# Urteil vom 19. März 2013, IX R 65/10

**Abgrenzung zwischen nichtsteuerbarer Vermögensentschädigung und steuerbarem Leistungsentgelt i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG**

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 2 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 2 Nr 1, EStG § 22 Nr 3, EStG § 24 Nr 1 Buchst a, EStG § 24 Nr 1 Buchst b, EStG § 24 Nr 2, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Hamburg, 10. November 2010, Az: 1 K 219/09

## Leitsätze

1. NV: Zahlungen für den Ausgleich der Entwertung einer zwischenzeitlich veräußerten Kapitalbeteiligung sind als veräußerungsähnlicher Vorgang nicht steuerbar, soweit sie für einen endgültigen Rechtsverlust entschädigen und nicht dem Veräußerungsvorgang selbst zuzurechnen sind.

2. NV: Werden Stillhalte-, Förder- und Wohlverhaltenspflichten mit dem Ziel übernommen, einen geplanten Börsengang nicht zu stören, kann darin eine steuerbare Leistung i.S.d. § 22 Nr 3 EStG liegen, wenn ihr eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt.

## Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (2006) zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden.

2 Der Kläger beteiligte sich in den Jahren 1998 und 1999 als Kommanditist mit Einlagen in Höhe von ... DM und ... DM an der A-KG, die als Teil der A-Gruppe auf einem technischen Gebiet tätig war. Im Zuge des Beteiligungsvorgangs wurde der Kläger in ein von den Gesellschaftern der Firmengruppe gebildetes Konsortium aufgenommen; er erwarb aufgrund des am ... Januar 1998 geschlossenen Konsortialvertrags das Recht, "... bei Kapitalerhöhungen von Gesellschaften innerhalb der Gruppe ... nach Maßgabe des Verhältnisses ihrer Festkapitalanteile ... gegen Bareinzahlungen zum Nominalbetrag der Festkapitalerhöhung teilzunehmen" (§ 2 Ziff. 2.1 des Vertrags). Im Jahr 1999 wurde die A-KG in eine AG umgewandelt; durch die Kapitalerhöhung sank die Beteiligungsquote des Klägers von knapp unter 10 % auf nunmehr 7,54 %.

3 Im Jahr 2001 erfuhr der Kläger im Rahmen seiner Aufsichtsratstätigkeit für die A-AG von dem Verdacht, dass C --ein bereits ausgeschiedener Geschäftsführer der A-Gruppe-- firmeneigene Technologien, Patente und Kundenlisten unbefugt für D, ein Konkurrenzunternehmen mit Sitz in X (Ausland), nutze. Die Beteiligung des Klägers hatte zu diesem Zeitpunkt einen Wert von ... €.

4 Die neue Konkurrenzsituation führte zum wirtschaftlichen Einbruch bei der A-AG, so dass im Jahr 2002 das Insolvenzverfahren über deren Vermögen eröffnet werden musste. Der Kläger veräußerte daraufhin im Jahr 2003 seine Beteiligung für ... € (... DM). Der in Höhe von ... € entstandene Veräußerungsverlust wurde im Einkommensteuerbescheid 2003 unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens anteilig gemäß § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuermindernd berücksichtigt.

5 Im Februar 2006 erhielt der Kläger Unterlagen, die den Verdacht einer Veruntreuung von Firmeninterna durch C stützten. Daraufhin nahm er mit dem mittlerweile in X wohnhaften C Verhandlungen über mögliche Ausgleichsansprüche wegen der Entwertung seiner Beteiligung an der A-AG auf und erlangte dabei Kenntnis vom anstehenden Börsengang der D.

6 Da eine Einigung mit C zunächst nicht zustande kam, informierte der Kläger wenige Tage vor dem Börsengang u.a. die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht über die seiner Auffassung nach unvollständigen bzw.

unzutreffenden Angaben der D im Emissionsprospekt. Der Börsengang der D wurde daraufhin verschoben.

