

Urteil vom 03. März 2026, IX R 1/25

Vergütung für die Fortführung des Geschäftsführeramts beim Verkauf von Geschäftsanteilen an einer Kapitalgesellschaft - Abgrenzung zwischen Veräußerungspreis und Arbeitslohn

ECLI:DE:BFH:2026:U.030326.IXR1.25.0

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 2, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 118 Abs 2, EStG § 8 Abs 1, EStG VZ 2020

vorgehend FG Köln, 04. Dezember 2024, Az: 12 K 1271/23

Leitsätze

1. Ob ein anlässlich der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft gezahlter (Teil-)Betrag für die Fortführung der Geschäftsführertätigkeit durch den veräußernden Gesellschafter den Einkünften aus § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder denjenigen aus § 19 EStG zuzuordnen ist, bestimmt sich danach, zu welcher Einkunftsart der engere wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang besteht.
2. Entscheidend ist hierbei, ob der im Kaufvertrag zusätzlich vereinbarten Leistung eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Ist dies nicht der Fall, handelt es sich bei dem hierfür gezahlten Betrag um einen unselbständigen Teil des Veräußerungspreises im Sinne von § 17 Abs. 2 EStG (Anschluss an Senatsurteil vom 20.07.2018 - IX R 31/17, Rz 13).
3. Die Qualität und Stabilität des Managements ist in der Regel ein den Wert der Kapitalgesellschaft beeinflussender Faktor und damit ein unselbständiger Kalkulationsfaktor für die Bildung des Kaufpreises für die Beteiligung.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 04.12.2024 - 12 K 1271/23 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob ein Teil eines anlässlich der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gezahlten Kaufpreises den Einkünften gemäß § 19 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zuzuordnen ist.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für das Streitjahr 2020 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt.
- 3 Der Kläger war zu 50 % an der ... GmbH (X GmbH) beteiligt und zugleich deren Geschäftsführer. Er bezog ein jährliches Geschäftsführergehalt von 180.000 € zuzüglich Weihnachtsgeld von 8.000 € und Tantieme. Die übrigen Geschäftsanteile hielt Herr ... (B), der ebenfalls Geschäftsführer der Gesellschaft war.
- 4 Im Streitjahr veräußerten der Kläger und B ihre Anteile an der X GmbH an die ... (Y GmbH). Der Kaufpreis von 4,5 Mio. € entfiel zur Hälfte auf die Beteiligung des Klägers.
- 5 Bestandteil des Kaufpreises war ein Betrag von 1,25 Mio. €, den der Kläger und B --jeweils zur Hälfte (= 625.000 €)-- für die Fortsetzung der Geschäftsführung der X GmbH über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nach dem Anteilskauf erhielten. Diese Zahlung stand unter dem Vorbehalt anteiliger Erstattung bei vorzeitiger Beendigung der

Geschäftsführertätigkeit. Zur Besicherung eines Erstattungsanspruchs hatten der Kläger und B jeweils eine Bankbürgschaft zu stellen.

