
Datum: 13.11.2009
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 2210/06 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2009:1113.14K2210.06E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 21. September 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. April 2006 wird abgeändert. Dem Beklagten wird aufgegeben, die nach Maßgabe der Urteilsgründe festzusetzende Einkommensteuer zu errechnen, den Klägern das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich mitzuteilen und nach Rechtskraft dieses Urteils einen Bescheid für 2001 mit geändertem Inhalt neu bekanntzugeben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger zu 43 v.H. und der Beklagte zu 57 v.H.

Tatbestand

Streitig ist, ob die Klägerin von dem Kläger unentgeltlich Aktien erworben hat, ob bei der Übertragung von Aktien durch den Kläger das wirtschaftliche Eigentum bereits vor dem von den Vertragsparteien vereinbarten Übergabezeitpunkt übergegangen ist und ob dem Kläger im Zusammenhang mit der Anschaffung eines ehemals von ihm als Arbeitnehmer genutzten Dienstwagens ein geldwerter Vorteil zugeflossen ist. 1 2

Die Kläger sind Ehegatten, die von dem Beklagten in den Kalenderjahren 2000 und 2001 (Streitjahre) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. 3

Der Kläger gründete zusammen mit anderen Gesellschaftern im Jahr 1979 die Q....-GmbH (Q-GmbH) in E. Seit dem Jahr 1991 war er mit drei weiteren Gesellschaftern zu je 25 v.H. an dem Stammkapital der Q-GmbH beteiligt. Ende des Jahres 1997 wurde die Q-GmbH unter Beibehaltung der Beteiligungsverhältnisse in eine Aktiengesellschaft, nämlich in die Q... AG (Q-AG) umgewandelt. Der Kläger wurde Mitglied des Vorstands der Q-AG. Nach mehreren Kapitalerhöhungen betrug das Grundkapital der Q-AG vor dem Börsengang im März 2000 2.814.132 EUR, das in Stückaktien von jeweils einem EUR eingeteilt war.	4
Der Kläger, der bis Mitte 1998 mit 25 v.H. an der Q-AG beteiligt war, übertrug der Klägerin am 24. Dezember 1998 29.500 Aktien mit einem Nennwert von je 2,56 EUR (5 DM). Er führte in einem an die Klägerin gerichteten Schreiben vom 24. Dezember 1998 aus: "hiermit schenke ich Dir mit heutigem Datum	5
29.500 Aktien der Q... AG	6
im Wert von DM 315.000,-	7
Ich wünsche Dir eine glückliche Hand mit den Aktien für das Unternehmen und seine Mitarbeiter. Außerdem wünsche ich Dir und uns beiden zusammen alles Gute für die Zukunft [...]"	8
Die auf diese Aktien entfallenden Anschaffungskosten des Klägers hatten 50.277 EUR betragen. Nach einer Umwandlung dieser Aktien hielt die Klägerin insgesamt 75.416 Aktien an der Q-AG im Nennwert von je einem EUR.	9
Aufgrund einer Umwandlung von Gewinnrücklagen erhielt die Klägerin am 7. Juni 1999 weitere 5.414 Aktien. Anschaffungskosten sind ihr hierfür nicht entstanden.	10
Im Rahmen einer am 5. Oktober 1999 durchgeführten Erhöhung des Grundkapitals der Q-AG um 1.228.000 Aktien zu je einem EUR erwarb die Klägerin 112.030 weitere Aktien zu einem Preis von einem EUR. Zum gleichen Zeitpunkt waren Mitarbeitern der Q-AG Aktien zu einem Stückpreis von 14 EUR angeboten worden.	11
Am 17. Februar 2000 erhielt die Klägerin aufgrund einer weiteren Umwandlung von Gewinnrücklagen weitere 42.135 Aktien, ohne dass ihr dafür Anschaffungskosten entstanden sind.	12
Im September 2000 verkaufte die Klägerin 20.000 Aktien der Q-AG an das Bankhaus C zu einem Preis in Höhe von 346.800 EUR.	13
Im Februar 2001 leaste die Q-AG bei der G... GmbH (G-GmbH) einen Pkw, den sie dem Kläger als Dienstwagen zur Verfügung stellte. Zuvor hatte die G-GmbH das Fahrzeug, das einen Listenpreis von 182.800 DM hatte, ausweislich einer Rechnung vom 21. Februar 2001 von dem G Zentrum in E zu einem Bruttoverkaufspreis von 169.000 DM gekauft.	14
Zum 31. August 2001 wurde der Kläger als Mitglied des Vorstandes der Q-AG abberufen. Nach der Vereinbarung über die Beendigung des Dienstverhältnisses vom 25. Oktober 2001 musste der Kläger den ihm zur Verfügung gestellten Dienstwagen (Porsche xxx) an die Q-AG herausgeben. Diese und die G-GmbH beendeten daraufhin einvernehmlich gegen Zahlung eines Ablösungsbetrags in Höhe von 41.676,40 DM durch die Q-AG den Leasingvertrag. Anschließend erwarb der Kläger sein ehemaliges Dienstfahrzeug von dem G Zentrum in E ausweislich einer Rechnung vom 6. November 2001 für einen Kaufpreis in Höhe von 63.911,88 EUR (= 125.000 DM). Zuvor hatte das G Zentrum in E in einem "Gebrauchtwagen	15

Quick Check" für das Fahrzeug einen Wert in Höhe von 107.000 DM ermittelt.