7 Unter dem 8. Mai/16. Juni 2006 schloss der Kläger (u.a.) mit C eine mit sofortiger Wirkung bindende Vereinbarung, wonach beide wechselseitig auf sämtliche Ansprüche im Zusammenhang mit der behaupteten Veruntreuung von Firmen-Knowhow durch C verzichteten (§ 1 Ziff. 1.1 und 1.4 der Vereinbarung). In § 3 der Vereinbarung wurden verschiedene Stillhalte-, Förder- und Wohlverhaltenspflichten geregelt. Danach hatte der Kläger insbesondere "jede ... zulässige und angemessene Unterstützung (zu) gewähren, soweit dies zur Durchführung des Börsenganges der D ... erforderlich sein sollte" (Ziff. 3.1) sowie "gegenüber Dritten Stillschweigen über die von ihm behaupteten Vorgänge ... zu wahren und alles zu unterlassen, was dem Börsengang, einer positiven Entwicklung des Aktienkurses nach Börsengang und dem geschäftlichen Erfolg der D ... entgegen stehen könnte" (Ziff. 3.4). Nach § 4 Ziff. 4.1 sollte er "zur Abfindung aller (ihm) eventuell zustehenden Ansprüche und als Gegenleistung für die vorgenannten Verpflichtungen ... bei einem erfolgten Börsengang der D ... einen Betrag in Höhe von insgesamt EUR ... " erhalten.

8 Die Aktie der D wurde im Juli 2006 erstmals börsennotiert. Der Kläger erhielt daraufhin eine Gutschrift in Höhe von ... € (50 % des vereinbarten Betrags) auf seinem Bankkonto. Der restliche Betrag wurde ihm vereinbarungsgemäß im Jahr 2007 ausgezahlt.

9 Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr teilte der Kläger formlos mit, er habe in diesem Jahr eine steuerfreie Entschädigungszahlung für Vermögensverluste aus seiner früher bestehenden Beteiligung an der A-AG erhalten. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dieser Auffassung nicht und setzte den vereinnahmten Betrag im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr als sonstige Einkünfte an.

10 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 631 veröffentlichen Urteil vertrat das Finanzgericht (FG) die Auffassung, dass es sich bei der Zahlung um sonstige Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG handele. Mit dem Verzicht des Klägers auf die von ihm behaupteten Ansprüche und seiner Verpflichtung, den Börsengang der D nicht (weiter) zu stören, sei Gegenstand der Vereinbarung ein Verhalten des Klägers, das insgesamt entgolten werden sollte. Wegen fehlender Zahlungsnachweise seien die vom Kläger (hilfsweise) geltend gemachten Werbungskosten nicht anzuerkennen.

11 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Ihrer Auffassung nach sei die Zahlung nicht als Vergütung für ein Verhalten des Klägers, sondern allein auf der Grundlage des Konsortialvertrags als Entschädigung für einen --durch die Entwertung seiner Beteiligung-- privat erlittenen Vermögensverlust geleistet worden; sie sei deshalb nicht steuerbar. Die Entschädigung sei auch nicht für die künftige Aufgabe einer Kapitalbeteiligung gewährt worden. Im Übrigen fielen die in § 3 der Vereinbarung geregelten Stillhalte-, Förder- und Wohlverhaltenspflichten gegenüber dem Schadenersatzcharakter der Zahlung wirtschaftlich nicht ins Gewicht. In verfahrensrechtlicher Hinsicht rügen die Kläger sinngemäß eine Verletzung der Hinweispflicht nach § 76 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) und der Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO.

12 Während des Revisionsverfahrens erließ das FA unter dem 5. August und dem 28. Oktober 2011 (weitere) Änderungsbescheide für das Streitjahr, in denen es bei den (streitigen) sonstigen Einkünften erstmals Werbungskosten in Höhe von ... € und ... € zum Abzug zuließ.

13 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. August 2009 --zuletzt geändert durch den Bescheid vom 28. Oktober 2011-- dahingehend zu ändern, dass die sonstigen Einkünfte des Klägers aus Leistungen außer Ansatz bleiben.

14 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

15 Nach seiner Auffassung komme den Stillhalte-, Förder- und Wohlverhaltenspflichten des Klägers eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zu, die dem Entschädigungscharakter der Zahlung jedenfalls gleichrangig gegenüberstehe.

16 Der Rechtsstreit wurde in der mündlichen Verhandlung vom 20. November 2012 vertagt. Die Parteien haben anschließend auf weitere mündliche Verhandlung verzichtet.

