

Urteil vom 05. November 2013, VIII R 20/11

Arbeitslohn im Zusammenhang mit der Veräußerung von Genussrechten

BFH VIII. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 8 Abs 1, EStG § 11 Abs 1 S 3, EStG § 38a Abs 1 S 3, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG München, 28. März 2011, Az: 12 K 3991/09

Leitsätze

1. Kann der Arbeitnehmer die von seinem Arbeitgeber erworbenen Genussrechte nur dadurch verwerten, dass er sie nach Ablauf der Laufzeit an diesen veräußert und hängt die Höhe des Rückkaufswerts der Genussrechte davon ab, wie das Anstellungsverhältnis endet, handelt es sich bei dem Überschuss aus dem Rückverkauf der Genussrechte um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG.
2. Der geldwerte Vorteil fließt dem Arbeitnehmer zu dem Zeitpunkt zu, in dem ihm das Entgelt für die Rücknahme der Genussrechte ausgezahlt wird.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde im Streitjahr 2004 mit seiner damaligen Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der X-GmbH (GmbH). Im Anstellungsvertrag vom 11. Januar 2001 räumte die GmbH dem Kläger ein Genussrecht ein, das in Höhe von 2 % an der Wertsteigerung der Gesellschaft nach dem Stuttgarter Verfahren teilnehmen und für den Fall eines Börsengangs durch ein Aktienbezugsrecht ersetzt werden sollte.
- 2 Der Kläger schloss mit der GmbH am 15. Dezember 2000 einen Genussrechtsvertrag über den Erwerb von Genussrechten zum Gesamtnennbetrag von 20.000 DM zu einem Ausgabepreis von 20.000 DM ab. Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass der Wert der Genussrechte im Zeitpunkt des Vertragsschlusses den Ausgabepreis nicht überstieg. Nach der Präambel des Vertrages sollten dadurch die Führungskräfte der GmbH an deren Wertsteigerung beteiligt werden. Das Genussrecht gewährte ein Gläubigerrecht, jedoch keine Gesellschafterrechte, insbesondere keine Informations-, Teilnahme-, Mitwirkungs- und Stimmrechte in den Gesellschafterversammlungen der GmbH. Die Genussrechte konnten grundsätzlich nur an die GmbH veräußert oder übertragen werden. Dem Kläger stand ein Anspruch auf einen jährlichen Genussszins in Höhe von 10 % zu. Die Beteiligung an einem Verlust der GmbH war ausgeschlossen. Die Laufzeit wurde auf zehn Jahre festgelegt. Eine Kündigung vor Ablauf war von beiden Seiten mit einer Frist von zwölf Monaten zum Ende des Geschäftsjahres möglich. Bei einem Ausscheiden des Klägers aus der GmbH sollte das Genussrechtsverhältnis ohne Kündigung zum Ende des Kalenderjahres enden. Für den Fall der Rückübertragung sollte der Rückkaufswert nach der Formel "Nennbetrag des Genussrechts mal Unternehmenswert der GmbH zum Beendigungszeitpunkt geteilt durch Unternehmenswert der GmbH zum Zeichnungszeitpunkt" berechnet werden, wobei der Unternehmenswert nach dem sog. Stuttgarter Verfahren zu bestimmen war. Der Rückkaufswert wurde auf das 200-fache des Nennbetrags der Genussrechte begrenzt.
- 3 Am 20. Dezember 2002 vereinbarte der Kläger mit der GmbH eine Änderung des Genussrechtsvertrages. Das Ende des Genussrechtsverhältnisses wurde auf den 31. Dezember 2003 festgelegt. Die Parteien einigten sich auf einen Rückkaufswert in Höhe von 1.600.000 €, der mit dem Ausscheiden des Klägers als Geschäftsführer der GmbH, spätestens am 14. Januar 2004, fällig werden sollte. Der geänderte Vertrag sah vor, dass bei Kündigung des Anstellungsverhältnisses wegen schuldhaften Verhaltens des Klägers das Genussrechtsverhältnis vorzeitig endete und bis auf die Rückzahlung des eingesetzten Kapitals sämtliche Zahlungsansprüche des Klägers aus dem Genussrechtsvertrag entfielen.