Mit drei Verträgen vom 25. Oktober 2001 veräußerte der Kläger jeweils 120.815 Aktien der Q-AG für 300.096 EUR (120.815 Aktien x 2,48393 EUR). Nach § 2 Nr. 1 der Verträge erfolgte der Verkauf mit Wirkung zum 2. Januar 2002. Nach § 5 Nr. 1 der Verträge waren sich die jeweiligen Vertragsparteien zudem darüber einig, dass die verkauften Aktien erst zum 2. Januar 2002 unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen und vorbehaltlosen Zahlung des Kaufpreises durch ihre buchmäßige Umschreibung auf ein von dem jeweiligen Käufer zu benennendes Wertpapierdepot auf diese übergehen. 16

Mit drei weiteren Verträgen ebenfalls vom 25. Oktober 2001 veräußerte auch die Klägerin jeweils 72.518 Aktien zu einem Preis von jeweils 246.561,20 EUR (72.518 Aktien x 3,40 EUR). Die Summe der 217.554 Aktien entsprach einem Anteil von 5,05 v.H. am damaligen Grundkapital der Q-AG. Nach § 2 Nr. 1 der Verträge sollte der Verkauf mit Wirkung zum 31. Oktober 2001 erfolgen. Nach § 5 Nr. 1 der Verträge waren sich die jeweiligen Vertragsparteien zudem darüber einig, dass die verkauften Aktien bereits zum 31. Oktober 2001 unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen und vorbehaltlosen Zahlung des Kaufpreises durch ihre buchmäßige Umschreibung auf ein von dem jeweiligen Käufer zu benennendes Wertpapierdepot übergehen. 17

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Verträge vom 25. Oktober 2001 verwiesen. 18

Am 2. Januar 2002 betrug der amtliche Börsenkurs einer Aktie der Q-AG 2,40 EUR. 19

Am 25. März 2003 gab der Kläger den im Oktober 2001 von dem G Zentrum in E erworbenen Porsche mit einer Laufleistung von 57.910 km für 64.000 EUR (= 125.173 DM) in Zahlung. Das Fahrzeug wurde sodann am 2. Juni 2004 an das G Zentrum in M für 52.000 EUR verkauft. 20

In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre gaben die Kläger im Zusammenhang mit den oben dargestellten Vorgängen keine Einkünfte an. 21

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer der Kläger zunächst mit Bescheiden vom 12. Dezember 2001 (2000) und 3. Mai 2002 (2001) fest. Am 3. Januar 2002 erließ er aus hier unstrittigen Gründen einen Einkommensteueränderungsbescheid für das Jahr 2000. Außerdem setzte er - ebenfalls aus hier unstrittigen Gründen - mit Änderungsbescheiden vom 13. Juni 2002 und 26. März 2003 auch die Einkommensteuer für das Jahr 2001 abweichend fest. 22

Unter anderem wegen der Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre leitete das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfandung C gegen den Kläger ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren ein. Im Rahmen dieses Steuerstrafverfahrens wurde der Kläger am 24. März 2004 vernommen. In dieser Vernehmung hat er sich auch zu den am 24. Dezember 1998 seiner Ehefrau übertragenen Aktien geäußert und diese als "geschenkte Aktien" bezeichnet. 23

Zudem begann der Beklagte am 24. März 2004 bei dem Kläger mit einer Außenprüfung, die sich unter anderem auch auf dessen einkommensteuerrechtlichen Verhältnisse in den Streitjahren bezog. 24

Der Prüfer traf verschiedene Feststellungen, aufgrund derer er zu der Auffassung gelangte, die Klägerin habe durch die in den Streitjahren vorgenommenen Veräußerungen von Aktien 25

(Veräußerungs-)Gewinne im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) in Höhe von 600.023 DM (= 306.787 EUR) - im Jahr 2000 - und insgesamt 870.940 DM (= 445.305 EUR) - im Jahr 2001 - erzielt. Hinsichtlich der Einzelheiten der Berechnung der Veräußerungsgewinne wird auf die Anlage 2 des Prüfungsberichts vom 4. März 2005 verwiesen.

Des Weiteren gelangte der Prüfer zu der Auffassung, die wirtschaftliche Inhaberschaft bzw. das wirtschaftliche Eigentum an den von dem Kläger mit Verträgen vom 25. Oktober 2001 veräußerten Aktien sei nicht - wie vertraglich vereinbart - erst am 2. Januar 2002, sondern bereits im Jahr 2001 übergegangen, sodass der Kläger im Streitjahr 2001 einen Veräußerungsgewinn gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in Höhe von 1.515.232 DM (Veräußerungspreis: 2.004.360 DM abzüglich Anschaffungskosten: 489.128 DM) erzielt habe. Denn vor dem Hintergrund, dass der Veräußerungspreis schon in den Verträgen vom 25. Oktober 2001 festgelegt worden sei, sei bereits ab diesem Zeitpunkt das Kursrisiko auf die Erwerber übergegangen. Diese Betrachtung entspreche auch der Rechtsprechung des BFH, wonach der Erwerber von Aktien das wirtschaftliche Eigentum bereits dann erhalte, wenn Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten, insbesondere das mit Wertpapieren verbundene Kursrisiko auf ihn übergehe. Der im Jahr 2002 liegende vertraglich vereinbarte Übertragungszeitpunkt habe im Übrigen lediglich dazu gedient, dass der Kläger den Veräußerungsgewinn nur nach dem Halbeinkünfteverfahren versteuern müsse. Die steuerliche Motivation dieser Gestaltung bestätige auch ein Schreiben des Prozessvertreters an den Kläger vom 16. Oktober 2001. 26