## Entscheidungsgründe

**17** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

**18** 1. Die Revision ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet; denn das FG hat über den Einkommensteuerbescheid des Streitjahres in Gestalt des Änderungsbescheids vom 11. März 2010 entschieden. Während des Revisionsverfahrens sind am 5. August und am 28. Oktober 2011 geänderte Einkommensteuerbescheide ergangen. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr wirksamer Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Januar 2011 IX R 7/09, BFHE 232, 463, BStBl II 2011, 540, m.w.N.). Der Senat kann auch nicht auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG in der Sache selbst entscheiden, da das FA mit den Änderungsbescheiden die streitigen sonstigen Einkünfte um bisher nicht berücksichtigte Werbungskosten gemindert hat. Feststellungen, anhand derer das Revisionsgericht die Rechtmäßigkeit des Werbungskostenabzugs überprüfen könnte, hat das FG nicht getroffen.

**19** 2. Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass der vertraglich vereinbarte Betrag in Höhe von ... €, der dem Kläger im Streitjahr zur Hälfte zugeflossen ist, insgesamt als sonstige Einkünfte aus Leistungen i.S. des § 22 Nr. 3 EStG zu qualifizieren ist.

**20** a) Nach § 22 Nr. 3 EStG sind sonstige Einkünfte solche aus Leistungen, soweit sie weder zu den anderen Einkunftsarten noch zu den Einkünften i.S. der Nrn. 1, 1a, 2 oder 4 der Vorschrift gehören. Leistung i.S. des § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vorgangs sein kann und eine Gegenleistung auslöst (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteile vom 25. Februar 2009 IX R 33/07, BFH/NV 2009, 1253, unter II.2., und vom 28. November 2007 IX R 39/06, BFHE 220, 67, BStBl II 2008, 469, unter II.1., jeweils m.w.N.). Nicht erfasst werden Entgelte aus Veräußerungen oder veräußerungsähnlichen Vorgängen im privaten Bereich, die dafür erbracht werden, dass ein Vermögenswert in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 IX R 97/07, BFH/NV 2009, 9, unter II.1.). Ein Verhalten ist jedoch nur dann als Leistung i.S. des § 22 Nr. 3 EStG zu erfassen, wenn ihm eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt und es vorrangig keiner anderen Einkunftsart zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 11. März 2003 IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161, unter II.2.a, m.w.N.).

**21** b) Nach diesen Grundsätzen kann die Würdigung des FG, wonach das Entgelt ausschließlich für Leistungen des Klägers i.S. des § 22 Nr. 3 EStG gezahlt wurde, keinen Bestand haben; sie verletzt §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs und bindet den Senat daher nicht nach § 118 Abs. 2 FGO (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28. Oktober 2009 IX R 17/09, BFHE 227, 349, BStBl II 2010, 539, m.w.N.). Denn nach dem Wortlaut von § 4 Ziff. 4.1 der Vereinbarung sollte die Zahlung sowohl "zur Abfindung" behaupteter Ansprüche als auch "als Gegenleistung" für bestimmte Verhaltenspflichten geleistet werden. Sie diente damit einem doppelten Zweck: Einerseits sollte sie den Kläger dafür entschädigen, dass seine Beteiligung entwertet worden war. Andererseits sollte sie ein bestimmtes Verhalten entgelten.

**22** c) Soweit damit dem Kläger eine Entschädigung für den erlittenen Substanzverlust seiner Beteiligung an der A-AG zugeflossen ist, ist die Zahlung nicht steuerbar.

**23** aa) Die Entschädigungszahlung ist insbesondere nicht --abweichend vom tatsächlichen Zufluss-- als nachträglicher Veräußerungspreis nach § 17 EStG bereits im Jahr 2003 zu erfassen. Der Veräußerungsgewinn, der gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG nach Abzug der Veräußerungs- und Anschaffungskosten vom Veräußerungspreis verbleibt, ist regelmäßig für den Zeitpunkt der Veräußerung zu ermitteln, d.h. dann, wenn das rechtliche oder zumindest wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Anteilen auf den Erwerber übergegangen ist (vgl. BFH-Urteil vom 20. Juli 2010 IX R 45/09, BFHE 230, 380, BStBl II 2010, 969). Später eintretende Veränderungen wirken nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung auf ein abgeschlossenes Rechtsgeschäft nur zurück, wenn der Rechtsgrund für die später geleistete Zahlung bereits in diesem Rechtsgeschäft angelegt war (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juni 2005 VIII R 14/04, BFHE 210, 278, BStBl II 2006, 15). Das FG geht im Streitfall zutreffend davon aus, dass es sich bei der Vergleichsvereinbarung um einen Vertrag handelt, der ohne sachlichen Bezug zur Veräußerung der Beteiligung im Jahr 2003 geschlossen wurde und daher keine Rückwirkung entfaltet. Anknüpfungspunkt für den Vergleichsvertrag war nicht der Veräußerungsvorgang als solcher, sondern die Entwertung der Beteiligung, die der Veräußerung vorausging und sich durch diese realisierte. Zweck der Zahlung des C war es (u.a.), den Kläger für diesen Veräußerungsverlust im Nachhinein (teilweise) abzufinden.

