
Datum: 20.06.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 295/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0620.4K295.10.00

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 24.10.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.1.2010 wird die Einkommensteuerfestsetzung dahingehend abgeändert, dass die Ausgleichszahlung aus der Nichterfüllung des Aktienkauf- und Übertragungsvertrages vom 28.6.1999 i.H.v. 300.000 € nicht der Einkommensteuer unterworfen wird.

Die Berechnung der Einkommensteuer wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch die Klägerin in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

- | | |
|---|---|
| | 1 |
| Die Kläger wurden im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist als Steuerberater selbstständig tätig. | 2 |
| Mit dem Aktienkauf- und Übertragungsvertrag vom 28.6.1999 hatte der Kläger zunächst 1024 Stammaktien der A AG zum Nennbetrag von 5 € erworben; dies entsprach 2% des Kapitals | 3 |

der AG. Die dingliche Übertragung der Aktien sollte am 1.7.2005 gegen Zahlung des Kaufpreises i. H. v. 5120 € erfolgen. Hierzu regelt Abschnitt IV des Vertrages vom 28.6.1999:

" Verkäufer und Käufer sind darüber einig, dass alle Rechte aus den Aktien - auch auf rückständige Dividenden - nebst dem - auch anteiligen - Eigentum an etwaigen Aktienurkunden und dem Anspruch auf deren Herausgabe mit Wirkung ab dem 1.7.2005 auf den Käufer übergehen. Das Dividendenbezugsrecht bis zum Jahr 2004 verbleibt ausdrücklich beim Verkäufer. 4

Der Verkäufer stimmt in seiner Eigenschaft als Vorstand der Gesellschaft der vorstehenden Übertragung zu. Der Käufer wird den Übergang bei der Gesellschaft anmelden (§ 68 Abs. 3 AktG). " 5

Vor der Übertragung der Anteile trat - nach Darstellung des Klägers - der Veräußerer und Mehrheitsaktionär B anlässlich eigener Verkaufsverhandlungen seines gesamten Aktienpaketes an den Kläger mit der Bitte heran, die Erfüllung des Vertrages durch Übereignung der Aktien zunächst zurückzustellen. Mit Vertrag vom 28.9.2006 wurden sämtliche Anteile der AG (einschließlich der von dem Kläger gekauften Anteile) zu einem Preis von 14,85 Millionen € zuzüglich eines Besserungsscheins i. H. v. 150.000 € gemäß den in § 2 des Kaufvertrages beschriebenen Bedingungen veräußert. Am 5.10.2006 leistete der Verkäufer B eine Ausgleichszahlung i. H. v. 300.000 € an den Kläger, die sich nach Auskunft des Klägers der Höhe nach an dem Anteil der von ihm gekauften Anteile am Gesamtkaufpreis für die AG orientierte. Aufgrund dieser Zahlung der Klägerin erklärte der Kläger am 5.10.2006 alle seine Ansprüche aus dem Aktienkauf- und Übertragungsvertrag vom 28.6.1999 als abgegolten. 6

Mit Einkommensteuerbescheid vom 24.10.2008 erfasste der Beklagte die Zahlung von 300.000 € als Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG. 7

Mit dem hiergegen gerichteten Einspruch trugen die Kläger vor, dass nach der Rechtsprechung des BFH Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnliche Vorgänge nicht nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbar seien. Ein veräußerungsähnlicher Vorgang liege immer dann vor, wenn eine Umschichtung von Vermögen durch Substanzverlust bzw. Substanzaufgabe gegen Entgelt erfolge. Im Streitfall sei das Recht auf Übertragung der Aktien aus dem Kaufvertrag aufgegeben und hierfür ein Entgelt gezahlt worden. Die dem vergleichbaren Fälle der Aufgabe des Rechts auf Ankauf eines Grundstücks und der Abtretung eines Rückkaufrechtes im Umlegungsverfahren seien in der Rechtsprechung als nichtsteuerbarer Vorgang im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG eingeordnet worden (Urteil des FG Saarland in EFG 1994, 1001; BFH-Urteil in BStBl II 1979, 298). 8

Es liege aber auch kein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG vor. 9