- 4 Am 20. Juni 2004 endete die Tätigkeit des Klägers als Geschäftsführer der GmbH. Im Januar 2004 erhielt er den vereinbarten Betrag aus der Rückübertragung der Genussrechte in Höhe von 1.600.000 € ausbezahlt.
- 5 Im Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 3. November 2005 berücksichtigte das Finanzamt Y den Auszahlungsbetrag für die Rückübertragung der Genussrechte an die GmbH in Höhe von 1.600.000 € als steuerpflichtigen Arbeitslohn des Klägers. Gegen den Einkommensteuerbescheid legten der Kläger und seine damalige Ehefrau Einspruch ein. Der Beklagte und Revisionsbeklagte, das zwischenzeitlich zuständig gewordene Finanzamt Z (FA), half dem Einspruch im Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 29. Oktober 2007 teilweise ab und erfasste die Zahlung der GmbH nur noch insoweit als Arbeitslohn, als für den Rückerwerb der Genussrechte ein nach seiner Auffassung überhöhter Preis gezahlt worden war. Den tatsächlichen Wert der Genussrechte hatte die GmbH aufgrund des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2003 nach dem Stuttgarter Verfahren in Höhe von 1.125.865 € ermittelt. Bei der Berechnung der Differenz unterlief dem FA ein Fehler, sodass es der Besteuerung einen aus seiner Sicht zu hohen Rückkaufswert in Höhe von 474.144 € als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zugrunde legte. Im Übrigen wies es den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 10. November 2009 als unbegründet zurück.
- 6 Während des finanzgerichtlichen Verfahrens erließ das FA am 14. Dezember 2010 einen wegen anderweitiger, für das vorliegende Verfahren nicht relevanter Streitpunkte geänderten Einkommensteuerbescheid für 2004. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 1522 veröffentlichten Urteil vom 29. März 2011 12 K 3991/09 ab.
- 7 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Auch die Differenz zwischen dem vereinbarten Rückkaufswert in Höhe von 1.600.000 € und dem nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelten Rückkaufswert zum 31. Dezember 2003 in Höhe von 1.125.865 € unterliege weder der Besteuerung nach § 20 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) noch nach § 19 EStG. Die gemeinsame Abwicklung des Anstellungs- und des Genussrechtsverhältnisses könne nicht dazu führen, dass die Vereinbarung über den Rückkaufswert des Genussrechts als Abfindung für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewertet werde, da es sich um zwei eigenständige Rechtsgrundlagen gehandelt habe.
- 8 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG München in EFG 2011, 1522 und den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 14. Dezember 2010 dahin zu ändern, dass bei der Besteuerung ein Betrag in Höhe von 474.144 € als steuerfreier Vermögenszuwachs unberücksichtigt bleibt und die Einkommensteuer in Höhe von 23.239 € festgesetzt wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision des Klägers ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass es sich bei dem vom FA der Besteuerung zugrunde gelegten Betrag in Höhe von 474.144 € um steuerbare Einkünfte handelt. Es ist jedoch zu Unrecht davon ausgegangen, dass Rechtsgrundlage für die Besteuerung § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG sei. Der dem Kläger von der GmbH für die Rückübertragung der Genussrechte gewährte Betrag ist den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) zuzurechnen, sodass sich die Entscheidung aus anderen Gründen als richtig erweist (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 12 1. 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.
- 13 a) 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 allerdings vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsverhältnisse oder aufgrund sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. November 2008 VI R 25/05, BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382, m.w.N.).