**24** bb) Als Vermögensentschädigung ist die Zahlung ferner nicht nach § 17 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerbar (vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 2002 IV R 64/00, BFHE 198, 460, BStBl II 2002, 658; Horn in Herrmann/Heuer/Raupach, § 24 EStG Rz 38, m.w.N.). Sie ist auch keine Entschädigung i.S. des § 17 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG, da sie nicht "für" die (künftige) Aufgabe einer Gewinnbeteiligung gewährt, sondern lediglich durch eine solche (mit)verursacht wurde (vgl. BFH-Urteile vom 8. November 2007 IV R 30/06, BFH/NV 2008, 546; vom 12. Juni 1996 XI R 43/94, BFHE 180, 433, BStBl II 1996, 516).

**25** d) Soweit dem Kläger die vereinbarte Zahlung als Gegenleistung für bestimmte Stillhalte-, Förder- und Wohlverhaltenspflichten zugeflossen ist, könnte diese als sonstige Leistung i.S. des § 22 Nr. 3 EStG steuerbar sein. Entgegen der Auffassung der Kläger lässt sich aus dem (möglichen) Bestehen von Ansprüchen des Klägers aus dem Konsortialvertrag nicht zwingend schließen, dass die vereinbarte Zahlung ausschließlich als Ausgleich für einen entsprechenden Vermögensschaden geleistet wurde.

**26** 3. Die Sache ist gleichwohl nicht spruchreif. Der Senat kann aufgrund der getroffenen Feststellungen nicht abschließend darüber entscheiden, ob und in welchem Umfang die Zahlung --neben dem Entschädigungszweck-- auch als (selbständige) Gegenleistung für die vom Kläger versprochenen Verhaltenspflichten dienen sollte. Darüber wird das FG im zweiten Rechtsgang zu befinden haben.

**27** a) Unter Würdigung der tatsächlichen Umstände des Einzelfalls wird das FG daher zunächst --dem Grunde nach-- zu entscheiden haben, ob die Stillhalte-, Förder- und Wohlverhaltenspflichten als selbständige Leistungen i.S. des § 22 Nr. 3 EStG zu qualifizieren sind oder ob sie --mit Blick auf den bestehenden Entschädigungscharakter der Zahlung-- lediglich unselbständige "Nebenleistungen" hierzu darstellen (vgl. zur Abgrenzung etwa BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 1161, zum Wettbewerbsverbot).

**28** b) Sind die Verhaltenspflichten danach als selbständige Leistungen anzusehen, wird das FG den hierauf entfallenden Entgeltanteil ermitteln. Dabei könnte insbesondere der Bedeutung des (erfolgreichen) Börsengangs für Abschluss, Ausgestaltung und Durchführung der Vergleichsvereinbarung Gewicht zukommen: Anhaltspunkte für eine Entgeltbemessung könnten sich dabei einerseits aus der Regelung in § 3 Ziff. 3.6 der Vergleichsvereinbarung, wonach der Kläger bei Verstoß gegen die ihm obliegenden --insoweit nicht näher differenzierten-- Pflichten auf Verlangen (u.a.) des C eine Vertragsstrafe von jeweils mindestens ... € hätte leisten müssen, als auch aus der Regelung in § 4 Ziff. 4.8 ergeben, wonach die Zahlungspflicht des C mit dem (durch den Kläger) ungestörten Börsengang der D steht und fällt. Bei der Ermittlung der Höhe etwaiger sonstiger Einkünfte wird das FG außerdem Feststellungen über Grund und Höhe der geltend gemachten Werbungskosten nachzuholen haben.

**29** 4. Da die Revision schon aus materiell-rechtlichen Gründen Erfolg hat, war auf die geltend gemachten Verfahrensrügen nicht mehr einzugehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de