Schuldrechtliche Ansprüche gegen einen Gesellschafter stellten nach herrschender Auffassung in der Literatur keine Anwartschaften im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG dar. Darüber hinaus sei auch das Tatbestandsmerkmal der Veräußerung nicht erfüllt, da der Kläger weder Aktien noch eine Anwartschaft auf den Erwerb von Aktien erworben und weiterveräußert habe. Nachdem das Aktienpaket im Jahr 2006 durch B als Anteilsinhaber weiterveräußert worden sei, seien weder Herr B noch der Kläger Eigentümer von Aktien der AG gewesen. Sie hätten daher über diese Aktien auch nicht mehr verfügen können. Wirtschaftlich betrachtet sei die Zahlung erfolgt, weil der Kaufvertrag vom 28.6.1999 unerfüllbar geworden sei. 10

Schließlich habe zum Zeitpunkt der Zahlung überhaupt keine Beteiligung an der AG bestanden. Bezugsrechte seien grundsätzlich dem Grund- oder Stammkapital nicht hinzuzurechnen; ihre Veräußerung könne nur dann nach § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG steuerpflichtig sein, wenn der Veräußerer ohne Berücksichtigung des Bezugsrechts wesentlich im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG beteiligt sei. 11

Mit Einspruchsentscheidung vom 14.1.2010 änderte der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzung dahingehend, dass er die Ausgleichszahlung vom 300.000 € nunmehr unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40c EStG) i. H. v. 150.000 € als Veräußerungsgewinn gemäß § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG erfasste. Im Übrigen wies er den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass den Einwänden der Kläger gegen die Anwendung des § 22 Nr. 3 EStG zu folgen sei. Es liege aber eine steuerpflichtigen Anteilsveräußerung im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG vor. 12

Zunächst handele es sich bei dem kaufvertraglichen Anspruch des Klägers auf Übereignung der Aktien gegen den Gesellschafter B um eine Anwartschaft im Sinne dieser Vorschrift. Das Bezugsrecht müsse sich nicht gegen die Gesellschaft richten. Auch habe der Kläger durch den Kaufvertrag bereits eine weitgehend gesicherte Rechtsposition erlangt, die der Verkäufer nicht mehr habe einseitig zerstören können. 13

Zwar wendeten die Kläger zu Recht ein, dass ein Bezugsrecht grundsätzlich keine Kapitalbeteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bewirke. Dennoch werde die Anwartschaft als besondere Form des Bezugsrechts im Gesetz als " Anteil " definiert. Sinn und Zweck des § 17 EStG sei die Besteuerung des realisierten Zuwachses an Substanz der Kapitalgesellschaft beim Anteilseigner und die Besteuerung des wirtschaftlich in gleicher Weise bewirkten realisierten Zuwachses an Substanz durch die Veräußerung von Bezugsrechten. Die Substanzaufspaltung durch Übertragung von Bezugsrechten an Aktienanteilen an einen Dritten führe zwar rechtlich zu keiner Aufteilung bisher bestehender Anteile. Allerdings würden der Beteiligung selbst und somit dem eigentlichen Anteilseigner das Verwertungspotential und die wirtschaftliche Teilhabe an den in der Gesellschaft erwirtschafteten Vermögenszuwächsen entzogen. Zwecks Vermeidung einer nicht steuerbaren Steuerentstrickung der in der Anwartschaft verhafteten Verwertungssubstanz sei es daher nach dem Telos der Vorschrift ausnahmsweise geboten und sachgerecht, den Gewinn aus der Veräußerung eines Anwartschaftsrechts nach § 17 EStG zu besteuern, wenn der Berechtigte aufgrund seiner Rechtsposition in der Lage sei, sich den Vermögenszuwachs der Anteile zu verschaffen. Entschädigungszahlungen aufgrund von Vertragsstörungen seien derjenigen Einkunftsart zuzuordnen, zu der die Einnahmen gehört hätten, wenn sie regulär erzielt worden wären. Dies gelte insbesondere für Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen auf Grund bürgerlich-rechtlicher Rechtsgeschäfte als Erfüllungsleistung zuflössen. 14