- 14** b) Die Beantwortung der Frage, ob eine Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG. Denn ob ein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, kann nur aufgrund einer Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalles entschieden werden (BFH-Urteile vom 1. Februar 2007 VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898; in BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382). Die Tatsachenwürdigung des FG ist gemäß § 118 Abs. 2 FGO revisionsrechtlich bindend, soweit sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen und nicht durch Denkfehler oder durch die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst ist (vgl. BFH-Urteil vom 15. Januar 2013 VIII R 22/10, BFHE 240, 195, BStBl II 2013, 526).
- 15** c) Diese Würdigung hat das FG nicht vorgenommen. Es ist aufgrund des Fehlens einer gesetzlichen Subsidiaritätsklausel zu Unrecht davon ausgegangen, dass zwischen den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG und aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG kein Rangverhältnis bestehe. Es hat dabei übersehen, dass nach ständiger Rechtsprechung darüber zu entscheiden ist, welche Einkunftsart im Vordergrund steht und dadurch die andere Einkunftsart verdrängt (z.B. BFH-Beschluss vom 28. Juni 2007 VI B 23/07, BFH/NV 2007, 1870; BFH-Urteil vom 31. Oktober 1989 VIII R 210/83, BFHE 160, 11, BStBl II 1990, 532).
- 16** 2. Zwar ist der BFH grundsätzlich daran gehindert, die festgestellten Tatsachen selbst zu würdigen. Eine Ausnahme gilt jedoch dann, wenn das FG alle für die Tatsachenwürdigung erforderlichen Tatsachen festgestellt hat und diese Feststellungen nach den Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen für eine bestimmte Schlussfolgerung sprechen, die das FG nicht gezogen hat (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 57). Dies ist vorliegend der Fall. Unter Berücksichtigung der den Streitfall prägenden Gesamtumstände handelt es sich bei dem der Besteuerung anteilig zugrunde gelegten Überschuss aus dem Rückkauf der Genussrechte um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG.
- 17** a) Der BFH hat verschiedene Gesichtspunkte aufgezeigt, die bei Zuwendungen des Arbeitgebers die Annahme rechtfertigen können, dass der betreffende Vorteil durch das Dienstverhältnis veranlasst ist. Da die berufliche Veranlassung aber stets nur unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles zu beurteilen ist, können diese Umstände nur Beweisanzeichen (Indizien) für die im Einzelfall maßgebliche Veranlassung sein (BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2006 VI B 24/06, BFH/NV 2007, 699).
- 18** Danach schließt allein der Umstand, dass die Genussrechte nur den leitenden Angestellten der GmbH angeboten wurden, es nicht aus, dass der mit diesen erzielte Überschuss seine Ursache allein in der Kapitalbegebung hat und damit als ein nicht aus dem Arbeitsverhältnis resultierender Vorteil zu qualifizieren ist. Denn jede Form der Mitarbeiterbeteiligung ist naturgemäß auf den Arbeitnehmer bezogen, und zwar auch dann, wenn der Arbeitgeber nur einen Teil seiner Arbeitnehmer an seinem Unternehmen beteiligen möchte. Erforderlich ist jedoch, dass auch bei einer solchen Form der Mitarbeiterbeteiligung ein Sonderrechtsverhältnis begründet wird, das unabhängig vom Arbeitsverhältnis besteht und den gesamten Leistungsaustausch der Vertragspartner abbildet, ohne dass daneben noch dem Arbeitsverhältnis zuzuordnende, lohnsteuerrechtlich erhebliche Leistungen vorliegen müssten (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juni 2009 VI R 69/06, BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69).
- 19** Auch eine Verfallklausel ist neben anderen Gesichtspunkten lediglich als weiteres Indiz für die enge wirtschaftliche Verknüpfung zwischen dem Dienstverhältnis und dem Kauf und Rückkauf der Genussrechte heranzuziehen. Denn in einem solchen Fall soll der Arbeitnehmer auch in Zukunft für seine Arbeit motiviert und ein Anreiz zum Verbleib im Unternehmen geschaffen werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382).
- 20** b) Nach diesen Grundsätzen war der bei der Rückübertragung der Genussrechte erzielte Überschuss durch das Dienstverhältnis des Klägers veranlasst. Es handelte sich bei den vom Kläger erworbenen Genussrechten nicht um Rechte, deren Wert sich nach der Übertragung auf den Kläger selbständig und losgelöst vom Arbeitsverhältnis entwickeln konnte. Der Kläger konnte die Genussrechte nur dadurch verwerten, dass er sie nach Ablauf der Laufzeit an seine Arbeitgeberin veräußerte. Die Höhe des Rückkaufswerts hing nach der Änderung des Genussrechtsvertrags vom 20. Dezember 2002 davon ab, wie das Anstellungsverhältnis endete. Wäre das Arbeitsverhältnis wegen schuldhaften Verhaltens des Klägers ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist gekündigt worden, wäre auch das Genussrechtsverhältnis mit sofortiger Wirkung beendet worden und hätte sich der Rückkaufswert lediglich auf