- 6 Das im Zuge des Anteilskaufvertrags neu vereinbarte Geschäftsführergehalt des Klägers betrug jährlich 140.000 € zuzüglich Tantieme und eines monatlichen Altersversorgungszuschusses von 240 €.
- 7 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erfasste der Kläger für die Veräußerung der Geschäftsanteile einen nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 17 EStG steuerpflichtigen Gewinn von 1.005.852 €. Dieser Gewinn beinhaltete die für die Fortführung der Geschäftsführung gezahlten 625.000 €. Die für die Bürgschaftsgestellung insgesamt anfallenden Avalprovisionen zog der Kläger als Veräußerungskosten ab (18.767 €). Die erklärten Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit betrugen 235.729 €.
- 8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) ordnete die Zahlung der 625.000 € den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu. Die Avalprovision berücksichtigte das FA nur im Umfang der im Streitjahr tatsächlich geleisteten Zahlungen (3.143 €) als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dies hatte zur Folge, dass das FA im Einkommensteuerbescheid für das 2020 vom 21.10.2022 die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit auf 857.586 € erhöhte und gegenläufig den steuerpflichtigen Teil des Veräußerungsgewinns gemäß § 17 EStG auf 642.112 € herabsetzte.
- 9 Der Einspruch der Kläger hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 27.06.2023).
- 10 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2025, 567 veröffentlichtem Urteil vom 04.12.2024 - 12 K 1271/23 ab.
- 11 Mit ihrer Revision rügen die Kläger zum einen die Verletzung von Bundesrecht. Die Y GmbH habe als Dritte ein eigenwirtschaftliches Interesse an der Zahlung der 625.000 € gehabt; bereits dies schließe die Annahme von Arbeitslohn aus. Die Vorinstanz habe zudem rechtsfehlerhaft nicht das "subjektiv Gewollte" der Vertragsbeteiligten einbezogen und hierzu keine Feststellungen getroffen. Die Zahlung von 625.000 € sei Gegenleistung gewesen für ein "Wirtschaftsgut" bestehend aus dem Spezialwissen der Mitarbeitenden und der Möglichkeit, das Geschäft mit einem lebendigen Betrieb fortzuführen. Die Erstattungspflicht habe die Wirkung einer Vertragsstrafe bei vorzeitiger Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Das Gehalt des Klägers sei bei einer Einordnung als Arbeitslohn utopisch hoch. Zum anderen rügen die Kläger Verfahrensfehler.
- 12 Die Kläger beantragen (sinngemäß), das Urteil des FG Köln vom 04.12.2024 - 12 K 1271/23 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020 vom 21.10.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.06.2023 dahingehend zu ändern, dass Einkünfte des Klägers gemäß § 17 EStG von 1.005.852 € und Einkünfte des Klägers gemäß § 19 EStG von 234.729 € berücksichtigt werden.
- 13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Das FA ist der Auffassung, das FG habe den finalen Zusammenhang zwischen dem Arbeitsverhältnis und der Zahlung von 625.000 € in seiner Gesamtwürdigung zutreffend festgestellt. Selbst wenn diese Zahlung der Werterhaltung der Beteiligung hätte dienen sollen, sei dies durch die operative Tätigkeit des Klägers und des B gewährleistet worden. Maßgeblich für die Einkünftequalifikation sei nicht das Motiv des Zahlenden, sondern die objektive Verknüpfung der Zahlung mit einer Dienstleistung. Entgegen des Vorbringens der Kläger könne auch bei einem eigenwirtschaftlichen Interesse der Y GmbH Arbeitslohn anzunehmen sein. Das FG habe sich in seiner Gesamtwürdigung auch ausreichend mit dem Willen der Vertragsbeteiligten auseinandergesetzt. Zudem habe das FG die Höhe des Gehalts des Klägers hinreichend berücksichtigt, indem es festgestellt habe, dass sich die Geschäftsführertätigkeit nach der Veräußerung "erheblich verändert" habe.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 16** Das FG hat ohne ausreichende Tatsachenfeststellungen entschieden, dass der von der Y GmbH an den Kläger gezahlte Betrag von 625.000 € den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen ist (dazu unter 1. und 2.). Gleiches gilt für die Zuweisung der vom Kläger gezahlten Avalprovisionen zu den Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (dazu unter 3.). Beide Rechtsfehler führen zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz. Deren Feststellungen genügen für eine abschließende Entscheidung im Revisionsverfahren nicht (dazu unter 4.).