Der Prüfer vertrat zudem die Auffassung, der Kläger habe durch die Zahlung eines zu niedrigen Kaufpreises für sein ihm zuvor von der Q-AG als Dienstwagen zur Verfügung gestelltes Fahrzeug einen geldwerten Vorteil vereinnahmt, der bei dessen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu erfassen sei. Aus den beschlagnahmten handschriftlichen Aufzeichnungen des Klägers ergebe sich, dass die Q-AG aufgrund der vorzeitigen Beendigung des Leasingvertrags der G-GmbH einen Betrag von 42.650 DM überwiesen habe. Die Differenz zwischen diesem Betrag und dem an sich vertraglich lediglich geschuldeten Ablösungsbetrag in Höhe von ungefähr 26.100 DM (brutto) stelle eine weitere Abfindung der Q-AG an den Kläger dar. 27

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 4. März 2005 verwiesen. 28

Nachdem den Klägern der Prüfungsbericht zugegangen war, schlossen diese am 20. Juli 2005 einen notariell beurkundeten Ehevertrag, in dem sie den gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft aufhoben und unter Ausgleich des bisher entstandenen Zugewinns den Güterstand der Gütertrennung vereinbarten. Dabei ermittelten die Kläger eine Ausgleichsforderung zugunsten der Klägerin in Höhe von 298.000 DM. In diesem Zusammenhang rechneten die Kläger die von dem Kläger der Klägerin Ende 1998 "ehebedingt" zugewendeten 29.500 Aktien der Q-AG mit einem Nennwert von 5 DM an. 29

Der Beklagte schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ auf Grundlage von dessen Prüfungsfeststellungen am 25. Juli 2005 für die Streitjahre Einkommensteueränderungsbescheide, die er auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) stützte. 30

Hiergegen legten die Kläger am 22. August 2005 Einspruch ein. 31

Im Verlauf des Einspruchsverfahrens setzte der Beklagte die Einkommensteuer der Kläger für das Streitjahr 2001 mit einem auf § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG gestützten 32

Änderungsbescheid vom 21. September 2005 niedriger fest.	
Mit Einspruchsentscheidung vom 25. April 2006 wies er sodann den Einspruch der Kläger als unbegründet zurück.	33
Die Kläger haben daraufhin am 26. Mai 2006 die vorliegende Klage erhoben.	34
Sie sind der Auffassung, dass der Beklagte in den angefochtenen Steuerfestsetzungen zu Unrecht von der Klägerin erzielte Veräußerungsgewinne im Sinne des § 17 EStG angesetzt habe.	35
Die Erfüllung der Ausgleichsforderung nach Maßgabe des Ehevertrags vom 20. Juli 2005 bewirke, dass die Klägerin die ihr am 24. Dezember 1998 übertragenen Aktien der Q-AG nicht unentgeltlich im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG erhalten habe. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) seien Zuwendungen unter Ehegatten in aller Regel keine Schenkungen, weil es regelmäßig an der Einigung über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung fehle. Vielmehr handele es sich um ein "ehebezogenes Rechtsgeschäft eigener Art". Eine Schenkung sei ausnahmsweise nur dann anzunehmen, wenn diese - anders als im Streitfall - ausdrücklich notariell vereinbart worden sei.	36
Die Erfüllung der durch den Ehevertrag vom 20. Juli 2005 entstandenen Ausgleichsforderung stelle vielmehr eine entgeltliche Veräußerung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG dar. In diesem Zusammenhang sei nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15. Februar 1977 VIII R 175/74 (Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH - BFHE - 121, 340; Bundessteuerblatt - BStBl. - II 1977, 389), ohne Bedeutung, dass die Übertragung der Anteile bereits vor der Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft vereinbart und vollzogen worden sei. Die Umgestaltung des ursprünglichen Schuldverhältnisses durch den Ehevertrag vom 20. Juli 1995 bewirke, dass die (zunächst) unentgeltliche Zuwendung der Aktien so zu behandeln sei, als wäre sie zur Tilgung der Zugewinnausgleichsforderung an Erfüllung statt erfolgt. Durch die Tilgungsbestimmung in dem Ehevertrag vom 20. Juli 2005 habe die Zuwendung im Jahr 1998 ihre Eigenschaft als unentgeltlich verloren. Die Tilgungsbestimmung habe damit der Erfüllung einer Verbindlichkeit aus dem ehelichen Güterrecht gedient, die gemäß § 1378 Abs. 3 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) erst mit der Beendigung des Güterstandes entstanden sei. Die rechtliche Beurteilung unterscheide sich nicht von den Fällen, in denen ein Ehegatte dem anderen einen Gegenstand zum Zwecke des Ausgleichs des Zugewinns nach der Beendigung der Ehe übertrage. Auch dies erfolge an Erfüllung statt und müsse somit einkommensteuerrechtlich dieselben Folgen haben.	37
Zudem führe der Rückgriff auf die für die Streitjahre normierte, im Vergleich zu dem Veranlagungszeitraum 1998 niedrigere Wesentlichkeitsgrenze in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zu einer echten Rückwirkung, die in die abgeschlossene Übertragung aus dem Jahr 1998 eingreife. Demgemäß habe die Klägerin unter Berücksichtigung der im Jahr 1998 maßgeblichen Rechtslage keine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erworben.	38
Ebenfalls zu Unrecht habe der Beklagte angenommen, dass der Kläger seine mit Verträgen vom 25. Oktober 2001 verkauften Aktien bereits im Jahr 2001 veräußert habe. Die Vertragsparteien hätten ausdrücklich bestimmt, dass die Übertragung (erst) mit Wirkung zum 2. Januar 2002 erfolgen solle. Dementsprechend habe der Kläger seine als Treuhänder eingeschaltete Depotbank angewiesen, die Aktien frühestens ab dem 2. Januar 2002 Zug um Zug gegen Zahlung des Kaufpreises auf das Wertpapierdepot der Erwerber zu übertragen. Die Erwerber seien erst am 2. Januar 2002 zivilrechtlich Inhaber der Aktien geworden. Auch	39

das wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Aktien sei nicht vor dem 2. Januar 2002 übergegangen. Bis zu diesem Zeitpunkt hätten die Erwerber keine Rechte, z.B. Stimmrechte, ausüben können. Zudem hätten Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten weiterhin beim Kläger gelegen, der die Aktien noch am 31. Dezember 2001 in seinem Wertpapierdepot gehalten habe. Insbesondere habe dem Kläger noch das auf die veräußerten Aktien entfallende Gewinnbezugsrecht für das gesamte Jahr 2001 zugestanden. Aufgrund des fest vereinbarten Preises sei lediglich die Gefahr von Kursschwankungen bereits am 25. Oktober 2001 auf die Erwerber übergegangen. Allerdings hätten die Vertragsparteien die Kursentwicklung der Aktie für den Zeitraum vom 25. Oktober 2001 bis zum 2. Januar 2002 aufgrund der Marktsituation geschätzt. Der aktuelle Börsenkurs während der Vertragsverhandlungen habe ungefähr 3,20 EUR betragen. Die Vertragsparteien hätten einen Börsenkurs an dem Übertragungszeitpunkt von 2,48 EUR, d.h. eine Minderung von ungefähr 23 v.H., angenommen. Tatsächlich habe der amtliche Börsenkurs am 2. Januar 2002 2,40 EUR betragen und somit in etwa dem ausgehandelten Preis entsprochen.

Schließlich gehe der Beklagte zu Unrecht davon aus, dass der Kläger im Zusammenhang mit dem Erwerb seines ehemaligen Dienstwagens einen Sachbezug vereinnahmt habe, der bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu erfassen sei. Die Q-AG habe dem Kläger keinen geldwerten Vorteil zugewendet, da der Kläger das Fahrzeug zu einem marktüblichen Preis in Höhe von 125.000 DM von einem Fahrzeughändler erworben habe. Die Differenz zu dem ursprünglichen Kaufpreis (169.000 DM) in Höhe von 44.000 DM stelle den Wertverlust dar, den das Fahrzeug seit der Erstzulassung im Februar 2001 erlitten habe. Ein Wertverlust dieser Größenordnung sei nicht unüblich, zumal in dem ersten Jahr nach der Erstzulassung der relativ höchste Wertverlust eintrete. 40

Die Kläger beantragen, 41

unter Änderung der Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2000 vom 25. Juli 2005 und für das Jahr 2001 vom 21. September 2005 sowie der Einspruchsentscheidung vom 25. April 2006 die Einkommensteuer für das Jahr 2000 ohne Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns bei den Einkünften der Klägerin aus Gewerbebetrieb und die Einkommensteuer für das Jahr 2001 ohne Berücksichtigung von Veräußerungsgewinnen bei den Einkünften der Kläger aus Gewerbebetrieb und auf Grundlage von Einkünften des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von 1.128.362 DM niedriger festzusetzen, 42

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 43

Der Beklagte beantragt, 44

die Klage abzuweisen. 45

Er ist der Auffassung, dass die angefochtenen Bescheide nicht zu beanstanden seien. 46

Die von der Klägerin durch die Veräußerung von Aktien in den Streitjahren erzielten Gewinne seien teilweise steuerpflichtig gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1, 4 bzw. 5 EStG, da die Klägerin diese zum Teil innerhalb von fünf Jahren vor ihrer Veräußerung unentgeltlich vom Kläger erhalten habe, der seinerseits zum Zeitpunkt der unentgeltlichen Zuwendung der Aktien an der Q-AG wesentlich beteiligt gewesen sei. Die Unentgeltlichkeit des Erwerbs entfalle nicht durch den am 20. Juli 2005 abgeschlossenen Ehevertrag. Die dadurch entstandene Zugewinnausgleichsforderung führe nicht dazu, dass die ehemals unentgeltliche Zuwendung nunmehr als entgeltlich anzusehen sei. 47

Auch der Kläger habe durch die Veräußerungen seiner Aktien bereits im Streitjahr 2001 Veräußerungsgewinne gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erzielt. Die Erwerber der Aktien hätten bereits mit Abschluss der Verträge am 25. Oktober 2001 das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien erhalten. Da die Vertragsparteien einen festen Kaufpreis in Höhe von 1.640.000 DM für das Aktienpaket von 580.000 Stück vereinbart hätten, sei das Kursrisiko bereits zu diesem Zeitpunkt auf die Erwerber übergegangen. Aufgrund der gesamten vertraglichen Gestaltung sei der Kläger nach Abschluss des Vertrags nicht mehr in der Lage gewesen, auf die Geschäftsführung der Gesellschaft einzuwirken. Das ihm zustehende Stimmrecht sei bedeutungslos geworden, da die verbleibenden Gesellschafter bei Beschlüssen stets eine Mehrheit gehabt hätten.

