Finanzgericht Köln, 12 K 1271/23

Datum:	04.12.2024
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	12. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	12 K 1271/23
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2024:1204.12K1271.23.00

Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, IX R 1/25
Rechtskraft:	nicht rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten um die Qualifikation eines Betrages von … EUR als Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinne von § 19 Einkommensteuergesetz (EStG) oder als Teil des Veräußerungspreises im Rahmen der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S.v. § 17 EStG sowie über den Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung damit in Zusammenhang stehender Aufwendungen. 2

Der Kläger war zu Beginn des Streitjahres zu 50 % an der im … 2018 gegründeten A GmbH (im Folgenden: A GmbH) mit dem Sitz in B beteiligt. Zugleich war er Geschäftsführer der A GmbH. Auf den Geschäftsführervertrag zwischen dem Kläger und der A GmbH vom 00.00.2019 wird Bezug genommen. Die übrigen Anteile an der Gesellschaft hielt der Zeuge C, der ebenfalls Geschäftsführer der A GmbH war. 3

Mit notariellem Vertrag vom 00.00.2020 (im Folgenden: KV) verkauften der Kläger und der Zeuge C ihre Anteile an der A GmbH an die D (im Folgenden: D-mbH) mit Sitz in E, deren Geschäftsführer der Zeuge F ist, und traten die Anteile aufschiebend bedingt auf die vollständige Kaufpreiszahlung an die D-mbH ab. Auf den notariellen Vertrag vom 00.00.2020 4

nebst Anlagen wird vollumfänglich Bezug genommen. Ausweislich dieses notariellen Vertrages betrug der Kaufpreis … EUR, weitere Kaufpreisbestandteile waren der im Geschäftsjahr 2019 erwirtschaftete und noch nicht ausgeschüttete Gewinn sowie der Gewinn für das Geschäftsjahr 2020 bis einschließlich zum 00.00.2020 (§ 3 Abs. 1 KV). Ausweislich von § 3 Abs. 2 lit. b) KV entfielen von diesem Kaufpreis auf den Kläger … EUR und auf den Zeugen C ebenfalls … EUR (§ 3 Abs. 2 lit. a) KV). Im Übrigen enthielt § 3 Abs. 2 KV folgende Regelung:

„In den Kaufpreisbestandteilen gemäß vorstehenden lit. (a) und (b) ist zugunsten jedes Verkäufers jeweils ein Teilbetrag in Höhe von … EUR (in Worten: … Euro), insgesamt ein Betrag in Höhe von … EUR (in Worten: … Euro), für die Fortsetzung der Geschäftsführung der Gesellschaft durch die Verkäufer über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren ab dem Stichtag (00.00.2020) enthalten. Die Zahlung dieser Kaufpreisbestandteile steht unter dem Vorbehalt der Erstattung durch die Verkäufer und der Hinterlegung von Bankbürgschaften durch die Verkäufer bei der Käuferin zur Besicherung dieser möglichen Erstattungspflicht nach Maßgabe der hierzu in § 7 dieser Vertragsurkunde getroffenen Bestimmungen.“ 5

Der Verkauf erfolgte ausweislich des Vertrages mit wirtschaftlicher und steuerlicher Wirkung zum 00.00.2020 um 0.00 Uhr (§ 4 Abs. 1 KV). Vollzugstag im Sinne des Vertrages war nach § 4 Abs. 1 KV der Tag des Bedingungseintritts i.S.v. § 2 Abs. 5 KV, d.h. der Tag der Kaufpreiszahlung. In § 6 Abs. 5 KV verpflichtete sich die D-mbH gegenüber dem Kläger und dem Zeugen C wie folgt: 6

„Die Käuferin verpflichtet sich, die Gesellschaft und deren Geschäftsbetrieb sowie ihre sämtlichen Betriebsstätten für die Dauer der gemeinsamen Geschäftsführertätigkeit der Verkäufer für die Gesellschaft ohne wesentliche Änderung in etwa vergleichbarem Umfang fortzuführen. Die Käuferin stellt die Verkäufer von allen rechtlichen und wirtschaftlichen Nachteilen frei, falls die Gesellschaft während der Dauer der gemeinsamen Geschäftsführertätigkeit der Verkäufer auf Betreiben der Käuferin ihren Geschäftsbetrieb einstellt und / oder in die Liquidation eingetreten wird, ohne dass hierfür ein rechtlich und/oder wirtschaftlich zwingender Grund besteht. Die Freistellungsverpflichtung der Käuferin ist - bezogen auf beide Verkäufer - auf einen Betrag in Höhe von insgesamt bis zu … EUR beschränkt. Die Freistellungsverpflichtung endet mit der Beendigung der gemeinsamen Geschäftsführertätigkeit der Verkäufer für die Gesellschaft, spätestens jedoch mit Ablauf des 00.00.2025. Eine Freistellungsverpflichtung der Käuferin besteht nicht im Falle eines Insolvenzantrags der Gesellschaft.“ 7

Die in 3 Abs. 2 KV in Bezug genommene Regelung in § 7 KV lautete wie folgt: 8

„(1) Die Verkäufer verpflichten sich - aufschiebend bedingt auf die Übertragung der Geschäftsanteile gemäß dieser Urkunde und soweit ihnen aus gesundheitlichen Gründen tatsächlich möglich - jeweils unwiderruflich, die Geschäftsführung der Gesellschaft für die Dauer von mindestens fünf (5) Jahren nach dem Vollzugstag gemäß § 4 Abs. (1) weiterhin gemeinschaftlich wahrzunehmen. Die Verkäufer erkennen ausdrücklich an, dass die Fortführung der gemeinschaftlichen Geschäftsführung der Gesellschaft durch die Verkäufer für die Dauer von mindestens fünf (5) Jahren und der hierdurch fortbestehende Knowhow-Transfer bei der Bemessung des Gesamtkaufpreises gemäß § 3 Abs. (1) zugunsten jedes Verkäufers jeweils in Höhe eines Teilbetrages in Höhe von … EUR (in Worten: … Euro), insgesamt in Höhe eines Betrages von … EUR (in Worten: … Euro), berücksichtigt worden ist. 9

