

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 11.4.2017, IX R 46/15
ECLI:DE:BFH:2017:U.110417.IXR46.15.0

Poolvereinbarung und Veräußerung einer Beteiligung - Abgrenzung zwischen Veräußerungspreis und sonstiger Leistung - Auslegung von Verträgen

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25. September 2015 11 K 1830/13 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten über die Einordnung einer Zahlung als steuerbares Entgelt für eine Leistung gemäß § 22 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr 2007 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger war bei der A-GmbH als Prokurist tätig und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 3 Im Jahr 1997 beteiligte sich der Kläger anlässlich des Einstiegs eines Finanzinvestors (Z-Gruppe) im Rahmen eines Management-Beteiligungsprogramms neben weiteren leitenden Angestellten (Manager-Gesellschafter) an der A-GmbH mit einer Einlage von 100.000 DM (= 51.129,19 EUR). Dem entsprach ein Anteil am Stammkapital der Gesellschaft von 0,99 %. An der A-GmbH waren anschließend die bisherigen Familien-Gesellschafter über eine Beteiligungs-Verwaltungs-GbR (Holding-GbR) mit 48,99 %, die Z-Gruppe mit 39,99 % und die Manager-Gesellschafter mit zusammen 11,01 % am Stammkapital der A-GmbH beteiligt. Die Anteile der Manager waren nach dem Gesellschaftsvertrag nicht frei veräußerlich und bei Beendigung des Anstellungsvertrags wieder an die A-GmbH abzutreten oder zu veräußern. Der Rückgabepreis sollte im Wesentlichen nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelt werden und damit unter dem Verkehrswert des Anteils liegen.
- 4 Im August 2005 schlossen die Z-Gruppe und die Manager-Gesellschafter eine Poolvereinbarung. Darin verpflichteten sich die Manager-Gesellschafter, ihre Stimmrechte nur einheitlich mit der Z-Gruppe auszuüben und ihre Anteile auf Verlangen an einen von der Z-Gruppe benannten Erwerber zu veräußern zu dem von der Z-Gruppe ausgehandelten Preis. Für den Fall, dass der Erwerber die Anteile der Manager-Gesellschafter nicht erwerben wollte, verpflichteten sich die Manager-Gesellschafter, ihre Anteile bis zum 31. Dezember 2009 zu halten. Die Z-Gruppe verpflichtete sich dafür zu sorgen, dass die Manager-Gesellschafter keinen schlechteren Veräußerungspreis erhalten sollten als sie. Für den Fall der Rückgabe einer Manager-Beteiligung an die A-GmbH verpflichtete sich die Z-Gruppe, dem ausscheidenden Manager-Gesellschafter den Unterschied zwischen dem Rückgabepreis laut Gesellschaftsvertrag und dem von der Z-Gruppe erzielten Kaufpreis zu zahlen (Ausgleichsanspruch).
- 5 Im November 2006 beabsichtigte die Z-Gruppe, ihre Anteile an einen Interessenten zu veräußern. Die Holding-GbR der Familiengesellschafter machte von ihrem Vorkaufsrecht Gebrauch und erwarb die Anteile der Z-Gruppe. In die Poolvereinbarung mit den Manager-Gesellschaftern trat sie nicht ein.
- 6 Mit Vertrag vom 8. und 9. Januar 2007 hoben die Z-Gruppe und die Manager-Gesellschafter die Poolvereinbarung auf und vereinbarten, dass der Ausgleichsanspruch ohne Veräußerung der Manager-Anteile auf der Grundlage der Bilanz zum 31. Dezember 2006 sofort gezahlt werden sollte. Der Kläger vereinnahmte von der Z-Gruppe einen Betrag von 312.500 EUR.
- 7 Am 28. Februar 2007 erklärten der Kläger und weitere sechs Manager-Gesellschafter ihren Austritt aus der A-GmbH aus wichtigem Grund und boten der A-GmbH die Abtretung ihrer Gesellschaftsanteile gegen Zahlung der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Abfindung an. Am 24. Juli 2007 übertrug der Kläger seinen Gesellschaftsanteil an die A-GmbH und erhielt dafür 362.000 EUR.
- 8 In ihrer Einkommensteuererklärung für 2007 gaben die Kläger beide Zahlungen nicht an. Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) von der Anteilsveräußerung Kenntnis erlangt hatte, erfasste es mit geändertem Einkommensteuerbescheid vom 28. November 2011 erstmals sonstige Einkünfte

gemäß § 22 Nr. 3 EStG in Höhe von 312.500 EUR. Den Einspruch der Kläger wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2013 als unbegründet zurück.