Im Streitfall sei überdies davon auszugehen, dass der Kläger wirtschaftlicher Eigentümer der mit Kaufvertrag vom 28.6.1999 erworbenen Aktien geworden sei. Wirtschaftliches Eigentum bei der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sei nach der BFH-Rechtsprechung anzunehmen, wenn der Käufer auf Grund eines Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben habe, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden könne, und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen seien. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums sei anhand der Umstände und der tatsächlichen Verhältnisse im konkreten Einzelfall zu bestimmen (BFH-Urteil vom 15.12.1999 I R 29/97, BStBl II 2000, 527). Im Streitfall sprächen aufgrund der Gesamtumstände und der tatsächlichen Vorgehensweise, insbesondere aber 15

auch auf Grund der Tatsache, dass der Kläger - vermutlich nach vorheriger Absprache - in vollem Umfang an der gesamten Wertsteigerung partizipierte, wesentliche Indizien dafür, dass er spätestens im Zeitpunkt der Veräußerung der gesamten Firma durch den Mehrheitsaktionär wirtschaftlicher Eigentümer der von ihm gekauften Anteile geworden sei (Stichwort: abgekürzter Vertragsweg). Dies mache auch die zeitnahe Weiterleitung des anteiligen Veräußerungserlöses deutlich, aus der ein besonderes Zuwendungsinteresse gefolgert werden könne. Infolge seiner starken Rechtsposition hätte der Kläger bei Nichterfüllung gegenüber dem Erwerber der Anteile einen Herausgabeanspruch bzw. Schadensersatzanspruch geltend machen können, falls er mit dem Rechtsgeschäft nicht einverstanden gewesen wäre.

Mit der vorliegenden Klage halten die Kläger daran fest, dass durch den Vertrag vom 28.6.1999 keine Anwartschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG begründet worden sei. Zwar gälten nach dem BFH-Urteil VIII R 14/06, BStBl II 2008, 475, auch schuldrechtliche Ansprüche gegen einen Gesellschafter auf Übertragung von Anteilen als Anwartschaften in diesem Sinne. Abgesehen davon, dass diese Entscheidung nur für eine so genannte " Call-Option " ergangen sei, müsse der Berechtigte darüber hinaus in der Lage sein, sich den Vermögenszuwachs der Anteile zu verschaffen. Dies sei aber im Streitfall nicht möglich gewesen. Zum einen sei der dingliche Anspruch auf Übertragung der Aktien als solcher nicht übertragbar. Zum anderen sei die Übertragung von Aktien der AG gem. § 3 Abs. 3 Satz 2 der Satzung an die Zustimmung des Vorstandes gebunden gewesen. Eine Genehmigung zur Übertragung von dem Kläger an Dritte habe aber nicht vorgelegen. Die erteilte Genehmigung habe sich lediglich auf den Erwerb durch den Kläger bezogen. 16

Auch die Tatbestandsmerkmale einer Veräußerung und des Bestehens einer wesentlichen Beteiligung seien - wie bereits vorgetragen - nicht erfüllt. Zur Frage der fehlenden Relevanz von Anwartschaften bei der Bestimmung der Beteiligungshöhe sei auf die Rechtsprechung des BFH (VIII R 49/04, BStBl II 2006, 746) und die Verwaltungsanweisung in H 17 Abs. 2 EStR zu verweisen. Der Kläger habe zu keinem Zeitpunkt über eine dem Stammkapital vergleichbare Kapitalbeteiligung verfügt. Er sei nie an den stillen Reserven und am Liquidationserlös der AG beteiligt gewesen. Der Schadensersatzanspruch des Klägers könne nicht mit einer Beteiligung an den stillen Reserven der Gesellschaft gleichgesetzt werden. Die in § 17 EStG normierten Tatbestandsvoraussetzungen für die Besteuerung einer Anteilsveräußerung müssten beachtet werden. Der Hinweis auf die aus Sicht des Beklagten wünschenswerte Vermeidung einer nichtsteuerbaren Steuerentstrickung der in der Anwartschaft verhafteten Vermögenssubstanz könne zu keinem anderen Ergebnis führen. 17

Schließlich fehle es auch an einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums der Anteile auf den Kläger. Voraussetzung für die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums an Kapitalgesellschaftsanteilen sei der Übergang des Stimmrechts und des Gewinnbezugsrechts. Der Kläger sei jedoch zu keinem Zeitpunkt in der Lage gewesen, die aus den Anteilen resultierenden Rechte wahrzunehmen oder die zivilrechtlichen Eigentümer in irgendeiner Form von der Einwirkung auszuschließen. Der Hinweis des Beklagten auf die Partizipation an der Wertsteigerung der Anteile gehe ins Leere. Die Höhe des Schadensersatzes orientiere sich selbstverständlich an der Höhe des entstandenen Schadens, der zwangsläufig der Wertsteigerung entspreche. Mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums habe dies nichts zu tun. 18

