nicht gewiss, weil wie bereits das Angebot ausdrücklich sagt, der Erfolg des Vorhabens abhängig war von der Tüchtigkeit des Dr. Außerdem spielte eine bedeutende Rolle, dass die Rahmenbedingungen im Gesundheitswesen sich nicht verschlechtern. Umgekehrt konnte bei Vertragsschluss niemand vorhersagen, ob nicht die GmbH Gewinne in einer solchen Größenordnung machen würde, dass es zumindest den Gesellschaftern lukrativer hätte erscheinen können, das Verlangen zum Verkauf der Anteile 51

nicht auszuüben und auch in der Zukunft an den höheren Gewinnen beteiligt zu bleiben anstatt den - geringeren - Veräußerungsgewinn zu realisieren. Insofern ist der Hinweis des Beklagten auf die Renditeangaben im Angebot nicht durchschlagend. In einem solchen Fall wäre Dr. selbst dann nicht zur Ausübung des Verlangens verpflichtet gewesen, wenn er was der Senat offenlassen kann als sog. Initiator der Prospekthaftung unterlegen hätte (vgl. dazu BGH-Urteil vom 26. September 1991 VII ZR 376/89, NJW 1992, 228). Ferner war nicht zwingend, dass Dr. in einer derartigen Situation mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit aus eigenem Interesse das Verlangen zur Anteilsübertragung ausgeübt hätte. Denn es wäre denkbar gewesen, dass er bei einer guten Entwicklung der GmbH eine weitere Expansion erwogen hätte, die er mit Unterstützung mehrerer finanzkräftiger Gesellschafter besser als alleine hätte angehen können.

2. Die - vom erkennenden Senat nicht geteilte - Annahme des Beklagten, dass sich die Beteiligten in dem Vertrag vom 23. März 1993 zu UR.-Nr./V/1993 bereits rechtlich gebunden hätten, ist zudem insofern zweifelhaft, weil sich in diesem Fall die Frage stellt, ob der Vertrag zivilrechtlich überhaupt wirksam ist.

52

Der Kläger ist bei Abschluss des Vertrages von vertreten worden. Dessen Erklärungen wirken nach § 164 Abs. 1 Satz 1 BGB nur dann für und gegen den Kläger, wenn eine entsprechende Vertretungsmacht hatte. Die vom Kläger am 19. Januar 1993 erteilte Vollmacht für umfasste ausdrücklich nur den Erwerb von Geschäftsanteilen an der GmbH, nicht aber deren Veräußerung. Wenn man unter Berücksichtigung der Beteiligungsangebote - die den späteren Erwerb der GmbH-Anteile durch Dr. von den Gesellschaftern erwähnen und die zu der Beitrittserklärung in Bezug genommen werden - annimmt, dass die Vollmacht außerdem die Veräußerung der GmbH-Anteile erfasst, muss ferner geprüft werden, ob die Vollmacht nicht wegen Formmangels (§ 125 Satz 1 BGB) nichtig ist. Nach § 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG bedarf eine Vereinbarung, durch welche die Verpflichtung eines Gesellschafters zur Abtretung eines Geschäftsanteils begründet wird, der notariellen Form. Damit ist die notarielle Beurkundung nach den §§ 8 ff BeurkG und nicht die - schwächere - Form der Beglaubigung nach § 129 BGB in Verbindung mit § 40 BeurkG gemeint, bei der vom Notar lediglich die Echtheit der Erklärung bescheinigt wird. Grundsätzlich bedarf zwar eine Vollmacht gemäß § 167 Abs. 2 BGB nicht der Form des Rechtsgeschäfts, auf das sich die Vollmacht bezieht. Das gilt aber nur bei Vollmachten, die gemäß § 168 Satz 2 und 3 BGB frei widerruflich sind. Bei unwiderruflich erteilten Vollmachten oder solchen Vollmachten, bei denen sich der Vertretene gebunden fühlt, ist § 167 Abs. 2 BGB nicht anwendbar, in solchen Fällen bedarf bereits die Vollmacht der für das Rechtsgeschäft bestimmten Form (vgl. etwa BGH-Beschluss vom 16. Oktober 1996 IV ZR 347/95, ZEV 1996, 462 m.w.N.). Im Streitfall konnte der Kläger die Vollmacht zumindest nicht frei, sondern nur aus wichtigem Grund widerrufen und sich deshalb gebunden fühlen. Eine Genehmigung des Vertrages vom 23. März 1993 durch den Kläger nach § 177 Abs. 1 BGB wäre frühestens in der Übertragung der GmbH-Anteile im Jahr 1997 zu sehen, die zivilrechtliche Rückwirkung einer Genehmigung nach § 184 Abs. 1 BGB auf den Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts gilt nicht für die Spekulationsfrist nach § 23 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 2. Oktober 2001 IX R 45/99, BStBl II 2002, 10). Letztlich kann das Problem der Vertretungsmacht des aber offenbleiben, weil der Vertrag vom 23. März 1993 ohnehin nur aufschiebend bedingt bzw. befristet (§§ 158, 163 BGB) war und deshalb noch keine Verpflichtung für den Kläger begründete.