Der Kläger habe durch den Erwerb seines zuvor als Dienstfahrzeug genutzten Pkw von dem G Zentrum in E zudem einen geldwerten Vorteil erzielt, der als Einnahme bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit anzusetzen sei. Das G Zentrum in E habe das Fahrzeug von der Firma G-GmbH für einen Betrag von 169.926 DM angekauft. Die Differenz zwischen diesem Betrag und dem von dem Kläger gezahlten Kaufpreis von 125.000 DM habe die ehemalige Arbeitgeberin des Klägers, die Q-AG, gezahlt. Laut Leasingvertrag hätte die Q-AG für die vorzeitige Auflösung des Vertrags aber nur einen Betrag von 7.500 DM (netto) und eine Entschädigung wegen einer höheren Fahrleistung von 5.850 DM (netto) zahlen müssen. Die Differenz von ungefähr 26.100 DM (brutto) habe die Q-AG ohne rechtliche Verpflichtung übernommen. Diese Zahlung habe ihre Ursache im (ehemaligen) Arbeitsverhältnis mit dem Kläger. 49

Entgegen der Auffassung der Kläger sei in den ersten acht Monaten auch kein Wertverlust eingetreten, der dazu geführt habe, dass der Wert des Pkw nur noch 125.000 DM betragen habe. Dies werde schon dadurch deutlich, dass der Kläger den Pkw im März 2003 mit einer höheren Fahrleistung (57.910 km) wiederum für einen Preis von 64.000 EUR (= 125.173 DM) bei dem G Zentrum in E in Zahlung gegeben habe. 50

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten verwiesen. 51

Entscheidungsgründe 52

Die Klage ist teilweise begründet. 53

Der Einkommensteueränderungsbescheid für das Streitjahr 2001 vom 21. September 2005, der den Bescheid vom 25. Juli 2001 gemäß § 68 Satz 1 FGO ersetzt hat, und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 25. April 2006 sind teilweise rechtswidrig und verletzen die Kläger ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Dagegen sind der Einkommensteueränderungsbescheid für das Streitjahr 2000 vom 25. Juli 2001 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 25. April 2006 rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 54

Der Beklagte hat bei der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr 2001 aus den Aktienveräußerungen des Klägers durch die Verträge vom 25. Oktober 2001 zu Unrecht Veräußerungsgewinne gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der für das Streitjahr 2001 - gemäß der damals geltenden Vorschrift des § 52 Abs. 34a EStG noch - geltenden Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I, 2601) angesetzt. 55

Nach dieser Vorschrift gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb 56

der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war. Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind zwar auch Aktien (§ 17 Abs. 1 Satz 3 EStG). Ein nach dieser Vorschrift steuerbarer Gewinn entsteht allerdings nicht bereits mit Abschluss des schuldrechtlichen Kaufvertrags, sondern erst mit der Veräußerung, d.h. grundsätzlich in dem Zeitpunkt, in dem die zivilrechtliche, zumindest aber die wirtschaftliche Inhaberschaft der Anteile auf den Erwerber übergeht (BFH, Urteil vom 11. Juli 2006 VIII R 32/04, BStBl. II 2007, 296; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, Kommentar, 28. Auflage 2009, § 17 Rdnr. 96ff.).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist aufgrund der von dem Kläger mit Verträgen vom 25. Oktober 2001 vorgenommenen Aktienveräußerungen im Streitjahr 2001 kein Gewinn entstanden. 57

Zwar hat der Kläger durch die Verträge vom 25. Oktober 2001 Anteile an einer Kapitalgesellschaft, nämlich der Q-AG, veräußert. Diese Veräußerung erfolgte jedoch nicht bereits im Streitjahr 2001, sondern erst im Jahr 2002. 58

Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass die Inhaberschaft an den veräußerten Anteilen aufgrund der ausdrücklichen vertraglichen Vereinbarungen in den Verträgen vom 25. Oktober 2001 zivilrechtlich erst mit Wirkung zum 2. Januar 2002 auf die Erwerber übergegangen ist. Entgegen der Auffassung des Beklagten sind die Erwerber aber auch nicht vorher, nämlich bereits im Streitjahr 2001, wirtschaftliche Inhaber der von ihnen erworbenen Aktien geworden. 59

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 jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Käufer des Anteils 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, und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (vgl. BFH, Urteil vom 9. Oktober 2008 IX R 73/06, BFHE 223, 145, BStBl. II 2009, 140; BFH, Urteil vom 15. Dezember 1999 I R 29/97, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH - BFH/NV - 2000, 793 mit weiteren Nachweisen). Bei der Prüfung dieser Merkmale ist zu berücksichtigen, dass nach ständiger Rechtsprechung 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 dann anzunehmen sein, wenn die vorstehend genannten Voraussetzungen nicht in vollem Umfang erfüllt sind (BFH-Urteil in BFHE 223, 145, BStBl. II 2009, 140). 60

Hiernach ist im Streitfall das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen an der Q-AG erst zu dem vertraglich vereinbarten Zeitpunkt, nämlich am 2. Januar 2002, übergegangen. Denn die Erwerber hatten vorher noch keine Rechtspositionen erhalten, die ihnen unter Berücksichtigung der Umstände des Streitfalls bereits das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen vermittelt haben. So konnten die Erwerber vor dem 2. Januar 2002 keine Rechte aus den Aktien wahrnehmen, insbesondere verfügten die Erwerber nicht über die mit den Aktien verbundenen Stimmrechte. Darüber hinaus stand dem Kläger auch noch das mit den Aktien verbundene Gewinnbezugsrecht für das gesamte Streitjahr 2001 zu. Lediglich das Risiko der Kursentwicklung war bereits im Zeitpunkt des Abschlusses der Kaufverträge vom 25. Oktober 61

2001 auf die Erwerber übergegangen, weil sich die Vertragsparteien darin bereits auf einen festen Kaufpreis geeinigt hatten. Jedoch weicht der vereinbarte Kaufpreis von 2,48393 EUR pro Aktie nicht unangemessen von dem amtlichen Börsenkurs am 2. Januar 2002 in Höhe von 2,40 EUR ab. Allein die Vereinbarung eines festen Kaufpreises reicht unter Würdigung der Umstände des Streitfalls nach Überzeugung des Senats für einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht aus, zumal der Veräußerer durch die Berücksichtigung eines Abschlages bei der Bemessung des Kaufpreises das Risiko einer bereits prognostizierten rückläufigen Kursentwicklung teilweise mitgetragen hat.