Die Kläger beantragen, 19

1. den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 24.10.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.1.2010 dahingehend abzuändern, dass die 20

Ausgleichszahlung aus der Nichterfüllung des Aktienkauf- und Übertragungsvertrages vom 28.6.1999 nicht gem. § 17 EStG einkommensteuerpflichtig ist,

2. hilfsweise, die Revision zuzulassen. 21

Der Beklagte beantragt, 22

a. die Klage abzuweisen, 23

b. hilfsweise, die Revision zuzulassen. 24

Er weist darauf hin, dass Rechte, mit denen kein Anteil am Nennkapital verbunden ist, nach der BFH-Rechtsprechung (VIII R 49/04) dann als Anteile an einer Kapitalgesellschaft beurteilt werden, wenn sie dem Inhaber eines solchen Rechts eine der Beteiligung am Stammkapital wirtschaftlich vergleichbare Stellung einräumen. Dies sei zu bejahen, wenn der Rechtsinhaber an der Substanz der Kapitalgesellschaft, also insbesondere am Liquidationserlös, beteiligt sei. Im Streitfall sei der Kläger ab dem vereinbarten Zeitpunkt des 1.7.2005 sehr wohl in der Lage gewesen, sein Recht auf Erfüllung des Aktienkaufvertrages wahrzunehmen. Stattdessen habe der Kläger sich jedoch bewusst entschieden, unter Maßgabe einer Beteiligung am Liquidationserlös dem Vorhaben des Verkäufers, das Aktienpaket insgesamt an einen Dritten zu veräußern, zuzustimmen. Er habe somit an der Wertsteigerung der Anteile in gleichem Maße wie ein Beteiligter teilgenommen. Der Absicht des Gesetzes würde nicht Genüge getan, wenn diese Wertsteigerung steuerlich nicht erfasst würde. 25

Weiterhin sei festzuhalten, dass der Vorstand der AG bereits in der Vereinbarung vom 28.6.1999 der Übertragung der Anteile zugestimmt habe. 26

Entscheidungsgründe 27

Die Klage ist begründet. 28

Der angegriffene Einkommensteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.1.2010 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die zur Abgeltung der Rechte aus dem Aktienkauf- und Übertragungsvertrag vom 28.6.1999 an den Kläger geleistete Zahlung in Höhe von 300.000 € ist weder als Veräußerungsgewinn gem. § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStG i. V. m. § 3 Nr. 40c EStG noch als Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG steuerbar. Auch eine einkommensteuerliche Erfassung der Ausgleichszahlung auf sonstiger Rechtsgrundlage kommt nicht in Betracht. 29

1. Durch die Ausgleichszahlung aus dem Aktienkauf- und Übertragungsvertrag vom 28.6.1999 in Höhe von 300.000 € hat der Kläger keinen steuerbaren Veräußerungsgewinn i. S. d. § 17 Abs. 1 Sätze 1 EStG realisiert. 30

Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch den Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 vom Hundert beteiligt war. Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind nach § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG auch Anwartschaften auf solche Beteiligungen. 31

Im Streitfall kann dahinstehen, ob der Kläger mit dem durch den Kaufvertrag vom 28.6.1999 begründeten schuldrechtlichen Anspruch auf dingliche Übertragung der Aktien ungeachtet des in § 3 Abs. 3 Satz 2 der Satzung der A AG (im Folgenden: AG) festgelegten Zustimmungsvorbehaltes des Vorstandes für die Übertragung der Aktien an Dritte eine Anwartschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG erworben hat und ob der Verzicht auf die dingliche Erfüllung des Kaufvertrags gegen eine Ausgleichszahlung einer Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gleichsteht. Denn der Kläger ist zu keinem Zeitpunkt, also auch nicht innerhalb der letzten fünf Jahre vor der möglichen Veräußerung einer solchen Anwartschaft, im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 vom Hundert beteiligt gewesen (sog. wesentliche Beteiligung). Dies ist aber Voraussetzung für die Erfassung von Gewinnen aus der Veräußerung von nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Anwartschaften auf solche Beteiligungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Maßgabe des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG.