53

3. Der Senat kann der Annahme des Beklagten, die rechtliche Grundlage der Veräußerung in 1997 sei der 1993 abgeschlossene Vertrag gewesen, außerdem deshalb nicht folgen, weil die am 22. Dezember 1997 abgeschlossene Vereinbarung erheblich von dem am 23. März

54

1993 zu UR.-Nr. .../V/1993 in Aussicht genommenen Geschäftsanteilsübertragungsvertrag abweicht, wie die Kläger zu Recht geltend gemacht haben.

a) Das gilt zunächst für den Zeitpunkt des Vertragsschlusses. Das Verlangen auf Abschluss des Geschäftsanteilsübertragungsvertrages konnte gemäß Ziffer II 3 nicht vor dem 31. Dezember 1997 gestellt werden. Die Anteile sind jedoch bereits am 22. Dezember 1997 veräußert worden. 55

b) Ferner bleibt der vereinbarte Kaufpreis deutlich hinter demjenigen Betrag zurück, den der Kläger aufgrund des Vertrages aus 1993 hätte verlangen können. Während des maßgebenden Zeitraums für die Ausübung des Verlangens vom 1. Januar 1998 bis 30. Juni 1998 hatte die GmbH gemäß der Bilanz zum 31. Dezember 1997 ein Eigenkapital von 2.484.620 DM, davon 2.434.620 DM aus nicht ausgeschütteten Gewinnen. Geht man davon aus, dass diese gemäß dem damaligen Körperschaftsteuersatz mit 45% (§ 23 Abs. 1 KStG) belastet waren und sich bei einer Ausschüttung eine Minderung der Körperschaftsteuer auf 30% ergeben hätte (§ 27 Abs. 1 KStG), war mit den nicht ausgeschütteten Gewinnen ein Körperschaftsteuerguthaben von $15/55 = 663.987$ DM verbunden. Bemessungsgrundlage für den Kaufpreis war gemäß Ziffer II 1 des Geschäftsanteilsübertragungsvertrages aus 1993 die Summe aus Eigenkapital, Rücklagen, nicht ausgeschütteten Gewinne sowie Körperschaftsteuerguthaben, hier also 3.148.607 DM. Dieser Betrag lag um 648.607 DM über dem Basiswert von 2.500.000 DM, so dass sich der Kaufpreis für die GmbH-Anteile gemäß Ziffer II 1 von 2.800.000 DM um die 648.607 DM auf 3.448.607 DM erhöhte, wovon dem Kläger für seinen 10% Anteil 344.860,70 DM zugestanden hätten. Veräußert hat er seinen Anteil jedoch - wegen der angekündigten Weigerung von Dr., den Vertrag aus 1993 zu erfüllen - lediglich für 250.000 DM. 56

c) Schließlich wäre die vorgenannte Kaufpreisforderung des Klägers gemäß dem Geschäftsanteilsübertragungsvertrag aus 1993 (Ziffer II 2) nur zur Hälfte (= 172.430,35 DM) in 1998 fällig gewesen, die andere Hälfte nebst der vereinbarten Zinsen hätte ihm erst im Jahr 1999 zugestanden. Stattdessen sind dem Kläger in 1998 tatsächlich 250.000 DM zugeflossen. 57