- 17** 1. a) Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen. Vorteile werden "für" eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind. Das ist der Fall, wenn der Vorteil mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird und sich die Leistung im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Kein Arbeitslohn liegt vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsverhältnisse oder aufgrund sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen gewährt wird (statt vieler Senatsurteil vom 04.10.2016 - IX R 43/15, BFHE 255, 442, BStBl II 2017, 790, Rz 20 f.).
- 18** Arbeitslohn können auch Zuwendungen eines Dritten sein, wenn sie Entgelt für eine Leistung sind, die der Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses für den Arbeitgeber erbringt. Auch hier muss der Zusammenhang zwischen der Leistung des Dritten und dem Dienstverhältnis mit dem Arbeitgeber gewahrt sein. Die materiell-rechtlichen Anforderungen an den Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteil und Dienstverhältnis sind bei Drittzuwendungen grundsätzlich nicht anders zu beurteilen als bei Zuwendungen durch den Arbeitgeber (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.02.2022 - VI R 53/18, Rz 20). Eine Veranlassung durch das Dienstverhältnis besteht, wenn sich die Zuwendung des Dritten für den Arbeitnehmer wirtschaftlich als Frucht seiner Arbeit darstellt (BFH-Urteil vom 23.04.2009 - VI R 39/08, BFHE 224, 571, BStBl II 2009, 668, unter II.1.a). Kein Arbeitslohn liegt vor, wenn die Zuwendung nach einer wertenden Betrachtung auf eigenen unmittelbaren rechtlichen oder wirtschaftlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen zum Dritten beruht, wobei ein eigenwirtschaftliches Interesse des Dritten an der Zuwendung der Zuordnung zu den Lohneinkünften für sich allein nicht entgegensteht (BFH-Urteil vom 16.02.2022 - VI R 53/18, Rz 16, 33).
- 19** Ob eine Einnahme für den Steuerpflichtigen Ertrag seiner Arbeitskraft ist und damit Arbeitslohncharakter im Sinne von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG hat oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart zuzurechnen ist, ist aufgrund einer alle wesentlichen Umstände des Einzelfalls einbeziehenden Würdigung zu entscheiden (vgl. hierzu Senatsurteil vom 04.10.2016 - IX R 43/15, BFHE 255, 442, BStBl II 2017, 790, Rz 22). Ausschlaggebend ist nicht das formal Erklärte oder das formal-rechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte. Entscheidend sind die vorgefundenen objektiven Tatumstände, die vom FG als Tatsachengericht zu würdigen sind. Auf persönliche Auffassungen und Einschätzungen der an der Zuwendung Beteiligten kommt es nicht an (BFH-Urteil vom 16.02.2022 - VI R 53/18, Rz 18).
- 20** b) Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört unter den weiteren Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Dabei ist Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG). Veräußerungspreis ist der Wert der Gegenleistung, die der Veräußerer durch Abschluss des dinglichen Veräußerungsgeschäfts erlangt. Dazu gehört alles, was er aus dem Veräußerungsgeschäft als Gegenleistung erhält (statt vieler Senatsurteil vom 11.04.2017 - IX R 46/15, Rz 16).
- 21** Nach Sinn und Zweck des § 17 EStG soll der gesamte Wertzuwachs der Beteiligung steuerlich erfasst werden (BFH-Urteil vom 01.03.2005 - VIII R 25/02, BFHE 209, 275, BStBl II 2005, 436, unter II.2.e). Bei der Anteilsübertragung begründete Ansprüche für andere Leistungen sind Bestandteil des Veräußerungspreises, wenn sie Element der Gesamtpreisbildung und damit nur unselbständiger Kalkulationsfaktor sind. Ob ein Entgelt für eine im Kaufvertrag zusätzlich vereinbarte Leistung Veräußerungspreis ist oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nichtsteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, hängt davon ab, ob der Zusatzleistung eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Ist dies nicht der Fall, handelt es sich bei dem hierfür gezahlten Betrag um einen unselbständigen Teil des Veräußerungspreises im Sinne von § 17 Abs. 2 EStG (Senatsurteil vom 20.07.2018 - IX R 31/17, Rz 13).
- 22** Letzteres hat der erkennende Senat zum Beispiel für ein in einem Kaufvertrag vereinbartes Entgelt für ein umfassendes Wettbewerbsverbot verneint, da dieses lediglich dazu dient, das Ziel der Veräußerung, dem Erwerber