1.1. Durch die Rechtsprechung des BFH ist mittlerweile geklärt, dass Anwartschaften auf den 33
Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft ungeachtet ihrer Eigenschaft als möglicher
Gegenstand der Veräußerung nicht bei der Bestimmung der wesentlichen Beteiligungshöhe
im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zu berücksichtigen sind (BFH-Urteile vom 14. März
2006 VIII R 49/04, BFHE 213, 307, BStBl II 2006, 746, und vom 19. Dezember 2007 VIII R
14/06, BFHE 220, 249, BStBl II 2008, 475; vgl. dazu zuletzt auch Urteil des FG Düsseldorf
vom 14. September 2010 13 K 997/08 E, EFG 2011, 961). Denn aus der Definition des
Begriffs "Anteile an Kapitalgesellschaften" in § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG folgt nicht, dass
Anwartschaften (Bezugsrechte) notwendig auch bei der Bestimmung der Höhe der
Beteiligung zu berücksichtigen sind. Rechte, mit denen kein Anteil am Nennkapital verbunden
ist, können vielmehr nur dann als "Anteile an einer Kapitalgesellschaft" i.S. des § 17 EStG
beurteilt werden, wenn sie dem Inhaber eines solchen Rechts eine der Beteiligung am
Stammkapital wirtschaftlich vergleichbare Stellung einräumen. Von einer solchen --dem
Stammkapital vergleichbaren-- Kapitalbeteiligung kann nur gesprochen werden, wenn der
Rechtsinhaber --wie ein Gesellschafter-- an der Substanz der Kapitalgesellschaft, also
insbesondere am Liquidationserlös, beteiligt ist. Denn Beteiligungen sind dadurch
gekennzeichnet, dass sie die für einen Anteilseigner typische Teilhabe an den stillen
Reserven des Unternehmens gewährleisten. Dieses Erfordernis ergibt sich auch aus dem
Zweck des § 17 Abs. 1 EStG, den wesentlich beteiligten Gesellschafter einer
Kapitalgesellschaft dem typischen Mitunternehmer gleichzustellen. Dieser ist aber auch an
den stillen Reserven seines Unternehmens beteiligt. Dieser auch von der
Verwaltungsauffassung gebilligten Rechtsprechung (H 17 Abs. 2 EStR 2006) folgt der
erkennende Senat.

Soweit der Beklagte hingegen einwendet, dass nach Sinn und Zweck des § 17 EStG zur 34
Vermeidung einer nichtsteuerbaren Steuerentstrickung der in einer Anwartschaft verhafteten
Verwertungssubstanz der Gewinn aus der Veräußerung eines Anwartschaftsrechts
ausnahmsweise der Besteuerung unterliegen müsse, wenn der Berechtigte aufgrund seiner
Rechtsposition in der Lage sei, sich den Vermögenszuwachs der Anteile zu verschaffen,
verkennt er, dass die damit angesprochenen Aussagen der höchstrichterlichen
Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2007, a. a. O.) sich allein auf die
Voraussetzungen einer Anwartschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG, nicht aber auf
die Bestimmung der wesentlichen Beteiligungshöhe im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG
beziehen. Allein die aus fiskalpolitischer Sicht wünschenswerte Vermeidung einer
Besteuerungslücke kann die erforderliche Normierung der Tatbestandsvoraussetzungen, die
eine Ausnahme von der grundsätzlichen Nichtsteuerbarkeit von Gewinnen aus der

Veräußerung privater Wirtschaftsgüter begründen, nicht ersetzen.

Entgegen der Auffassung des Beklagten kann der schuldrechtliche Anspruch des Klägers auf Erfüllung des Aktienkaufvertrages auch nicht als eine der Beteiligung am Stammkapital der AG wirtschaftlich vergleichbare Stellung und damit als bei der Bestimmung der Höhe der Beteiligung zu berücksichtigender Anteil an der AG eingeordnet werden. Wenngleich der Kläger eine betragsmäßig der Wertsteigerung der Anteile entsprechende Ausgleichszahlung erhalten hat, so fehlt es doch an der für einen Gesellschafter typischen mitgliedschaftsrechtlich begründeten Teilhabe am Gewinn und den stillen Reserven der AG. Die Ausgleichszahlung beruht vielmehr auf schuldrechtlicher Grundlage, nämlich auf der mit dem Verkäufer im Gegenzug zum Verzicht auf die termingerechte Übereignung der Anteile getroffenen Vereinbarung, dass der Kläger bei Verkauf der Anteile eine quotale Beteiligung am Kaufpreis erhalten solle. Hintergrund dieser Ausgleichsvereinbarung war keine irgendwie geartete gesellschaftsrechtlich begründete Rechtsstellung des Klägers in Bezug auf die gekauften Anteile, sondern der im Falle einer Unmöglichkeit der Übereignung der Anteile wegen deren anderweitiger Veräußerung bestehende Anspruch auf Schadensersatz statt der Leistung (§ 281 BGB) aus dem Kaufvertrag.