Dagegen hat der Beklagte zu Recht in seinen Einkommensteuerbescheiden für die beiden Streitjahre aus den Veräußerungen der Aktien der Q-AG durch die Klägerin aufgrund der Verträge aus September 2000 und vom 25. Oktober 2001 gewerbliche Einkünfte gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1, 5 EStG zugrunde gelegt. 62

Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitfall anwendbaren Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (Bundesgesetzblatt - BGBl. - I, 2601) gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre an dem Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war. Eine wesentliche Beteiligung ist gegeben, wenn der Veräußerer an der Gesellschaft zu mindestens 10 v.H. unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG in der im Streitfall anwendbaren Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999, BGBl. I, 2601). Hat der Veräußerer den veräußerten Anteil innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben, so gilt Satz 1 entsprechend, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre wesentlich beteiligt war (§ 17 Abs. 1 Satz 5 EStG in der im Streitfall anwendbaren Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999, BGBl. I, 2601). 63

Letzteres ist hier der Fall. 64

Die Klägerin selbst war in den Streitjahren zwar nicht wesentlich an der Q-AG beteiligt, da ihre Beteiligung niedriger als 10 v.H. war. 65

Gleichwohl ist die Veräußerung von Aktien aufgrund der Verträge vom 25. Oktober 2001, soweit sie die 29.500 Aktien betreffen, die die Klägerin am 24. Dezember 1998 vom Kläger erhalten hat und die später in 75.416 Aktien umgewandelt wurden, gemäß § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung steuerbar, denn die Klägerin hatte die veräußerten Anteile von dem Kläger am 24. Dezember 1998 unentgeltlich, nämlich - wovon der Senat überzeugt ist - durch eine Schenkung erworben. 66

Zwar sind Zuwendungen unter Ehegatten in der Regel nicht als Schenkungen im Sinne der §§ 516ff. BGB zu qualifizieren, weil sie zumeist der ehelichen Lebensgemeinschaft dienen. Jedoch ist eine Schenkung auch unter Ehegatten möglich, wenn beide sich einig sind, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt. Unentgeltlich ist eine Zuwendung nur, wenn sie nach dem Inhalt des Rechtsgeschäfts von keiner Gegenleistung abhängig ist. Eine Zuwendung unter Ehegatten, der die Vorstellung oder die Erwartung zugrunde liegt, dass die eheliche Lebensgemeinschaft Bestand haben werde, oder sonst um der Ehe willen und als Beitrag zur Verwirklichung oder Sicherung der ehelichen Lebensgemeinschaft erbracht wird und darin seine Geschäftsgrundlage hat, ist keine Schenkung, sondern eine ehebedingte Zuwendung (Bundesgerichtshof, Urteil vom 17. Januar 1990 XII ZR 1/89, Neue Juristische Wochenschrift - Rechtsprechungsreport - 1990, 386 mit weiteren Nachweisen). 67

Nach diesen Grundsätzen liegen im Streitfall die Voraussetzungen für die Annahme einer Schenkung vor. Denn der schriftlichen Erklärung des Klägers vom 24. Dezember 1998, der Klägerin 29.500 Aktien der Q-AG zu schenken, lag keine Gegenleistung zugrunde. Vielmehr waren sich beide einig, dass die Übertragung der Anteile unentgeltlich erfolgen sollte. Dies ergibt sich bereits aus der Formulierung in dem an die Klägerin gerichteten Schreiben des Klägers vom 24. Dezember 1998, wonach der Kläger diese Aktien "schenkt". Nach Überzeugung des Senats war sich der Kläger der Bedeutung seiner Formulierung auch bewusst, zumal keine Anhaltspunkte dafür erkennbar sind, dass er zum damaligen Zeitpunkt eine Gegenleistung entlohnen wollte oder die Aktien der Klägerin der Erwartung zugewendet hat, dass die Ehe fortbestehen würde. Dafür spricht insbesondere auch, dass er noch Jahre später, nämlich bei einer im Rahmen eines gegen ihn gerichteten Steuerstrafverfahrens durchgeführten Vernehmung durch das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung C am 24. März 2004 unter anderem nähere Ausführungen zu den der Klägerin "geschenkten Aktien" gemacht hat. Hinzu kommt, dass die Beurteilung des Senats im Übrigen auch mit der Tradition in Einklang steht, an Weihnachten Geschenke unentgeltlich zuzuwenden.

Schließlich steht der Annahme einer Schenkung auch nicht entgegen, dass das schriftliche Schenkungsversprechen mangels notarieller Beurkundung zivilrechtlich nach § 518 Abs. 1 Satz 1 BGB zunächst unwirksam war. Dieser Formmangel wurde durch den Vollzug der Schenkung gemäß § 518 Abs. 2 BGB geheilt. 69

Der Unentgeltlichkeit des Erwerbs ist zudem nicht nachträglich durch die Vereinbarungen in dem Ehevertrag vom 20. Juli 2005 (rückwirkend) entfallen. 70