die Gewinnmöglichkeiten zu verschaffen, auf Dauer sicherzustellen. Demnach geht ein solches Verbot regelmäßig in dem erworbenen Geschäftswert auf. Eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung kann nur bestehen, wenn mit dem --gesondert vereinbarten-- Entgelt für das Wettbewerbsverbot wirtschaftlich weder ein Geschäftswert des veräußerten Betriebs-/Geschäftsanteils noch der Wert eines immateriellen Wirtschaftsguts vergütet werden soll (Senatsurteil vom 11.03.2003 - IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161, unter II.2.a aa bb).

- 23** c) Auch die Frage, zu welcher Einkunftsart der engere --wirtschaftlich vorrangige-- Veranlassungszusammenhang besteht, entscheidet sich aufgrund einer der Tatsacheninstanz obliegenden Würdigung der Umstände des Einzelfalls. Diese ist revisionsrechtlich bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), wenn die Tatsachenwürdigung nicht gegen Denkgesetze verstößt oder Erfahrungssätze verletzt (Senatsurteil vom 20.09.2024 - IX R 5/24, BFHE 286, 193, Rz 18, m.w.N.). Eine tatrichterliche Würdigung ist zu beanstanden, wenn wichtige Aspekte fehlen oder entscheidende Gesichtspunkte nicht entsprechend ihrer Bedeutung in die Abwägung eingeflossen sind (BFH-Urteil vom 23.08.2023 - X R 15/22, Rz 34, m.w.N.).
- 24** 2. Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist die Würdigung des FG, die Zahlung von 625.000 € den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen, rechtsfehlerhaft und bindet den erkennenden Senat nicht.
- 25** a) Das FG hat zwar dem Grunde nach zutreffend angenommen, dass eine Zuwendung durch die Y GmbH als Dritte zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit hätte führen können. Denn abweichend zur Rechtsansicht der Kläger stünde einer Zuordnung der Zahlung zu den Lohneinkünften nicht schon entgegen, dass die Y GmbH hiermit auch ein eigenwirtschaftliches Interesse verfolgte (vgl. BFH-Urteil vom 16.02.2022 - VI R 53/18, Rz 33). Frei von Rechtsfehlern ist auch die Wertung des FG, dass es nicht auf die persönliche Auffassung der an der Zuwendung Beteiligten ankommt. Demnach war es entbehrlich, weitere Feststellungen zum "subjektiv Gewollten" zu treffen. Das wirtschaftlich Gewollte ist anhand der objektiven Tatumstände und nicht durch Feststellung des "subjektiv Gewollten" zu ergründen.
- 26** b) Allerdings verletzt die Würdigung der Vorinstanz insoweit Denkgesetze, als sie es für unerheblich hält, dass das Management einer Gesellschaft im Regelfall ein den Wert der Kapitalgesellschaft beeinflussender Faktor ist.