1.2. Der Kläger ist auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer der von ihm gekauften Anteile geworden, so dass die Voraussetzungen der wesentlichen Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG ebenso wenig auf diese Weise erfüllt werden konnten.

Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist die Rechtsstellung des wirtschaftlichen Eigentümers dadurch gekennzeichnet, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Unter diesen Voraussetzungen können auch Rechte, also auch Kapitalgesellschaftsanteile, Gegenstand des wirtschaftlichen Eigentums sein. Letzteres ist im Falle des Verkaufs einer Beteiligung nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 11. Juli 2006 VIII R 32/04, BFHE 214, 326, BStBl II 2007, 296, oder vom 25. Mai 2011 IX R 23/10, BFHE 234, 55, BStBl II 2012, 3, jeweils m. w. N.) jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Käufer des Anteils

(1) aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann (Anwartschaftsrecht), und

(2) die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Verwaltungs- und Vermögensrechte (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) sowie

(3) das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind.

Bei der Prüfung dieser Merkmale ist zu berücksichtigen, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu bestimmen ist. Eine von der zivilrechtlichen Inhaberstellung abweichende Zuordnung eines Wirtschaftsguts kann deshalb auch anzunehmen sein, wenn die vorstehend genannten Voraussetzungen nicht in vollem Umfang erfüllt sind. Zu berücksichtigen ist ferner, dass es für die Besteuerung nicht auf die äußere Rechtsform, sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt. Demgemäß ist auch bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums nicht das formal Erklärte oder formal-rechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte ausschlaggebend (BFH-Urteile vom 11. Juli 2006 und vom 25. Mai bei 1011, a. a. O.).

Im Streitfall hat der Kläger weder durch den Kaufvertrag vom 28.6.1999 noch durch die Vereinbarung mit dem Verkäufer über eine quotale Beteiligung am Kaufpreis im Falle einer anderweitigen Veräußerung die mit den gekauften Anteilen an der AG verbundenen wesentlichen Verwaltungs- und Vermögensrechte (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) erlangt. Damit fehlen zentrale und für eine von der zivilrechtlichen Inhaberstellung abweichende Zuordnung der Aktien als wirtschaftliches Eigentum des Klägers unverzichtbare Voraussetzungen in einem Umfang, der auch unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse nicht mehr die Würdigung erlaubt, dass der Kläger den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen konnte. Der hier zu beurteilende Sachverhalt ist demnach nicht vergleichbar mit der dem Urteil des BFH vom 11. Juli 2006, a. a. O., zu Grunde liegenden Konstellation, dass die Mitwirkungs- und Verwaltungsrechte an den Kapitalgesellschaftsanteilen zwar nicht in vollem Umfang, aber in ihrem rechtlichen und wirtschaftlichen Kern übergegangen waren. Bei dieser Sachlage bedarf keiner Entscheidung, ob der schuldrechtliche Erfüllungsanspruch des Klägers die Anforderungen für ein von der bloßen Anwartschaft abzugrenzendes Anwartschaftsrecht zu erfüllen vermochte (vgl. dazu BFH-Urteil vom 19. Dezember 2007, a. a. O.), das weitere Voraussetzung für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ist.

1.3. Schließlich ergeben sich auch keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür, dass der Anschluss des Aktienkaufvertrages mit aufschiebender Befristung der dinglichen Erfüllung unter dem Gesichtspunkt des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. von § 42 AO dem Erwerb einer wesentlichen Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gleich zu behandeln wäre. 43

Nach § 42 Abs. 1 AO i. d. F. des Streitjahres kann durch den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstanden wäre. 44

Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts ist gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuererminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Eine Rechtsgestaltung ist unangemessen, wenn verständige Parteien in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung nicht in der gewählten Weise verfahren wären. Die Unangemessenheit einer Rechtsgestaltung tritt deutlich hervor, wenn sie überhaupt keinem wirtschaftlichen Zweck dient, also ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund nicht zu entdecken ist (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17. Januar 1991 IV R 132/85, BFHE 163, 449, BStBl II 1991, 607, m. w. N.). 45