10

(2) Bei einer durch die Verkäufer oder einen der Verkäufer wissentlich verschuldeten vorzeitigen Beendigung der Geschäftsführertätigkeit kann die Käuferin - aufschiebend bedingt auf die Übertragung der Geschäftsanteile gemäß dieser Urkunde - eine Rückerstattung des Kaufpreises verlangen in Höhe von je … EUR (in Worten: … Euro) je Verkäufer und je gemäß vorstehendem Absatz (1) Satz 1 betroffenem und nicht vollendetem Fortführungsjahr.

Der Maximalbetrag der Kaufpreisreduktion („Reduktionshöchstbetrag") für eine von den Verkäufern wissentlich verschuldete vorzeitige Beendigung der Geschäftsführertätigkeit beträgt je Verkäufer … EUR (in Worten: … Euro) und insgesamt … EUR (in Worten: … Euro). Der Reduktionshöchstbetrag mindert sich nach Ablauf je eines vollendeten fortgeführten Jahres der gemeinschaftlichen Geschäftsführung der Gesellschaft durch die Verkäufer um jeweils … EUR (in Worten: … Euro). 11

(3) Hinsichtlich einer durch die Verkäufer oder einen der Verkäufer wissentlich verschuldeten vorzeitigen Beendigung der Geschäftsführertätigkeit im Sinne des Abs. (2) gilt Folgendes: Die Verkäufer unterliegen grundsätzlich für die Dauer gemäß Abs. (1) einer Treueverpflichtung. Die Parteien verpflichten sich insoweit, vertrauensvoll, loyal und kooperativ zusammenzuarbeiten. Wissentliches Verschulden bedingt daher stets einen besonders gewichtigen (schwerwiegenden) Pflichtverstoß im Sinne einer für die Gesellschaft abträglichen Verhaltensweise. Als wissentlich verschuldete vorzeitige Beendigung der Geschäftsführertätigkeit der Verkäufer gilt hierbei die eigenmotivierte Kündigung des Geschäftsführerdienstvertragsverhältnisses und/oder die eigenmotivierte Niederlegung ihres Geschäftsführeramtes. Einer wissentlich verschuldeten vorzeitigen Beendigung der Geschäftsführertätigkeit gleichgestellt ist die Abberufung der Verkäufer als Geschäftsführer aufgrund einer vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Verletzung wesentlicher, dienstlicher Interessewahrungspflichten für die Gesellschaft, es sei denn, diese beruht auf einem Beschluss, einer Weisung oder dem Einverständnis der Gesellschafterversammlung. Einer wissentlich verschuldeten vorzeitigen Beendigung der Geschäftsführertätigkeit gleichgestellt ist weiterhin die Kündigung des Geschäftsführerdienstvertrages durch die Gesellschaft und die Abberufung der Verkäufer als Geschäftsführer durch die Gesellschafter aufgrund wiederholter schuldhafter Pflichtverletzungen trotz vorausgegangener Abmahnungen. 12

Unternehmerische Entscheidungen haben die Geschäftsführer im Rahmen ihres Beurteilungs- und Ermessensspielraums stets am Wohl der Gesellschaft auszurichten. 13

Eine wissentlich verschuldete vorzeitige Beendigung der Geschäftsführertätigkeit liegt nicht vor, wenn der betreffende Verkäufer seine Geschäftsführertätigkeit aufgrund des Eintritts dauerhafter Berufsunfähigkeit - nachgewiesen durch einen von den Parteien gemeinsam bestimmten neutralen ärztlichen Gutachter - vorzeitig beendet. Dies gilt ebenfalls nicht, wenn ein Verkäufer während des ungekündigt bestehenden Geschäftsführerdienstvertragsverhältnisses verstirbt. Schließlich gilt dies nicht in Fällen einer „freien" Abberufung (§ 38 Abs. 1 GmbHG) eines Verkäufers als Geschäftsführer der Gesellschaft ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes. 14

(4) Sofern wissentlich eine wissentlich verschuldete vorzeitige Beendigung der Geschäftsführertätigkeit der Geschäftsführertätigkeit im Sinne des Abs. (3) eintritt, hat der betreffende bzw. haben die Verkäufer der Käuferin den sich nach Maßgabe der in Abs. (1) getroffenen Bestimmungen zeitabhängig ergebenden anteiligen Kaufpreisbetrag auf schriftliche Anforderung der Käuferin unverzüglich an die Käuferin zu erstatten. 15

Zur Besicherung möglicher Erstattungsansprüche der Käuferin sind die Verkäufer jeweils verpflichtet, der Käuferin von einer deutschen Großbank oder Sparkasse oder von einem 16

Kreditversicherer ausgestellte selbstschuldnerische Bürgschaften, zahlbar auf erstes schriftliches Anfordern der Käuferin, zu stellen. Die Bürgschaftserklärungen müssen den Verzicht auf die Einreden der Anfechtbarkeit, der Aufrechenbarkeit und der Vorausklage (§§ 770, 771 BGB) sowie den Verzicht auf die Einrede des § 768 BGB beinhalten.