- 27** aa) Die vom FG hervorgehobene rechtliche und tatsächliche Verknüpfung der Zahlung des Teilbetrags von 625.000 € mit der Fortführung der Geschäftsführertätigkeit ist kein geeigneter Gesichtspunkt für eine Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Für die Frage des vorrangigen Veranlassungszusammenhangs zu den beiden in Betracht zu ziehenden Einkunftsarten ist vielmehr entscheidend, ob die Y GmbH als Käuferin diese Zahlung dem Kläger als Gegenleistung für den in dem übertragenen Geschäftsanteil ruhenden Unternehmenswert der X GmbH oder als Frucht seiner fortzuführenden Arbeit als deren Geschäftsführer gezahlt hat. Hierbei hätte das FG --losgelöst von der Stellung des Klägers als Geschäftsführer der X GmbH-- berücksichtigen müssen, dass die Qualität und Stabilität des Managements eines erworbenen Unternehmens für den Käufer im Regelfall ein unselbständiger Kalkulationsfaktor im Rahmen der Gesamtpreisbildung ist und somit regelmäßig in dem erworbenen Geschäftswert aufgeht. Diese Erkenntnis lag bereits deshalb nahe, da der Geschäftsführer der Y GmbH, der Zeuge Herr ..., nachvollziehbar bekundet hatte, dass die Y GmbH die Geschäftsanteile ohne weitere Bindung des Klägers und B an das Unternehmen nicht erworben hätte, da andernfalls der beabsichtigte Knowhow-Transfer nicht ermöglicht worden wäre.
- 28** bb) Um zu bestimmen, was nach den objektiven Umständen von den Vertragsbeteiligten gewollt war, hätte das FG den wirtschaftlichen Gehalt der Zahlung von 625.000 € in den Blick nehmen müssen. Zur Ermittlung, ob das auslösende Moment für diese Zahlung nach den objektiven Umständen --ausnahmsweise-- die zu erbringende Arbeitsleistung des Klägers als Geschäftsführer war, hätte das FG erwägen müssen, ob der auf die Beteiligung des Klägers entfallende Kaufpreis von 2,25 Mio. € dem Verkehrswert dieser Beteiligung entsprach. Übersteigt der Kaufpreis diesen Wert, kommt in Betracht, die streitige Zahlung von 625.000 € als Arbeitslohn zu qualifizieren. Geht der Teilbetrag dagegen wirtschaftlich in dem Verkehrswert der Beteiligung auf, dient die Zahlung eher dem Ziel, der Y GmbH als Käuferin --gerade wegen der Beibehaltung des Managements-- die Gewinnmöglichkeiten zu verschaffen und auf Dauer sicherzustellen. In diesem Fall ist eine Zuordnung zu den Einkünften gemäß § 17 EStG indiziert, da der vertraglichen Verpflichtung, für den vereinbarten Zeitraum die Geschäftsführertätigkeit fortzuführen, keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung beizumessen gewesen sein dürfte.
- 29** Darüber hinaus fehlt eine Würdigung des FG, ob die Y GmbH dem Kläger den Betrag von 625.000 € auch dann gezahlt hätte, wenn er nicht selbst, sondern ein nicht kapitalmäßig beteiligter Dritter Geschäftsführer der X GmbH gewesen wäre und dieser sich zur weiteren Mitarbeit verpflichtet hätte oder --andersherum gewertet-- die streitige Zuwendung auch erhalten hätte, wenn er nicht zugleich veräußernder Gesellschafter gewesen wäre. Hiergegen