- 9 Die Kläger erhoben hiergegen Klage und beantragten in der mündlichen Verhandlung, die Zeugen D und B zu vernehmen. Die Zeugen sollten bekunden, dass die Manager-Gesellschafter nach dem Geist des Poolvertrags zum selben Preis aus der A-GmbH ausscheiden sollten wie die Z-Gruppe und dass sie auch zum selben Preis eingestiegen seien. Das Finanzgericht (FG) hat den Antrag im Urteil abgelehnt und die klägerische Behauptung als wahr unterstellt.
- 10 Das FG hat der Klage zum Teil stattgegeben (Tarifermäßigung gemäß § 34 EStG) und sie im Übrigen abgewiesen (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 548). Es liege eine nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbare Leistung des Klägers an die Z-Gruppe vor. Der Kläger habe sich in der Poolvereinbarung zu einem dort näher beschriebenen Tun, Dulden oder Unterlassen verpflichtet und dafür ein Entgelt erhalten. Das Entgelt sei nicht für eine Veräußerung oder einen veräußerungsähnlichen Vorgang geleistet worden. Nach der Poolvereinbarung und der zu ihrer Aufhebung geschlossenen Vereinbarung bestehe keine unmittelbare Verknüpfung zwischen der von der Z-Gruppe erbrachten Zahlung und der Übertragung des Geschäftsanteils durch den Kläger.
- 11 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung von § 22 Nr. 3 EStG und § 17 EStG. Bei der streitigen Zahlung handele es sich um eine Vermögensentschädigung in Gestalt eines nicht steuerbaren Kaufpreisanteils und nicht um ein Entgelt für eine sonstige Leistung. Zudem liege ein Verfahrensfehler vor, weil das FG eine beantragte Beweisaufnahme nicht durchgeführt habe und die Entscheidung des FG auf diesem Verfahrensmangel beruhe.
- 12 Die Kläger beantragen,
unter Abänderung des Urteils des FG Münster vom 25. September 2015 11 K 1830/13 E den Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2007 vom 28. November 2011 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2013 aufzuheben.
- 13 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 14 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Steuerbarkeit der an den Kläger geleisteten Ausgleichszahlung in Höhe von 312.500 EUR nach § 22 Nr. 3 EStG ohne Rechtsfehler bejaht. Der von den Klägern gerügte Verfahrensfehler liegt nicht vor.
- 15 1. a) Nach § 22 Nr. 3 EStG sind sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten noch zu den Einkünften i.S. der Nrn. 1, 1a, 2 oder 4 der Vorschrift gehören. Eine (sonstige) Leistung i.S. des § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und das eine Gegenleistung auslöst. Nicht erfasst sind Veräußerungsvorgänge oder veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. April 2008 IX R 19/07, BFH/NV 2008, 1820, unter II.1.; vom 29. Mai 2008 IX R 97/07, BFH/NV 2009, 9, unter II.1.; vom 19. Februar 2013 IX R 35/12, BFHE 240, 559, BStBl II 2013, 578, unter II.2.a; vom 19. März 2013 IX R 65/10, BFH/NV 2013, 1085, unter II.2.a; Eckardt in Kanzler/Kraff/Bäumel, EStG, § 22 Rz 171 f.; Fischer in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 22 Rz 66; Blümich/Nacke, § 22 EStG Rz 163; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 36. Aufl., § 22 Rz 150, Stichwort "Veräußerungsvorgänge"). Wird das Entgelt hingegen dafür erbracht, dass ein Vermögensgegenstand in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird, so gehört es nicht zu den Einkünften gemäß § 22 Nr. 3 EStG (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 18. Mai 2004 IX R 63/02, BFHE 206, 174, BStBl II 2004, 874, unter II.1.b bb, und in BFH/NV 2009, 9; in BFHE 240, 559, BStBl II 2013, 578, unter II.2.a; Fischer in Kirchhof, a.a.O., § 22 Rz 67; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 22 Rz 131, m.w.N.).
- 16 b) Kommt einer im Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung übernommenen und entgoltene Verpflichtung zu einem Rechtsverzicht keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zu, so handelt es sich um einen unselbständigen Teil des Veräußerungspreises i.S. von § 17 Abs. 2 EStG (vgl. BFH-Urteile vom 11. März 2003 IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161, unter II.2.a; vom 23. Februar 1999 IX R 86/95, BFHE 188, 552, BStBl II 1999, 590, und in BFH/NV 2009, 9; zusammenfassend BFH-Beschluss vom 16. Februar 2007 VIII B 26/06, BFH/NV 2007, 1113, m.w.N.; Fischer in Kirchhof, a.a.O., § 22 Rz 67). Nach der Rechtsprechung des BFH zählt zum Veräußerungspreis alles, was der Veräußerer als Gegenleistung für die Anteilsübertragung erhalten hat (BFH-Urteil vom 7. März 1995 VIII R 29/93, BFHE 178, 116, BStBl II 1995, 693). Insoweit gelten dieselben Grundsätze wie bei Veräußerungen nach § 16 EStG. Grundsätzlich keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung hat der Verzicht auf ein Recht, das notwendig Bestandteil des veräußerten Vermögensgegenstandes ist.