Die Bürgschaften müssen anfänglich auf den Reduktionshöchstbetrag gemäß Abs. (2) ausgestellt werden. Die Verkäufer sind berechtigt, die Bürgschaftsbeträge nach jedem vollendeten Fortführungsjahr ihrer Geschäftsführertätigkeit für die Gesellschaft um ein Fünftel des Reduktionshöchstbetrages zu reduzieren. Nach Ablauf des Fünfjahreszeitraums sind die Bürgschaftsurkunden nebst schriftlicher Erklärung der Käuferin über die Entlassung der Bürgen aus der Bürgschaftshaftung an die Verkäufer unaufgefordert zurückzugeben. 17

(5) Für die weitere gemeinschaftliche Geschäftsführung der Gesellschaft durch die Verkäufer haben die Gesellschaft und die Verkäufer mit Wirkung zum 00.00.2020 geänderte kommerzielle Bedingungen sowie weitere Anpassungen bezüglich ihrer Geschäftsführerdienstverträge durch die als Anlagen 10 und 11 beigefügten Nachträge vereinbart. Die Wirksamkeit dieser Nachträge zu den Geschäftsführerdienstverträgen steht jeweils unter der aufschiebenden Bedingung (§ 158 Abs. 1 BGB) des Vollzugs des vorliegenden Geschäftsanteilskauf- und -abtretungsvertrages. Eine Verrechnung der Kaufpreisreduktion gemäß Abs. (2) mit Ansprüchen der Geschäftsführer aus ihren Geschäftsführerdienstverträgen gemäß Anlagen 10 und 11 bzw. diesbezüglich von der Käuferin veranlasste Einbehalte sind ausgeschlossen, sofern und soweit die Käuferin im Falle einer Kaufpreisreduktion aus den Bürgschaften gemäß Abs. (4) Befriedigung ihrer Erstattungsansprüche erlangt.“ 18

Daneben war in § 8 KV ein Wettbewerbsverbot vereinbart. Nach § 8 Abs. 1 KV verpflichteten sich der Kläger und der Zeuge C „aufschiebend bedingt auf die Übertragung der Geschäftsanteile gemäß dieser Urkunde - gesamtschuldnerisch gegenüber der Käuferin, im Bereich Durchführung von …leistungen, ….arbeiten an …anlagen sowie den Bau von …anlagen und für die Dauer der gemeinschaftliche Geschäftsführung der Gesellschaft sowie für zwölf (12) Monate danach, innerhalb des Gebietes der G weder direkt noch indirekt durch ein mit ihnen verbundenes Unternehmen oder durch eine sonstige Beteiligung noch in sonstiger Weise in Wettbewerb zum Geschäftsbetrieb der Gesellschaft, wie er sich bei Beurkundung dieses Vertrages unter Berücksichtigung des Unternehmensgegenstandes der Gesellschaft darstellt, zu treten.“ 19

Als Anlage zu dem notariellen Vertrag war diesem unter anderem ein „Nachtrag zum Geschäftsführervertrag“ zwischen der A GmbH und dem Kläger beigefügt, in dem die Vergütungsvereinbarung, das Wettbewerbsverbot und die Bestimmung über Ausschlussfristen des bestehenden Geschäftsführervertrages vom 00.00.2019 mit Wirkung zum 00.00.2020 vollinhaltlich durch Neuregelungen ersetzt wurden. Danach stand dem Kläger als Vergütung für seine Tätigkeit ein festes Jahresgehalt von … EUR zu. Daneben wurde eine in Abhängigkeit vom Jahresergebnis der Gesellschaft stehender Anspruch auf Zahlung einer variablen Vergütung (Tantieme) in Höhe von maximal 33 % des festen Jahresgehaltes vereinbart. Daneben wurde ein Wettbewerbsverbot für die Dauer des Anstellungsvertrages sowie für die Dauer von zwölf Monaten nach Beendigung des Geschäftsführerdienstverhältnisses vereinbart. 20

Mit Bestätigung vom 00.00.2020 übernahm die H zugunsten des Klägers gegenüber der D-mbH eine Bürgschaft in Höhe von … EUR gegen eine vierteljährlich zu berechnende Avalprovision von 1 % beginnend mit dem 00.00.2020. Mit Wertstellung zum 00.00.2020 und 00.00.2020 belastete die H das Konto des Klägers aufgrund der übernommenen Bürgschaft 21

mit … EUR und … EUR.

In der am 00.00.2022 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kläger unter anderem einen steuerpflichtigen Teil des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in Höhe von … EUR. Dem lag folgende Einkünfteermittlung zugrunde: 22

Kaufpreis	… €
Einbringungsgewinn I	- … €
Stammkapital	- … €
Avalprovision 30.06.2020 - 30.06.2025	- … €
Kosten RA J	- … €
	- … €
Veräußerungsgewinn	… €
davon 60 %	… €

23

Daneben erklärten die Kläger einen Bruttoarbeitslohn des Klägers in Höhe von … EUR. Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit machten sie nicht geltend. 24

Der Beklagte vertrat im Veranlagungsverfahren die Auffassung, dass es sich bei den im notariellen Vertrag genannten … EUR um eine Gegenleistung für die mehrjährige Geschäftsführertätigkeit des Klägers handele und diese mithin nach §§ 19 EStG i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG zu versteuern sei. Die Aufwendungen für die Avalprovision stellten dementsprechend Werbungskosten zu diesen Einkünften dar und seien im Streitjahr entsprechend dem Abflussprinzip in Höhe von … EUR zu berücksichtigen. Der Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG ermittele sich dementsprechend wie folgt: 25

Kaufpreis	… €
Einbringungsgewinn I	- … €
Stammkapital	- … €
Kosten RA J	- … €
Veräußerungsgewinn	… €
davon 60 %	… €

26

27

Dementsprechend wurden im Einkommensteuerbescheid 2020 vom 21.10.2022, in dem die Kläger zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden, unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Veräußerungsgewinnen von … EUR und im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit des Klägers Einnahmen von … EUR und Werbungskosten von 3.143 EUR berücksichtigt. Einkünfte in Höhe von … EUR wurden unter Berücksichtigung von § 34 Abs. 1 EStG besteuert.