Im Streitfall hat der Kläger indessen einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund für die gewählte Vertragsgestaltung darlegen können. Der Senat sieht keinen Anlass der Darstellung des Klägers in der mündlichen Verhandlung zu zweifeln, dass die Befristung der dinglichen Übertragung zum 1.7.2005 auf Wunsch des Verkäufers und Mehrheitsaktionärs (Anteilshöhe zum Verkaufszeitpunkt: 90,1% laut Mitteilung des FA C vom 7.8.2008) erfolgt sei, da dieser bis zum voraussichtlichen Zeitpunkt seines Rückzugs aus dem Geschäftsleben ohne Einwirkungsmöglichkeiten des Klägers über sein Aktienpaket, und zwar einschließlich der verkauften Minderheitsbeteiligung, habe verfügen wollen. Gegen die Annahme einer der Steuererminderung dienenden Vertragsgestaltung streitet dabei zusätzlich der Umstand, dass die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze auf 1% durch das StSenkG vom 23.10.2000 zum 46

Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags am 28.6.1999 für den Kläger nicht vorhersehbar sein konnte. Er hatte daher keinen Anlass, bei dem Kauf einer Beteiligung von 2% Vorkehrungen zu treffen, um die Steuerbarkeit einer künftigen wirtschaftlichen Verwertung zu umgehen.	
2. Die Ausgleichszahlung aus dem Aktienkauf- und Übertragungsvertrag vom 28.6.1999 in Höhe von 300.000 € unterliegt auch nicht als Einkünfte aus Leistungen gem. § 22 Nr. 3 EStG der Einkommensteuer.	47
Nach § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG sind sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 7 EStG) Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG) noch zu den Einkünften i.S. von § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 EStG gehören, z.B. Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände.	48
Eine (sonstige) Leistung i.S. von § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Unterlassen oder Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und das um des Entgelts willen erbracht wird; ausgenommen sind Veräußerungsvorgänge oder veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich, bei denen ein Entgelt dafür erbracht wird, dass ein Vermögensgegenstand in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird. Der Gesetzgeber hat eine abschließende - positive und negative - Regelung für die Besteuerung von Vorgängen im Bereich der Umschichtung von Sachen und Rechten des Privatvermögens getroffen. Diese Vorgänge sollen nur dann der Einkommensteuer unterliegen, wenn die Voraussetzungen des § 23 EStG (ggf. § 22 Nr. 1 oder § 17 EStG) vorliegen (ständige Rechtsprechung, vgl. dazu Urteil des BFH vom 19. Dezember 2000 IX R 96/97, BStBl II 2001, 391, m. w. N.).	49
Ob eine Zahlung als Entgelt für eine sonstige Leistung oder für die endgültige Aufgabe eines Vermögenswerts in seiner Substanz zu qualifizieren ist, richtet sich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Leistungen. Entscheidend ist dabei nicht, wie die Parteien diese Leistungen benannt, sondern was sie nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse wirklich gewollt und tatsächlich bewirkt haben (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2000, a. a. O., m. w. N.).	50
Im Streitfall ist, wie auch die Beteiligten mittlerweile übereinstimmend annehmen, der entgeltliche Verzicht auf den kaufvertraglichen Anspruch auf dingliche Übertragung der Aktien als veräußerungsähnlicher Vorgang zu qualifizieren, der die Besteuerung der Ausgleichszahlung als Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG ausschließt. Mit diesem Verzicht hat der Kläger eine eigenständigen Vermögenswert bildende Rechtsposition in ihrer Substanz endgültig aufgegeben. Mithin liegt eine Vermögensumschichtung (veräußerungsähnlicher Vorgang) vor, die nicht unter § 22 Nr. 3 EStG fällt.	51
3. Der Senat lässt im Hinblick auf die Frage, unter welchen Voraussetzungen der schuldrechtliche Erfüllungsanspruch aus einem Aktienkaufvertrag eine (wesentliche) Kapitalbeteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bewirken kann, die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zu.	52
Die Nebenentscheidungen beruhen auf §§ 135 Abs. 1, 151 Abs. 3 FGO, 709 ZPO.	53