- 17 Ist dagegen eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zu bejahen, insbesondere weil damit ein bestimmtes Tun, Dulden oder Unterlassen abgegolten werden soll, handelt es sich um eine eigenständige Leistung, die mangels Eingreifens anderer Besteuerungstatbestände nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbar sein kann (BFH-Urteile in BFHE 188, 552, BStBl II 1999, 590, betreffend ein Wettbewerbsverbot; in BFH/NV 2013, 1085, unter II.2.a; BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 1113, unter II.1.b; Fischer in Kirchhof, a.a.O., § 22 Rz 66).
- 18 c) Ob einer Vereinbarung in diesem Sinne eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt, hängt von den tatsächlichen Umständen des Einzelfalls ab, die das FG als Tatsacheninstanz vollständig aufzuklären und insgesamt zu würdigen hat (BFH-Urteil in BFHE 188, 552, BStBl II 1999, 590, unter 2.a). Dabei ist auf den wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarungen abzustellen. Entscheidend ist nicht, wie die Parteien ihre Leistungen benannt, sondern was sie nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse wirklich gewollt und tatsächlich bewirkt haben (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 24. August 2006 IX R 32/04, BFHE 214, 542, BStBl II 2007, 44, unter II.1., m.w.N.; in BFH/NV 2008, 1820, unter II.1., und in BFH/NV 2009, 9).
- 19 d) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehört die Auslegung von Verträgen dabei zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist. Umgekehrt entfällt die Bindungswirkung mit der Folge, dass der BFH die Auslegung ggf. selbst vornehmen darf, wenn die Auslegung des FG anerkannte Auslegungsregeln, Denkgesetze oder Erfahrungssätze verletzt. Zu den anerkannten Auslegungsregeln gehören bei der Auslegung von Verträgen auch die vollständige Erfassung des Vertragstextes und --darauf fußend-- die Einbeziehung der systematischen Stellung der zu beachtenden Regelungen im jeweiligen Gesamtzusammenhang (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Urteile vom 19. August 2015 X R 30/12, BFH/NV 2016, 203, unter II.3.a aa, m.w.N., und vom 16. Dezember 2015 IV R 24/13, BFHE 252, 146, BStBl II 2017, 224, unter II.2.c ee).
- 20 2. Nach diesen Grundsätzen ist die Vorentscheidung revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG ist im Streitfall aufgrund seiner Auslegung (§§ 133, 157 BGB) der Poolvereinbarung und der Vereinbarung vom 8. und 9. Januar 2007 zu dem Ergebnis gekommen, die streitige Zahlung sei als Gegenleistung für die im Poolvertrag eingegangenen Verpflichtungen des Klägers nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbar und erhöhe nicht den Veräußerungspreis des GmbH-Anteils. Diese Auslegung bindet den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO, denn sie ist frei von rechtlichen Mängeln.
- 21 a) Zu Recht ist das FG mit den Beteiligten davon ausgegangen, dass die Poolvereinbarung den Zweck hatte, die Geschäftsanteile der Z-Gruppe und der Manager-Gesellschafter wertvoller zu machen, indem ein potentieller Erwerber entweder sofort eine Mehrheitsbeteiligung erwerben oder bei Eintritt in die Poolvereinbarung zumindest eine Mehrheit der Stimmrechte erwerben konnte.
- 22 b) Möglicherweise hätten die Kläger den durch die Poolvereinbarung geschaffenen Mehrwert auch steuerfrei vereinnahmen können, wenn es zu einem Anteilsverkauf an einen dritten Erwerber gekommen wäre. Dieser Fall ist jedoch nicht eingetreten.