spricht, dass sich das Geschäftsführergehalt des Klägers bei einer Einordnung des Teilbetrags als Arbeitslohn von 140.000 € auf 265.000 € (= 140.000 € + $\frac{1}{5}$ von 625.000 €) erhöht hätte. Im Vergleich zu dem vor der Anteilsveräußerung gezahlten Gehalt von 180.000 € (ohne Tantieme) führte dies zu einer Gehaltssteigerung um etwa 50 %. Hierfür fehlt es an Feststellungen des FG, aus denen ein schlüssiger Grund für eine derartige Gehaltssteigerung erkennbar wird.

- 30** c) Rechtsfehlerhaft ist auch die Würdigung des FG, es liege kein das Arbeitsverhältnis überlagernder Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften nach § 17 EStG vor, weil der Anteilskaufvertrag in Bezug auf den Teilbetrag von 625.000 € nicht selbständig und losgelöst von dem Arbeitsverhältnis haben bestehen können.
- 31** aa) Zwischen dem Kläger und der Y GmbH bestand ein eigenständiges und von der Geschäftsführerstellung des Klägers bei der X GmbH losgelöstes Rechtsverhältnis in Form des Anteilsverkaufs. Es handelte sich um zwei voneinander unabhängige Erwerbsgrundlagen. Der Kläger konnte den Anteilsveräußerungsvertrag (nur deshalb) schließen, weil er Gesellschafter der X GmbH war. Die Anteilsveräußerung resultierte nicht aus der Bestellung des Klägers als Geschäftsführer. Sie hätte auch ohne diese Stellung des Klägers Bestand haben können.
- 32** bb) Auch die (anteilige) Rückzahlungspflicht des Betrags von 625.000 € im Fall einer vorzeitig durch den Kläger initiierten Beendigung der Geschäftsführertätigkeit rechtfertigt für sich betrachtet nicht die Annahme von Arbeitslohn. Eine solche Vereinbarung kann als Ausdruck der besonderen Wertsicherung beim Kauf einer Beteiligung von einem Gesellschafter-Geschäftsführer verstanden werden. Die Personenidentität von Gesellschafter und Geschäftsführer ermöglicht eine besondere vertragliche Absicherung des erworbenen Unternehmenswerts. Hätte der Kläger den Unternehmenswert durch einen vorzeitigen Entzug eines stabilen Managements geschmälert, trüge die hiermit einhergehende Pflicht zur Rückerstattung den Charakter eines verschuldensabhängigen vertraglichen Schadensersatzanspruchs.
- 33** 3. Aus den vorgenannten Gründen tragen die tatsächlichen Feststellungen des FG auch nicht dessen Würdigung, dass es sich bei den Aufwendungen für die Avalprovision um Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit handelt. Dies wäre nur dann der Fall, wenn die Zahlung des Betrags von 625.000 € Arbeitslohn darstellen würde.
- 34** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der erkennende Senat kann auf Grundlage der bisherigen Feststellungen nicht abschließend entscheiden, welcher Einkunftsart die Zahlung des Betrags von 625.000 € für die Fortführung der Geschäftsführertätigkeit zuzuordnen ist. Aus diesem Grund geht die Sache an die Vorinstanz zurück, die die hierfür erforderlichen weiteren tatsächlichen Feststellungen zu treffen und eine hierauf aufbauende neue Gesamtwürdigung vorzunehmen hat, die den oben genannten Erwägungen Rechnung trägt. Hierfür bedarf es nicht zwingend einer sachverständigen Begutachtung, sondern in einem ersten --gegebenenfalls bereits genügenden-- Schritt nachvollziehbaren Beteiligtenvorbringens, welche Kalkulationsgrundlagen von Verkäufer- und Käuferseite bei der Festlegung des Kaufpreises eine Rolle gespielt haben. Von diesem Ergebnis hängt die Beantwortung der Folgefrage ab, bei welcher Einkunftsart und in welcher Höhe die Avalprovisionen abzuziehen sind.
- 35** 5. Die geltend gemachten Verfahrensfehler sind nicht mehr entscheidungserheblich.
- 36** 6. Der Anregung der Kläger, die Sache an einen anderen Spruchkörper des FG zurückzuverweisen, kommt der erkennende Senat nicht nach.
- 37** Die nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 563 Abs. 1 Satz 2 der Zivilprozessordnung ermöglichte Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG setzt besondere sachliche Gründe voraus. Allein der Umstand, dass eine vorinstanzliche Entscheidung aufzuheben ist, reicht dazu grundsätzlich nicht aus. Hinzukommen muss vielmehr im Regelfall, dass ernstliche Zweifel an der Unvoreingenommenheit der Vorinstanz bestehen. Solche Zweifel können insbesondere dann ausgeschlossen werden, wenn die Vorinstanz ihre Entscheidung im Hinblick auf ihre eigene Unsicherheit über die Rechtmäßigkeit des von ihr gewählten Verfahrens durch Zulassung der Revision in besonderer Weise überprüfbar gemacht hat (BFH-Urteil vom 19.05.2020 - X R 27/19, Rz 76, m.w.N.). So verhält es sich im Streitfall. Das FG hatte die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen und dies damit begründet, dass die Abgrenzung zwischen den Einkünften aus § 17 und § 19 EStG noch nicht höchstrichterlich geklärt sei.
- 38** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.