4. Es sind auch sonst keine Gründe dafür ersichtlich, eine Veräußerung des GmbH-Anteiles bereits im Jahr 1993 anzunehmen. Mit der bereits zitierten BFH-Rechtsprechung und dem Rechtsgedanken des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO über die sog. wirtschaftliche Zurechnung wäre dies nur dann möglich, wenn Dr. bereits damals die tatsächliche Herrschaft über die GmbH-Anteile in der Weise ausgeübt hätte, dass er den Kläger im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf die GmbH-Anteile hätte ausschließen können (vgl. etwa BFH, Urteile vom 23. September 1966 VI 147/65, BStBl III 1967, 73; vom 15. Januar 1974 VIII R 63/68, BStBl II 1974, 606, vom 23. Januar 1992 IV R 95/90, BStBl II 1992, 553, Beschluss vom 19. Juli 2000 IX B 46/00, n.v., bei Juris). Davon ist im Streitfall aber selbst der Beklagte nicht ausgegangen. 58

5. Nur die hier vorgenommene Auslegung des Begriffes der Veräußerung entspricht schließlich dem Zweck der Besteuerung von Spekulationsgewinnen nach § 23 EStG. Diese ist nämlich nur dann gerechtfertigt, wenn innerhalb der Spekulationsfrist bei einem Wirtschaftsgut eine bestimmte Werterhöhung tatsächlich realisiert worden ist (vgl. BFH-Urteile vom 2. Oktober 2001 IX R 45/99, BStBl II 2002, 10 und vom 8. April 2003 IX R 1/01, BFH/NV 2003, 1171). Davon kann im Streitfall keine Rede sein. 59

Wenn die Beteiligten sich im dem Vertrag vom 23. März 1993 zu UR.-Nr..../V/1993 nicht vor Ablauf des 31. Dezember 1997 und selbst dann erst auf Verlangen zum Abschluss des 60

Geschäftsanteilsübertragungsvertrages verpflichten wollten, wobei für den Kaufpreis ein bestimmtes zukünftiges Eigenkapital in der GmbH eine Rolle spielte, kommt darin die von allen Vertragsbeteiligten gehegte Erwartung zum Ausdruck, dass der spätere Verkaufspreis im wesentlichen den Gewinnen entsprechen sollte, die die GmbH in den nächsten 5 Jahren voraussichtlich machen würde und die nicht an die Gesellschafter ausgeschüttet werden sollten; dies hätte sonst gemäß Ziffer II 1 des Vertrages zu einer Minderung des Kaufpreises geführt. Dies spricht gegen die Annahme, die Erhöhung des Wertes der GmbH-Anteile von 150.000 DM auf 2.800.000 DM sei innerhalb der Spekulationsfrist beziehungsweise, hier sogar am Tage der beiden notariellen Beurkundungen - am 23. März 1993 - realisiert worden. Es trifft zwar zu, dass die Gesellschafter nach dem Entwurf des Geschäftsanteilsübertragungsvertrages von Dr. im Jahre 1998 selbst dann 2,5 Mio. DM für ihre Anteile hätten verlangen können, wenn die GmbH nur Verluste erzielt hätte. Dies besagt aber nur, dass nicht die Gesellschafter, sondern Dr. das Risiko zu tragen hatte, wenn die Entwicklung der GmbH anders als erwartet verlaufen würde. Es ändert nichts an der Annahme, dass der Veräußerungserlös bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht innerhalb der Spekulationsfrist realisiert worden ist.

Die prozessualen Nebenentscheidungen folgen aus § 135 Abs. 1 FGO sowie aus § 151 FGO 61
in Verbindung mit § 709 ZPO.

Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision zu, weil die Rechtssache 62
grundsätzliche Bedeutung hat. Die Behandlung von Verträgen mit beiderseitigen
Potestativbedingungen im Rahmen des § 23 EStG ist bisher - soweit ersichtlich - noch nicht
höchststrichterlich entschieden worden.