Hiergegen legten die Kläger am 23.11.2022 Einspruch ein, mit dem sie sich gegen die Qualifikation des Betrages von … EUR als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit wandten und begehrten diesen als Teil des Veräußerungspreises im Rahmen der Ermittlung des Gewinns i.S.v. § 17 EStG zu berücksichtigen und entsprechend die Avalprovision den Veräußerungskosten i.S.d. § 17 EStG zuzuordnen. 28

Mit Einspruchsentscheidung vom 27.06.2023 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Es handele sich bei der Teilzahlung von … EUR um Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit und bei der in 2020 gezahlten Avalprovision um Werbungskosten. Ein darüberhinausgehender Abzug der Avalprovision komme mangels Abflusses in 2020 gem. § 11 EStG nicht in Betracht. In § 3 und § 7 KV sei ausdrücklich geregelt, dass die Teilzahlung i.H.v. … EUR für die Fortsetzung der Geschäftsführung der Gesellschaft über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren gezahlt werde. Die Geschäftsführertätigkeit stelle eine Bedingung für die Teilzahlung dar, was durch die vereinbarte Rückzahlung des Betrages bei wissentlich verschuldeter, vorzeitiger Beendigung der Geschäftsführertätigkeit bei der A GmbH und die ausdrückliche Besicherung dieses Rückzahlungsanspruches verstärkt werde. Im Ergebnis lasse sich festhalten, dass es ohne Geschäftsführertätigkeit keine entsprechende Teilzahlung gebe. Die Einnahmen seien an die Bedingung der Geschäftsführertätigkeit geknüpft und durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst. Zusätzlich unterstreiche die Tatsache, dass der Veräußerungsvertrag unabhängig von der Geschäftsführertätigkeit auf jeden Fall mit einem geminderten Kaufpreis von … EUR durchgeführt werde, dass der Betrag von … EUR nicht für den Erwerb der Gesellschaftsanteile gezahlt werde und seine Wertgrundlage nicht in dem erworbenen Betrieb finde, sondern mit der Geschäftsführertätigkeit des Klägers verknüpft sei. Der sachliche Zusammenhang und die rechtliche Verknüpfung sprächen eindeutig dafür, dass die gewährte Teilzahlung als Gegenleistung für noch zu erwartenden Dienste des Klägers gewährt würden. Unerheblich sei, dass die Vereinbarung im Veräußerungsvertrag getroffen sei, da die Form der Vereinbarung für die rechtliche Würdigung nicht entscheidend sei. Die Annahme, es handele sich bei der Geschäftsführung um eine unselbstständige Nebenleistung zur Veräußerung der Geschäftsanteile scheide aus, da die Geschäftsführertätigkeit zusätzlich zu den Ausführungen im Veräußerungsvertrag noch in einem separaten Geschäftsführerdienstvertrag geregelt und monetär bewertet worden seien und nicht nur im Unterlassen von Wettbewerb, sondern in aktivem Management der A GmbH bestanden hätte. 29

Hiergegen haben die Kläger am 00.00.2023 Klage erhoben. 30

Zur Begründung der Klage wiederholen und vertiefen sie ihr Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren. Es handele sich bei dem Teilbetrag von … EUR nicht um Einkünfte i.S.v. § 19 EStG. Die gebotene Gesamtwürdigung der Umstände des Streitfalles zeige, dass der Kläger die streitige Zahlung ausschließlich als Kaufpreiszahlung für die Hingabe seiner Geschäftsanteile an der A GmbH habe verstehen dürfen. Es handele sich bei dem Geschäftsanteilskaufvertrag zwischen den Gesellschaftern der A GmbH und der D-mbH um eine sonstige nicht auf dem Dienstverhältnis zwischen Arbeitnehmer und einem Dritten 31