Der Senat kann offen lassen, welche steuerrechtlichen Folgen aus einer derartigen Vereinbarung zu ziehen wären, wenn die Klägerin im Zeitpunkt dieser Vereinbarung die Anteile an der Q-AG noch nicht veräußert hätte. Jedenfalls kann eine vertragliche Gestaltung des Sachverhalts nach der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt, nicht mit steuerrechtlicher Rückwirkung auf den bereits nach § 38 AO entstandenen Steueranspruch einwirken (vgl. BFH, Urteil vom 24. August 2006 IX R 40/05, BFH/NV 2006, 2236; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 38 AO Tz. 33f.; Brockmeyer/Ratschow in Klein, AO, Kommentar, 10. Auflage 2009, § 38 Rdnr. 11). Dem steht auch das Urteil des BFH vom 15. Februar 1977 (VIII R 175/74, BFHE 121, 340, BStBl. II 1977, 389), auf das sich die Kläger berufen, nicht entgegen. Denn in dem vom BFH entschiedenen Fall ging es nicht um die steuerrechtliche Rückwirkung einer Vertragsgestaltung, sondern um die Frage eines entgeltlichen Erwerbs von einem Ehegatten im Zusammenhang mit Ermittlung der Bemessungsgrundlage für eine (zukünftig) Inanspruchnahme von Beträgen für Absetzungen für Abnutzungen. 71

Nach Auffassung des Senats führt die Anwendung dieser Grundsätze auch dazu, dass die erzielten Gewinne der Klägerin aufgrund der mit Verträgen vom September 2000 und Oktober 2001 erfolgten Veräußerungen der übrigen von ihr nach dem 24. Dezember 1998 erworbenen Aktien der Q-AG steuerbar sind. Denn vor dem Hintergrund, dass die Klägerin ohne die ihr zuvor von dem Kläger geschenkten Aktien weder an der Umwandlung von Gewinnrücklagen der Q-AG hätte partizipieren noch Anteile dieser Gesellschaft im Rahmen von Kapitalerhöhungen zu einem (verbilligten) Anteilspreis von einem EUR statt - wie die Arbeitnehmer der Q-AG - von 14 EUR hätte erwerben können, setzt sich der unentgeltliche Erwerb der 29.500 Aktien in den nach der Schenkung von der Klägerin erworbenen weiteren Aktien jedenfalls insoweit fort, als der Erwerb unentgeltlich erfolgte. 72

Dieser Beurteilung stehen auch nicht die Ausführungen des BFH in seinem Urteil vom 29. Juli 1997 VIII R 80/94 (BFHE 184, 74, BStBl. II 1997, 727) entgegen. Die Grundsätze dieser Entscheidung sind auf den Streitfall nach Auffassung des erkennenden Senats schon deshalb nicht übertragbar, weil im Streitfall - anders als in dem von dem BFH entschiedenen Fall - die weiteren Erwerbe unentgeltlich bzw. teilweise unentgeltlich erfolgten.

Der Rechtsvorgänger der Klägerin, nämlich der Kläger, war auch innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung der Aktien der Q-AG durch die Klägerin wesentlich im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung, d.h. zu mindestens 10 v.H. am Kapital der Q-AG, beteiligt. 74

Die Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG wird im Streitfall auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Kläger zum Zeitpunkt der Abgabe des Schenkungsversprechens am 24. Dezember 1998 noch keine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1998 geltenden Fassung hielt, d.h. nicht zu mehr als mindestens ein Viertel an der Q-AG beteiligt war. Denn bei der Vorschrift des § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG handelt es sich um nicht um eine Rechtsgrund-, sondern eine Rechtsfolgenverweisung (BFH-Urteil in BFHE 184, 74, BStBl. II 1997, 727; Gosch in Kirchhof, EStG, Kompaktkommentar, § 17 Rdnr. 91). Demnach bestimmt sich die Frage, ob der Rechtsvorgänger des Veräußerers wesentlich beteiligt war, ausschließlich nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG. Im Rahmen der Auslegung des § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG gelten nach der Auffassung des Senats dieselben Grundsätze, die für die Qualifizierung einer Beteiligung als wesentlich im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG maßgeblich sind. Dies bestimmt sich wiederum nach der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Gesetzesfassung (BFH-Urteil in BFHE 223, 145, BStBl. II 2009, 140; BFH, Urteil vom 1. März 2005 VIII R 25/02, BFHE 209, 275, BStBl. II 2005, 436). 75

Diese Beurteilung steht auch im Einklang mit dem Sinn und Zweck der Vorschrift des § 17 Abs. 1 Satz 5 EStG. Diese erweitert den Anwendungsbereich des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der Weise, dass sich aus der Perspektive des zuletzt entgeltlich erwerbenden Rechtsvorgängers die von ihm selbst erfüllten tatbestandlichen Voraussetzungen des Grundtatbestands bei einem Dritten, der die Anteile unentgeltlich erwirbt, für die Dauer von fünf Jahren fortsetzen (Schneider in Kirchhof/Söhn/Mellinghof, Kommentar zum EStG, § 17 Rdnr. B 170). Hätte der Kläger selbst im Jahr 2001 die am 24. Dezember 1998 der Klägerin unentgeltlich übertragenen Aktien veräußert, wäre diese Veräußerung in seiner Person steuerbar gewesen, weil er im Zeitpunkt der Veräußerung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 2001 geltenden und damit maßgeblichen Fassung wesentlich beteiligt gewesen wäre. 76

Diese Auslegung verstößt nicht gegen das Rückwirkungsverbot (BFH-Urteil in BFHE 209, 275, BStBl. II 2005, 436). Der Senat vermag einen derartigen Verstoß insbesondere auch nicht darin zu erkennen, dass die Anteile zu einem Zeitpunkt unentgeltlich auf die Klägerin übergegangen sind, zu dem der Kläger an der Q-AG (noch) nicht wesentlich im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG beteiligt war. Denn durch die gesetzliche Absenkung der Grenze für eine Beteiligungsquote wurden nicht nur die Anteile des Klägers, sondern zugleich auch die zuvor unentgeltlich auf die Klägerin übertragenen Anteile steuerverstrickt. 77

Die Veräußerungen der Anteile an der Q-AG durch die Klägerin sind auch in den Streitjahren zu erfassen, da die von der Klägerin veräußerten Aktien der Q-AG jeweils bereits in diesen Jahren auf die Erwerber übergegangen sind. 78

Die Höhe der vom Beklagten in den angefochtenen Einkommensteuerfestsetzungen berücksichtigten, unter Berücksichtigung der Freibeträge gemäß § 17 Abs. 3 EStG ermittelten steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Sie wird im Übrigen auch von den Klägern nicht bestritten.