- 23 c) Entgegen der Auffassung der Kläger ist die Entscheidung des FG nicht widersprüchlich, soweit es unter den Umständen des Streitfalls die Ausgleichszahlung nicht als Teil des Kaufpreises angesehen hat. Grundlage der Besteuerung ist der tatsächlich verwirklichte, nicht ein gedachter Sachverhalt. Tatsächlich ist die Ausgleichszahlung im Streitfall auf der Grundlage der Poolvereinbarung und der zu ihrer Aufhebung geschlossenen Vereinbarung vom 8. und 9. Januar 2007 gezahlt worden, ohne dass der Kläger und die anderen Manager-Gesellschafter zu diesem Zeitpunkt ihre Anteile veräußert oder an die A-GmbH zurückgegeben hatten. Dass dies wenig später stattgefunden hat, steht erkennbar nicht im Zusammenhang mit der im Januar 2007 vereinbarten Ausgleichszahlung. Wenn das FG aus diesen tatsächlichen Umständen geschlossen hat, dass ein relevanter Zusammenhang zwischen der Ausgleichszahlung und der Veräußerung der Geschäftsanteile durch den Kläger nicht bestand, liegt darin kein Rechtsverstoß, sondern die konsequente Zugrundelegung des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts. Es ist auch nicht ersichtlich, inwiefern dadurch ein veräußerungsähnlicher Vorgang verwirklicht worden sein sollte. Zwar war der von der Z-Gruppe erzielte Anteilsveräußerungspreis Bemessungsgrundlage für das gezahlte Entgelt. Dieses wird dadurch aber nicht zum Veräußerungspreis. Die Aufhebungsvereinbarung dokumentiert gerade im Gegenteil, dass die Ausgleichszahlung keinen Bezug mehr zu einer späteren Veräußerung der Geschäftsanteile durch die Manager-Gesellschafter haben sollte und auch nicht davon abhängig war.
- 24 d) Das FG konnte deshalb auch annehmen, dass die streitige Zahlung für die vom Kläger in der Poolvereinbarung eingegangenen Verpflichtungen erbracht worden ist. Diese Schlussfolgerung ist vor dem Hintergrund des bereits Gesagten zumindest möglich; sie bindet deshalb den BFH ebenfalls (§ 118 Abs. 2 FGO). Soweit die Kläger dagegen einwenden, das FG hätte eine Aufteilung der Ausgleichszahlung in Betracht ziehen müssen, trifft dies nicht zu, denn eine andere Veranlassung für die Zahlung ist unter den Umständen des Falles und auf der Grundlage der bindenden Feststellungen des FG nicht gegeben, denn es fehlt an einer Mitveranlassung durch die Veräußerung der Geschäftsanteile an die A-GmbH.

- 25 3. Auch aus verfahrensrechtlichen Gründen hat die Revision keinen Erfolg. Das FG hat schon deshalb nicht gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen, weil der ursprüngliche Beweisantritt unzulässig war. Was die Zeugen über den "Geist der Poolvereinbarung" bekunden sollten, ist keine Tatsache, sondern allenfalls eine rechtliche Schlussfolgerung, die das Gericht bei der Auslegung des Vertrags zu ziehen hat. Zu den Umständen, die das FG bei der Auslegung von Verträgen einzubeziehen hat, gehören nicht die Vorstellungen, Motive und Gedanken der Vertragsparteien. Es liegt deshalb auch weder ein Verfahrensmangel noch ein Widerspruch darin, dass das FG die Bekundungen der Zeugen einerseits als wahr unterstellt hat, ihnen jedoch andererseits nicht gefolgt ist. In der rechtlichen Würdigung ist das Gericht frei und an die Ansichten von Beteiligten und Zeugen nicht gebunden.
- 26 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.