beruhende Rechtsbeziehung. Dazu sei nach Rechtsprechung des BFH der mit der Zuwendung verfolgte Zweck zu erforschen. Sämtliche Zahlungen der D-mbH seien aus eigenem wirtschaftlichen Interesse heraus erfolgt und stünden in keinerlei Zusammenhang mit dem Geschäftsführerdienstverhältnis der Verkäufer mit der A GmbH. Dieses wirtschaftliche Interesse bestehe aus Sicht der D-mbH einzig und allein darin, sich die Gewinnmöglichkeiten aus dem erworbenen Unternehmen optimal zu sichern. Nach übereinstimmendem Verständnis der Kaufvertragsparteien habe die Zahlung der … EUR gerade nicht als Entgeltzahlung bzw. Gegenleistung für Geschäftsführerdienstleistungen der Verkäufer erfolgen sollen. Dass die Teilbeträge nach dem reinen Wortlaut für die Fortführung der Geschäftsführung gewährt würden, ergebe nichts anderes. Allein der Wortlaut könne nicht zu einer einkommensteuerlichen Zuordnung zu den Einkünften aus § 19 EStG führen. Das formal Vereinbarte sei nicht maßgeblich. Aus dem Kaufvertrag gehe eindeutig hervor, dass es der Käuferin wirtschaftlich um den Transfer von Know-how gegangen sei (§ 7 Abs. 1 Satz 2 KV). Damit sei gemeint gewesen, dass die Käuferin die Geschäftsanteile unter optimalen Bedingungen habe erwerben wollen. Eine Arbeitsleistung habe gerade nicht entgolten werden sollen. Die enge Verknüpfung zwischen Know-how-Transfer einerseits und Anteilsübertragung andererseits zeige sich gerade daran, dass die Verpflichtung zum Know-how-Transfer durch die Übertragung der Geschäftsanteile aufschiebend bedingt sei. Die Parteien hätten die Verpflichtung des Klägers zum Know-how-Transfer gegen Erhöhung des Gesamtkaufpreises auch in den Kaufvertrag aufgenommen, wenn der Kläger zu 2. nicht Geschäftsführer oder Arbeitnehmer der A GmbH gewesen wäre. Für die Qualifizierung als Kaufpreis sprächen auch die vereinbarten Zahlungsmodalitäten, die völlig unüblich seien und nicht den regelmäßigen Gewohnheiten des Rechtsverkehrs entsprächen. Auch die Höhe des Betrages spreche gegen die Annahme von Arbeitslohn, denn in Summe erhalte der Kläger für seine Geschäftsführertätigkeit ein Entgelt von … EUR (… EUR + … EUR + … EUR), was bei verständiger Würdigung ein völlig unverhältnismäßiges Entgelt wäre. Die Regelung in § 7 Abs. 3 KV zeige, dass die D-mbH dem Kläger ein Entgelt für die vertrauensvolle Zusammenarbeit zahlen wolle. Die Vergütung der Geschäftsführer sei in den Geschäftsführerverträgen abschließend geregelt und enthalte keinerlei Regelung oder Bezugnahme zu den Zahlungen aus dem Kaufvertrag. Auch die Regelung in § 6 Abs. 5 KV verdeutliche das erhebliche wirtschaftliche Interesse der Käuferin am Know-how-Transfer und das objektivierbare Verständnis, dass der streitige Betrag eine Gegenleistung für eine Leistung der Verkäufer gegenüber der Käuferin sei. Es sei untypisch, dass sich der Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer dazu verpflichte diesen von wirtschaftlichen Nachteilen freizustellen, welche sich aus einer Einstellung des Geschäftsbetriebes ergäben. Darüber hinaus könne Arbeitslohn nach ständiger Rechtsprechung des BFH bei der Zuwendung eines Dritten nur ausnahmsweise angenommen werden, wenn diese Zuwendung ein Entgelt für eine Leistung bilde, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringe, erbracht habe oder erbringen solle. Dabei bejahe die Rechtsprechung in diesen Fällen Arbeitslohn nur dann, wenn der Veranlassungszusammenhang eindeutig sei. Arbeitslohn liege insbesondere dann nicht vor, wenn die Zuwendung wegen einer anderen Rechtsbeziehung mit dem Dritten gewährt werde. Gemessen daran handele es sich bei dem streitigen Betrag schon deshalb nicht um Arbeitslohn, weil die Zahlung maßgeblich auf dem Geschäftsanteilskauf- und Abtretungsvertrag beruhe, der mit einem Dritten geschlossen worden sei. Der Kläger habe die Zahlung vorliegend in seiner Eigenschaft als Verkäufer der Geschäftsanteile von der Verkäuferin enthalten. Diese Ansicht entspreche auch der Verfügungslage der Bundesfinanzverwaltung, nach der bei überwiegend eigenwirtschaftlichen Interessen des Dritten, hier der D-mbH, die Annahme von Arbeitslohn in der Regel ausscheide. Der Betrag von … EUR stelle sich damit als unselbstständiger Kaufpreisbestandteil im Rahmen des Kaufpreises für die veräußerten GmbH-Anteile dar. Folgerichtig sei die Avalprovision daher in

voller Höhe Bestandteil der Veräußerungskosten i.S.d. § 17 EStG. Ergänzend sei zu berücksichtigen, dass sogenannte Managementfaktoren wesentliche Kriterien zur Bewertung des betriebsnotwendigen Vermögens einer Unternehmenseinheit seien. Ausweislich des IDW-Standards könne der objektivierte Unternehmenswert auch davon abhängig sein, ob das bisher für die Unternehmensentwicklung verantwortliche Management auch in Zukunft für das Unternehmen tätig werde, denn häufig stelle die fortgesetzte gestaltende Tätigkeit des Eigentümers die einzige Möglichkeit dar, diese Faktoren zu erhalten. Auch daraus folge, dass der streitige Betrag ein unselbstständiger Bestandteil des Gesamtkaufpreises für die Anteile an der A GmbH sei.

Die Kläger beantragen, 32

den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 21.10.2022 in Form der Einspruchsentscheidung vom 27.06.2023 insoweit zu ändern, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers in Höhe von nur … EUR und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften von … EUR nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens berücksichtigt werden. 33