Der Klage ist schließlich auch insoweit der Erfolg zu versagen, als sie sich gegen den Ansatz eines geldwerten Vorteils bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit im Zusammenhang mit dem Kauf seines früheren Dienstwagens bei der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr 2001 richtet. 80

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit Gehälter, Löhne und andere Bezüge aus einer Beschäftigung im privaten Dienst. Arbeitslohn sind alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Es ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt werden (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung - LStDV -). Auch ist es gleichgültig, ob es sich um laufende oder einmalige Bezüge handelt und ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG). Nach § 2 Abs. 2 Nr. 4 LStDV gehören zum Arbeitslohn auch Entschädigungen, die dem Arbeitnehmer für die Aufgabe einer Tätigkeit gewährt werden. 81

Nach diesen Grundsätzen hat die Q-AG dem Kläger dadurch Arbeitslohn zugewendet, dass sie wegen der vorzeitigen Auflösung des Leasingvertrags mit der G-GmbH an diese einen Betrag in Höhe von 41.676,40 DM gezahlt hat. Denn nach den unbestrittenen Feststellungen des Betriebsprüfers war von dieser Zahlung lediglich ein Teilbetrag in Höhe von 6.786 DM eine Entschädigung dafür, dass die Fahrleistung des geleasteten Pkw höher war als im Leasingvertrag vereinbart, und ein weiterer Teilbetrag in Höhe von 8.700 DM eine Entschädigung für die vorzeitige Beendigung des Leasingvertrags. Demgegenüber stand der Zahlung des Differenzbetrags in Höhe von ungefähr 26.100 DM durch die Q-AG keine Verpflichtung aus dem Leasingvertrag gegenüber. Diese Zahlung hat vielmehr nach Überzeugung des Senats den Charakter einer zusätzlichen Abfindung für den Kläger, die im Zusammenhang mit der vorzeitigen Beendigung eines Dienstverhältnisses vereinbart wurde. 82

Der Senat stützt seine Überzeugung zum einen auf verschiedene handschriftliche Aufzeichnungen des Klägers, nach denen dieser seinen Dienstwagen von dem G Zentrum in E unmittelbar nach der Beendigung des Leasingvertrags zu einem mit seiner Arbeitgeberin vereinbarten Festpreis wieder erwerben wollte, und die Q-AG deshalb, um diesen Kaufpreis zu ermöglichen, an die G-GmbH eine Zahlung leisten musste, die über die im Leasingvertrag vereinbarten Zahlungsverpflichtungen hinausging. 83

Zum anderen hat aber auch das G Zentrum in E selbst in seinen Schreiben vom 22. Juni 2009 und 18. August 2009 bestätigt, dass die Zahlung der Q-AG einen Teil des Entgelts für den Verkauf des Pkw dargestellt hat. Hinzu kommt, dass auch die verbindliche Bestellung vom 24. Oktober 2001 einen Gesamtkaufpreis von 166.676,37 DM und eine Zuzahlung der Q-AG in Höhe von 41.676,37 DM ausweist. 84

Soweit die Kläger dagegen behaupten, der Verkehrswert des Fahrzeugs habe schon im Oktober 2001 lediglich 125.000 DM betragen, folgt der Senat dem nicht. Gegen die Richtigkeit dieses Vorbringens spricht bereits die spätere Inzahlungsgabe des Fahrzeugs am 25. März 2003 für einen Betrag in Höhe von 64.000 EUR (= 125.173 DM). 85

Im Übrigen ist im Streitfall für die Beurteilung, ob dem Kläger ein geldwerter Vorteil zugeflossen ist, nicht allein auf den Verkehrswert des Fahrzeugs abzustellen, sondern auch 86

die aufgrund der vorzeitigen Beendigung des Leasingvertrags entstehende Entschädigungsverpflichtung gegenüber der G-GmbH einzubeziehen.

Der Erlass der Einkommensteueränderungsbescheide für die Streitjahre vom 25. Juli 2005 ist schließlich auch verfahrensrechtlich nicht zu beanstanden. 87

Der Beklagte war nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO berechtigt, die ursprünglichen Steuerfestsetzungen zu ändern. 88

Nach dieser Vorschrift sind Steuerbescheide zu ändern, soweit Tatsachen und Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. 89

So liegt es hier. 90

Dem für die Einkommensteuerveranlagung der Kläger zuständigen Amtsträger des Beklagten sind erst nach dem Erlass der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, nämlich durch die Betriebsprüfung, die Tatsachen bekannt geworden, die zum Ansatz der Veräußerungsgewinne bei der Klägerin gemäß § 17 EStG und des zusätzlichen Arbeitslohns bei dem Kläger geführt haben. 91

Die Berechnung der nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen festzusetzenden Einkommensteuer der Kläger für das Streitjahr 2001 wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen. 92

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. 93

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 Abs. 1 Satz 1, 3 FGO in Verbindung mit § 709 der Zivilprozessordnung. 94

Der Senat lässt die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO zu. Zum einen hat die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung. Zum anderen vermag der Senat nicht auszuschließen, dass seine Entscheidung von dem BFH-Urteil in BFHE 184, 74, BStBl. 1997, 727, abweicht. 95