20.000 DM belaufen. Nur bei einer Beendigung des befristeten Anstellungsvertrags ohne Kündigung aus wichtigem Grund belief sich der Rückkaufswert zum 31. Dezember 2003 auf 1.600.000 €. Der Vorteil, den der Kläger durch den Rückkauf der Genussscheine erhielt, war danach nicht durch eine vom Arbeitsverhältnis unabhängige und eigenständige Sonderrechtsbeziehung veranlasst. Seine Höhe war von dem Verhalten des Klägers als Arbeitnehmer der GmbH abhängig und somit Belohnung für seine Leistung.

- 21** c) Dieser Beurteilung stehen weder das BFH-Urteil in BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69 noch das BFH-Urteil vom 17. September 2009 VI R 24/08 (BFHE 226, 321, BStBl II 2010, 198) entgegen, da sich der diesen Urteilen zugrunde liegende Sachverhalt von dem vorliegenden Fall dadurch unterscheidet, dass die Höhe des Rücknahmepreises nicht von den Umständen abhing, unter denen das Arbeitsverhältnis endete.
- 22** 3. Arbeitslohn, der --wie im Streitfall-- nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt (§ 11 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH führt das Innehaben von Ansprüchen oder Rechten den Zufluss von Einnahmen regelmäßig noch nicht herbei. Der Anspruch auf die Leistung begründet noch keinen gegenwärtigen Zufluss von Arbeitslohn. Der Zufluss ist grundsätzlich erst mit der Erfüllung des Anspruchs gegeben. Ein Vorteil ist dem Arbeitnehmer erst dann zugeflossen, wenn der Arbeitgeber die geschuldete Leistung tatsächlich erbringt. So ist mit der Zusage des Arbeitgebers, dem Arbeitnehmer künftig Leistungen zu erbringen, der Zufluss eines geldwerten Vorteils in der Regel noch nicht verwirklicht. Folglich fließt bei dem Versprechen des Arbeitgebers, dem Arbeitnehmer einen Gegenstand zuzuwenden, Arbeitslohn nicht bereits mit der wirksamen Zusage, sondern erst in dem Zeitpunkt zu, in dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das wirtschaftliche Eigentum verschafft (BFH-Urteile in BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382; vom 23. Juni 2005 VI R 124/99, BFHE 209, 549, BStBl II 2005, 766, jeweils m.w.N.).
- 23** Nach diesen Grundsätzen ist dem Kläger allein durch das Versprechen der GmbH, bei Beendigung des Genussrechtsvertrags die Genussrechte gegen eine Zahlung in Höhe von 1.600.000 € zurück zu erwerben, noch kein geldwerter Vorteil als steuerpflichtiger sonstiger Bezug zugeflossen. Der geldwerte Vorteil ist ihm erst im Streitjahr 2004 zugeflossen, in dem ihm das Entgelt für die Rücknahme der Genussrechte ausgezahlt worden ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de