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen. 35

Er verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, dass maßgeblich für die Beurteilung der Streitfrage der wirtschaftliche Gehalt des Lebenssachverhaltes sei. Aus der bloßen Tatsache der Vereinbarung der gesonderten Vergütung im Veräußerungsvertrag könne nicht zwangsläufig darauf geschlossen werden, dass es sich um einen Bestandteil des Veräußerungserlöses handele. Aus dem Vertrag ergebe sich eindeutig, dass die streitgegenständlichen Beträge nur gezahlt würden, wenn eine Geschäftsführertätigkeit tatsächlich ausgeübt werde. Voraussetzung für den Erhalt der Zahlung sei danach die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit für die Dauer von fünf Jahren. Die Zahlung sei als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Fähigkeiten des Klägers anzusehen. Andersherum sei die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit für den Verkauf der Anteile nicht zwingend. Der Auffassung der Kläger mit dem Betrag von … EUR solle nicht die Arbeitsleistung abgegolten werden, stünden die vertraglichen Vereinbarungen entgegen. In dem Vertrag würden Geschäftsführertätigkeit und Anteilsverkauf ausdrücklich separat genannt und vergütet und seien danach einer getrennten rechtlichen Würdigung zugänglich. Dabei sei im Notarvertrag ausdrücklich geregelt, dass die Zahlung des streitbefangenen Betrages für die Fortführung der Geschäftsführung auf mindestens fünf Jahre gezahlt werde. Die Geschäftsführertätigkeit sei zwingende Bedingung für die Teilzahlung. Sämtliche in § 7 Abs. 3 KV enthaltenen Rückforderungstatbestände bezögen sich auf eine vorzeitige, durch die Verkäufer motivierte oder schuldhaft bedingte Beendigungen des Geschäftsführerdienstverhältnisses. Damit werde ein Kausalzusammenhang zwischen der Zahlung des streitbefangenen Teilbetrages und der Tätigkeit als Geschäftsführer eindeutig bestimmt. Der Betrag könne demnach nicht als Veräußerungserlös gewertet werden, da beim Kläger bei einem Verkauf ohne Übernahme der Geschäftsführertätigkeit lediglich der um … EUR verminderte Betrag von … EUR verbleibe. Auch die in § 7 Abs. 5 KV vorgesehene Möglichkeit der Verrechnung eventueller Rückforderungsansprüche mit Ansprüchen aus den Geschäftsführerdienstverträgen stütze den Kausalzusammenhang zwischen Zahlung der Vergütung und Ausübung der Geschäftsführertätigkeit. 36

37

Das Gericht hat den Kläger in der mündlichen Verhandlung vom 04.12.2024 angehört und Beweis erhoben durch Vernehmung der Zeugen C und F. Zum Inhalt der Anhörung und der Zeugenvernehmungen wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen.

Entscheidungsgründe 38

Die Klage ist entsprechend dem zuletzt gestellten Antrag der Kläger als von Beginn an gegen die Einkommensteuerfestsetzung 2020 gerichtet auszulegen. Einer Anfechtung auch der Solidaritätszuschlags- und Kirchensteuerfestsetzung bedurfte es wegen des Grundlagenbescheid-Folgebescheid-Verhältnisses zwischen der Einkommensteuer und diesen Zuschlagsteuern nicht. Nur die Zuschlagsteuern betreffende Einwendungen haben die Kläger nicht erhoben. 39

Die Klage hat keinen Erfolg, sie ist zulässig, jedoch nicht begründet. 40

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Kläger schon deshalb nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Beklagte hat den Teilbetrag von … EUR zutreffend als Einnahmen des Klägers im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit behandelt und die mit diesen Einnahmen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen für die Avalprovision entsprechend § 11 Abs. 2 EStG lediglich in Höhe von … EUR als Werbungskosten zu diesen Einkünften berücksichtigt. 41

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile „für“ eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst. Gleichgültig ist, ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt und ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG). Die Entscheidung, ob es sich bei entsprechenden Bezügen und Vorteilen um Arbeitslohn handelt ist nach dem Veranlassungsprinzip zu treffen. Arbeitslohn setzt deshalb voraus, dass ein geldwerter Vorteil durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist (st. Rspr. vgl. BFH, Urteil vom 17.09.1982 – VI R 75/79, BStBl II 1983, 39). Ein einfacher Kausalzusammenhang zwischen der Leistung und dem Dienstverhältnis im Sinne einer "conditio sine qua non" genügt dabei nicht für die Annahme von Arbeitslohn. Erforderlich hierfür ist vielmehr ein finaler Zusammenhang in dem Sinne, dass die Zuwendung Entlohnungscharakter aufweisen muss (BFH, Urteile vom 17.07.2014 – VI R 69/13, BStBl II 2015, 41 und vom 16.02.2022 – VI R 53/18, BFH/NV 2022, 587). Dabei sind die materiell-rechtlichen Anforderungen an den Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteil und Dienstverhältnis und an dessen (tatsächliche) Feststellung bei Drittzuwendungen nicht anders zu beurteilen als bei Zuwendungen durch den Arbeitgeber. Insbesondere ist bei Drittzuwendungen im Gegensatz zu Zuwendungen durch den Arbeitgeber kein "eindeutiger" Veranlassungszusammenhang erforderlich. Der Vorteil muss sich in beiden Fällen vielmehr gleichermaßen als "Frucht" der nichtselbständigen Arbeit darstellen. Ob dies zutrifft, ist jeweils durch Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalles zu entscheiden (BFH, Urteile vom 01.09.2016 – VI R 67/14, und vom 16.02.2022 – VI R 53/18, BFH/NV 2022, 587). 42

Kein Arbeitslohn liegt allerdings u.a. vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bzw. zwischen Arbeitnehmer und Drittem gewährt wird (BFH, Urteil vom 17.06.2009 – VI R 69/06, BStBl II 2010, 69). Ob eine Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst und damit als Arbeitslohn zu beurteilen ist, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG; dies gilt auch für die Zuwendung durch einen oder an einen Dritten. Denn ob der entsprechende Leistungsaustausch den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aufgrund einer 43

Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, kann nur aufgrund einer grundsätzlich der Tatsacheninstanz vorbehaltenen Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalles entschieden werden. Die persönlichen Auffassungen und Einschätzungen der an der Zuwendung Beteiligten sind insoweit unerheblich. Entscheidend sind die vorgefundenen objektiven Tatumstände, die vom FG als Tatsacheninstanz eigenständig zu würdigen sind. (BFH, Urteil vom 16.02.2022 – VI R 53/18, BFH/NV 2022, 587) In diese tatrichterliche Würdigung sind alle wesentlichen Umstände des Einzelfalles einzubeziehen. Einzelne Gesichtspunkte, die für die Frage wesentlich sind, ob der Vorteil aufgrund des Dienstverhältnisses oder im Hinblick auf eine Sonderrechtsbeziehung gewährt wurde, hat der BFH in seinen Urteilen vom 23.06.2005 – VI R 10/03 (BStBl II 2005, 770), – VI R 124/99 (BStBl II 2005, 766) und vom 17.06.2009 – VI R 69/06 (BStBl II 2010, 69) herausgearbeitet. Jeder dieser Aspekte hat für sich betrachtet nur indizielle Wirkung. Gleichwohl müssen alle --entsprechend ihrer Bedeutung-- in die Gesamtwürdigung einfließen (BFH, Urteil vom 16.02.2022 – VI R 53/18, BFH/NV 2022, 587).

Gemessen daran handelt es sich bei dem Teilbetrag in Höhe von 625.000 EUR unter Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalles um Arbeitslohn. 44

Keine Bedeutung misst der Senat im Rahmen dieser Würdigung der Tatsache bei, dass der Vorteil nur den zwei Geschäftsführern und damit ausschließlich Arbeitnehmern der A GmbH gewährt wurde, weil ausschließlich (diese beiden) Arbeitnehmer auch Gesellschafter waren. Ebenso unbeachtlich sind nach der o.g. Rechtsprechung des BFH die subjektiven Auffassungen und Einschätzungen der Beteiligten, so dass es nicht darauf ankommt, ob der Kläger oder die Zeugen C und F den Teilbetrag als Gegenleistung oder Entgelt für die Geschäftsführertätigkeit verstanden haben oder nicht. 45

Für die Annahme von Arbeitslohn spricht vorliegend insbesondere, dass der Verbleib des Betrages beim Kläger rechtlich und dadurch auch tatsächlich an die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit bei der A GmbH geknüpft war. Nach § 3 Abs. 2 KV erfolgte die Zahlung des Teilbetrages von … EUR explizit „für die Fortsetzung der Geschäftsführung der Gesellschaft durch die Verkäufer über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren ab dem Stichtag (00.00.2020).“ Die Zahlung dieses Betrages stand unter dem Vorbehalt der Erstattung im Falle einer vorzeitigen Beendigung der Geschäftsführertätigkeit im Sinne von § 7 KV. Das (Fort-)Bestehen des Geschäftsführer-Dienstverhältnisses war mithin notwendige Voraussetzung für die Vorteilsgewährung in Form der Zahlung und später der Nichtrückzahlung des streitbefangenen Teilbetrages. 46

Diese rechtliche und tatsächliche Verknüpfung wird auch nicht durch eine selbstständige andere Rechtsbeziehung in Form des KV und der darin vereinbarten Anteilsübertragung überlagert, denn prägende Gegenleistung des Klägers für den hier zu beurteilenden Teilbetrag war nach den gesamten Umständen seine Arbeitsleistung im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses in Form des Geschäftsführerdienstverhältnisses und nicht die Anteilsübertragung. Solche Rechtsbeziehungen (d.h. neben dem Arbeitsverhältnis bestehende Rechtsbeziehungen auf denen die Leistung beruht) zeigen ihre Unabhängigkeit und Eigenständigkeit insbesondere dadurch, dass sie auch selbständig und losgelöst vom Arbeitsverhältnis bestehen könnten (vgl. BFH, Urteil vom 17.06.2009 – VI R 69/06 –, BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69, Rn. 14). Insofern stellt zwar der Anteilskaufvertrag Rechtsbeziehungen her, in Bezug auf den hier streitigen Teilbetrag von … EUR waren diese jedoch vom Arbeitsverhältnis gerade nicht unabhängig, sondern mit diesem, aufgrund der Vereinbarungen in § 3 Abs. 2 und § 7 KV rechtlich verknüpft. Im Ergebnis war damit die Anteilsübertragung im Rahmen des Anteilskaufvertrages zwar notwendige, aber nicht 47

hinreichende Bedingung für den Erhalt und Behalt der … EUR, denn hierfür musste nach den Vereinbarungen zwingend die mindestens fünfjährige Fortführung der Geschäftsführertätigkeit hinzukommen. In Bezug auf diesen Teilbetrag bestanden die sonstigen Rechtsbeziehungen daher nicht selbstständig und losgelöst. Aufgrund dieser fehlenden Selbstständigkeit (d.h. Losgelöstheit vom Arbeitsverhältnis) kommt es aus Sicht des Senates auch nicht entscheidend darauf an, dass das Management regelmäßig ein den Wert einer Gesellschaft beeinflussender Faktor ist. Die insoweit fehlende Selbstständigkeit des Anteilskaufvertrages als eigenständige Grundlage für den Teilbetrag von … EUR wird gerade im Vergleich zu dem übrigen Betrag von … EUR deutlich. Nach den vertraglichen Vereinbarungen bestand insofern gerade keine an die Geschäftsführertätigkeit geknüpfte Rückzahlungspflicht. Dieser Betrag basierte damit, anders als der hier streitbefangene Betrag, selbstständig und losgelöst vom Arbeitsverhältnis auf einer eigenen Rechtsbeziehung und ist dementsprechend vom Beklagten auch zutreffend nicht als Arbeitslohn behandelt worden, obgleich der Zeuge F bekundet hat, er hätte die Gesellschaft ohne die beiden Geschäftsführer, und damit offensichtlich auch ohne deren fortgesetzte Tätigkeit, gar nicht erworben, weil sie für ihn dann wertlos gewesen wäre.

Soweit die Klägerseite argumentiert, Zahlung und Behalt des Teilbetrages erweise sich wirtschaftlich als Gegenleistung für den im KV vereinbarten Know-how-Transfer, stützt dies gerade die Annahme es handele sich bei dem Betrag um Arbeitslohn. Denn sowohl nach der Vereinbarung im KV, als auch nach der tatsächlichen Durchführung, erfolgte der Know-how-Transfer nicht losgelöst von, sondern gerade durch die Geschäftsführertätigkeit des Klägers, so dass es sich auch bei Annahme einer Vergütung dieses Transfers, bei dieser Vergütung um eine Frucht seiner Geschäftsführertätigkeit, also um Arbeitslohn handelt. So sollte der Know-how-Transfer nach § 7 Abs. 1 KV explizit durch die mindestens fünfjährige Fortführung der Geschäftsführertätigkeit fortbestehen. Auch aus den Angaben des Klägers sowie der Zeugen C und F in der mündlichen Verhandlung folgt, dass der Know-how-Transfer durch die Geschäftsführerstellung und -tätigkeit erfolgen sollte und erfolgte. So gab der Kläger an, dass er auf dem Gebiet der Preiskalkulation ein besonderes Know-how habe, dass er an die Käuferin bzw. deren Mitarbeiter weitergebe. Der Zeuge C bekundete im Rahmen der Zeugenvernehmung, das Know-how der A GmbH habe in den Mitarbeitern bestanden, die der Firma und ihnen als Geschäftsführern verbunden gewesen seien und bei denen es gelungen sei, diese Mitarbeiter im Wesentlichen zu halten. Der Zeuge F, der Geschäftsführer der Käuferin, hat im Rahmen der mündlichen Verhandlung bekundet, dass für ihn Know-how-Transfer bedeute, dass das komplette Geschäft, Sach- und Fachkompetenz und die Mitarbeiter erhalten blieben. Abgesichert worden sei der Know-how-Transfer durch die Installation eines dritten Geschäftsführers. Der Know-how-Transfer sei an die Geschäftsführertätigkeit geknüpft worden, weil die Geschäftsführer die Know-how-Träger gewesen seien, die maßgeblich den Geschäftsbetrieb entwickelten und fortführten. Es sei sehr wichtig, dass diese Personen an Bord blieben. Unabhängig von dem konkreten Verständnis des in § 7 Abs. 1 KV zugrunde gelegten Begriffs des Know-how-Transfers, wird aus diesen Angaben und Aussagen deutlich, dass dieser, wie auch vereinbart, gerade durch die Fortführung der Geschäftsführertätigkeit erfolgen sollte und erfolgte, sei es durch die Anwendung besonderer Kenntnisse im Bereich der Preiskalkulation, sei es durch die Identifikation der Mitarbeiter mit dem Kläger und dem Zeugen C als ununterbrochen weiterhin tätige Geschäftsführer, sei es durch Fortführung und Entwicklung des Geschäftsbetriebes oder Einbindung eines weiteren von der Käuferin entsandten Geschäftsführers. All dies erfolgte durch die Fortführung der Geschäftsführertätigkeit, so dass sich eine Vergütung des Know-How-Transfers unweigerlich als Vergütung dieser Tätigkeit und damit als Arbeitslohn darstellt. 48

49

Vor dem Hintergrund dieser gewichtigen Indizien, die für die Annahme von Arbeitslohn sprechen, wiegen die von Klägerseite angeführten weiteren Indizien nicht so schwer, dass sich die Zahlung des Teilbetrages von … EUR bei Würdigung der Gesamtumstände nicht mehr als Frucht der Geschäftsführertätigkeit des Klägers erweist. So mag zwar zuzugestehen sein, dass sich unter Berücksichtigung weiterer jährlicher Zahlungen von … EUR das Geschäftsführergehalt des Klägers in Folge des Verkaufs nicht unwesentlich erhöht. Zu berücksichtigen ist insoweit jedoch auch, dass sich nach den nachvollziehbaren Angaben des Klägers in der mündlichen Verhandlung seine Geschäftsführertätigkeit in der Folge des Verkaufs erheblich verändert hat. Unbeachtlich ist zudem, dass die Käuferin nach den Angaben des Zeugen F ein erhebliches eigenes Interesse gerade an einem Verbleib des Klägers hatte und diesen durch die Vertragskonstruktion zu sichern suchte. Denn dieses eigene Interesse bestand gerade in der fortgesetzten Geschäftsführertätigkeit durch den Kläger. So hat der Zeuge F angegeben, dass es ihm bei Unternehmenskäufen regelmäßig wichtig sei, dass das Management, hier konkret die Geschäftsführer, also der Kläger sowie der Zeuge C als Know-How-Träger an Bord blieben. Die Annahme einer Entlohnung dieser fortgesetzten (nichtselbstständigen) Arbeitstätigkeit durch den Teilbetrag von … EUR widerspricht damit dem eigenen von der Käuferin verfolgten Interesse nicht.

Da es sich bei dem Teilbetrag von … EUR demnach um Arbeitslohn handelt, stellt die von dem Kläger gezahlte Avalprovision aufgrund der übernommenen Bürgschaft, die Voraussetzung für den Erhalt des Teilbetrages von … EUR war, Werbungskosten i.S.v. § 9 Abs. 1 EStG dar. Nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG sind diese Aufwendungen im Jahr des Abflusses zu berücksichtigen, so dass der Beklagte im Streitjahr hierfür zutreffend (gerundet) … EUR berücksichtigt hat. 50

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 51

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen, § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Soweit ersichtlich ist die Abgrenzung zwischen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit i.S.d. § 19 EStG und solchen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 EStG bisher nicht höchstrichterlich geklärt. 52

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE