

## Urteil vom 17. July 2014, VI R 69/13

**Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Zuwendung einer Ehrenmitgliedschaft in einem Golfclub i.S. von §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 19 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 und 2 i.V.m. § 8 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 EStG**

BFH VI. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 4, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 8 Abs 1, EStG § 8 Abs 2 S 1, KStG § 8 Abs 3 S 2, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend FG Köln, 13. February 2013, Az: 13 K 2940/12

### Leitsätze

1. Wird einem früheren firmenspielberechtigten Vorstandsmitglied einer Bank nach dessen Eintritt in den Ruhestand eine Ehrenmitgliedschaft in einem Golfclub gewährt und verzichtet der Golfclub dabei auf die Mitgliedsbeiträge, liegt nur dann Arbeitslohn vor, wenn mit der Zuwendung die Arbeitsleistung des Vorstandsmitglieds entlohnt werden soll. 2. Arbeitslohn liegt in einem solchen Fall nicht allein deshalb vor, weil die Ehrenmitgliedschaft allen firmenspielberechtigten Vorstandsmitgliedern einer Bank gewährt wurde oder der Arbeitgeber an der Verschaffung der Ehrenmitgliedschaft mitgewirkt hat. Entscheidend ist vielmehr der Rechtsgrund der Zuwendung.

### Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob die Gewährung einer Ehrenmitgliedschaft in einem Golfclub an ein früheres firmenspielberechtigtes Vorstandsmitglied einer Bank nach dessen Ausscheiden aus dem aktiven Beschäftigungsverhältnis zu Arbeitslohn führt.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und wurden in den Streitjahren 2007 bis 2010 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war bis 2007 als Vorstandsvorsitzender der A-Bank tätig. Die A-Bank war zunächst an der X GmbH als Minderheitsgesellschafterin beteiligt. Gegenstand der X-GmbH ist der Erwerb, die Errichtung und der Betrieb von Golfsportanlagen.
- 3 Die A-Bank hatte in den Jahren 1994 und 1995 insgesamt zwölf Firmenspielberechtigungen der X-GmbH für namentlich bezeichnete Vorstandsmitglieder und weitere Führungskräfte zum Preis von umgerechnet je 30.677,50 € (60.000 DM) erworben. Mit diesen konnten die Berechtigten die Golfanlage des Golfclubs nutzen. Grundsätzlich hatte jeder Spieler für die Ausübung der Spielberechtigung eine zu Beginn des Jahres fällige Zahlung für Club- und Verbandsbeiträge an den Golfclub zu erbringen. Diese Beiträge wurden der A-Bank jährlich für jedes firmenspielberechtigte Mitglied des Golfclubs in Rechnung gestellt.

Die Gesellschafter der X-GmbH hatten im August 1996 beschlossen, den firmenspielberechtigten Vorstandsmitgliedern der A-Bank nach ihrem Ausscheiden aus dem Vorstand eine Ehrenmitgliedschaft zu gewähren. Dies war der A-Bank, vertreten durch den Vorstand H, mit Schreiben vom 12. August 1996 auf einem Geschäftsbriefbogen der X-GmbH mit folgendem Text mitgeteilt worden: "... gerne bestätige ich Ihnen noch einmal Namens der Gesellschaft, dass die firmenspielberechtigten Vorstandsmitglieder der ... [A-Bank] nach ihrem Ausscheiden aus dem Vorstand eine Ehrenmitgliedschaft erhalten werden." Im Jahr 2002 erwarb die A-Bank die gesamten Anteile der X-GmbH.

- 5 Der Kläger hatte auf Grund seiner Zugehörigkeit zum Vorstand der A-Bank eine Spielberechtigung. Bei seinem Ausscheiden aus dem Vorstand aus Altersgründen teilte ihm die X-GmbH mit Schreiben vom 1. April 2007 mit, dass er zum Ehrenmitglied ernannt werde, und dankte dem Kläger für die Annahme der Ehrenmitgliedschaft. Die Grundlage der Ernennung bilde der Gesellschafterbeschluss vom 12. August 1996. Die Ernennung zum Ehrenmitglied beinhaltet Folgendes:

- Die Ehrenmitgliedschaft ist eine lebenslange Mitgliedschaft, wobei Ehrenmitglieder von der Zahlung eines Kaufpreises für die Mitgliedschaft befreit sind.
  - Die Zahlung von Jahresbeiträgen entfällt.
  - Verbandsbeiträge (DGV- und LGV-Beitrag), sowie Gebühren für eventuell gemietete Caddieboxen oder Spinde sind jährlich, beginnend ab 2008, an den Golfclub zu entrichten.
- 6 Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) geänderte Einkommensteuerbescheide vom 27. Dezember 2011 für die Jahre 2007 bis 2009 und vom 16. April 2012 für das Jahr 2010. Darin erfasste das FA geldwerte Vorteile aus der unentgeltlichen Spielberechtigung im Rahmen der Ehrenmitgliedschaft in dem Golfclub von 2.050 € für das Jahr 2007, 2.400 € in den Jahren 2008 und 2009 sowie 2.700 € für das Jahr 2010.
  - 7 Die dagegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1648 veröffentlichten Gründen ab.
  - 8 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
  - 9 Sie beantragen, das angefochtene Urteil des FG Köln vom 14. Februar 2013 13 K 2940/12 und die Einspruchsentscheidung vom 3. September 2012 aufzuheben sowie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009 vom 27. Dezember 2011 und für das Jahr 2010 vom 16. April 2012 dahingehend abzuändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr 2007 um 2.050 €, in den Jahren 2008 und 2009 um jeweils 2.400 € und im Jahr 2010 um 2.700 € reduziert werden; hilfsweise die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG Köln zurückzuverweisen.
  - 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung).
- 12 1. Gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit --neben Gehältern und Löhnen-- auch andere Bezüge und Vorteile, die "für" eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Dabei ist gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG) oder unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie gewährt werden (§ 2 Abs. 1 Satz 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung in der in den Streitjahren geltenden Fassung). Zu den steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 EStG gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen.
- 13 2. Nach ständiger Senatsrechtsprechung (vgl. zuletzt Urteil vom 28. Februar 2013 VI R 58/11, BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642, m.w.N.) werden Bezüge oder Vorteile für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind. Erforderlich ist nicht, dass sie eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers sind. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist vielmehr zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit darstellen, d.h. wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Ein einfacher Kausalzusammenhang genügt hingegen nicht für die Annahme von Arbeitslohn. Es kann nicht allein darauf abgestellt werden, dass zwischen der Leistung und dem Dienstverhältnis ein ursächlicher Zusammenhang im Sinne einer "conditio sine qua non" (kausaler Zusammenhang) besteht. Erforderlich ist vielmehr, dass der Vorteil zugewendet wird, um die Dienste des Arbeitnehmers zu entlohnen (finaler Zusammenhang). Die Zuwendung muss einen Entlohnungscharakter aufweisen.
- 14 Arbeitslohn kann nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats (vgl. Urteile in BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642; vom 18. Oktober 2012 VI R 64/11, BFHE 239, 270, BFH/NV 2013, 131; vom 20. Mai 2010 VI R 41/09, BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022; jeweils m.w.N.) ausnahmsweise auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn sie ein Entgelt "für" eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des

Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Voraussetzung ist, dass sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht. Dagegen liegt dann kein Arbeitslohn vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird. Entsprechendes gilt, wenn die Zuwendung auf anderen Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitnehmer und Drittem gründet.

- 15** 3. Das Urteil der Vorinstanz entspricht nicht diesen Grundsätzen. Das FG hat angenommen, die Verleihung der Ehrenmitgliedschaft an den Kläger sei eine Leistung für dessen (frühere) Tätigkeit als Vorstand der A-Bank und damit Arbeitslohn. Denn die Ehrenmitgliedschaft knüpfe nicht an individuelle Leistungen des Klägers gegenüber dem Golfclub an, sondern allein an dessen Tätigkeit für die A-Bank und werde allen firmenspielberechtigten Vorstandsmitgliedern der A-Bank nach Eintritt in den Ruhestand gewährt; überdies habe der Arbeitgeber an der Verschaffung des Vorteils mitgewirkt. Das FG ist demnach davon ausgegangen, dass Arbeitslohn bereits dann vorliegt, wenn dem Empfänger in seiner Eigenschaft als Arbeitnehmer von einem Dritten ein Vorteil zugewandt wird, unabhängig davon, ob der Dritte damit die Dienste des Arbeitnehmers für dessen Arbeitgeber entgelten will. Es hat damit seiner Entscheidung einen von den Senatsurteilen in BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642; BFHE 239, 270, BFH/NV 2013, 131; BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022 abweichenden Rechtsmaßstab zugrunde gelegt, weshalb sein Urteil aufzuheben ist. Die Sache ist nicht spruchreif. Sie ist daher an das FG zurückzuverweisen.
- 16** a) Das FG wird im zweiten Rechtszug für den Zeitpunkt des Vorteilsversprechens festzustellen haben, ob die Gewährung der Ehrenmitgliedschaft eine Direktzuwendung der A-Bank an den Kläger ist, bei der die X-GmbH lediglich als "Zahlstelle" fungierte, oder es sich um eine echte Drittzuwendung der X-GmbH handelt. Hierfür wird es aufzuklären haben, ob die A-Bank die Ehrenmitgliedschaft des Klägers bereits durch den Kauf der Firmenspielberechtigungen "miterworben" hat und somit eine unmittelbare Leistung der A-Bank an den Kläger in Rede steht. Eine Zuwendung der A-Bank an den Kläger (und keine Drittzuwendung) liegt auch dann vor, wenn die X-GmbH die Ehrenmitgliedschaft den Vorstandsmitgliedern der A-Bank aus im Gesellschaftsverhältnis zur A-Bank wurzelnden Gründen zugewandt haben sollte. In diesem Fall läge einerseits eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) der X-GmbH gegenüber der A-Bank sowie eine Zuwendung der A-Bank gegenüber ihren Vorstandsmitgliedern vor, die, falls kein anderer Rechtsgrund vorliegt, als Arbeitslohn zu erfassen ist. Prüfmaßstab für eine vGA ist insbesondere, ob die X-GmbH auch dritten Personen, die nicht deren Gesellschafter waren, unter sonst gleichen Umständen ebenfalls solche Ehrenmitgliedschaften eingeräumt hat oder hätte (zum Begriff der vGA vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23. Oktober 2013 I R 60/12, BFHE 244, 256, ständige Rechtsprechung). Einer Beurteilung als vGA stünde nicht entgegen, dass nach den Feststellungen des FG Grundlage für die Verleihung der Ehrenmitgliedschaft ein Gesellschafterbeschluss vom August 1996 (ggf. i.V.m. dem Schreiben der X-GmbH an die A-Bank vom 12. August 1996) war. Denn zu diesem Zeitpunkt war die A-Bank bereits Gesellschafterin der X-GmbH.
- 17** b) Für den Fall einer echten Drittzuwendung wird das FG aufzuklären haben, ob die Ehrenmitgliedschaft aufgrund eigen(wirtschaftlich)er Interessen der X-GmbH, z.B. den Kläger und dessen Vorstandskollegen wegen deren Reputation und wirtschaftlichen Kontakten an den Golfclub zu binden, gewährt wurde oder aber Entgelt für die frühere Tätigkeit des Klägers für die A-Bank (vgl. z.B. Senatsurteil in BFHE 239, 270, BFH/NV 2013, 131, m.w.N.) und insofern Teil seines Ruhegehalts ist. Anhaltspunkte dürften sich aus den wirtschaftlichen Hintergründen für die Gewährung der Ehrenmitgliedschaften ergeben und dem Umstand, ob die X-GmbH auch anderen Persönlichkeiten (Multiplikatoren), die nicht Arbeitnehmer der A-Bank waren, solche Ehrenmitgliedschaften einräumte. Deshalb liegt es im Streitfall nahe, den genauen Inhalt des Gesellschafterbeschlusses vom August 1996 aufzuklären und die daran beteiligten Gesellschafter (darunter die Vertreter der A-Bank) zu den Beweggründen für die Gewährung der Ehrenmitgliedschaften zu hören.
- 18** c) Sollte das FG danach zu der Überzeugung gelangen, dass dem Kläger die streitbefangene Ehrenmitgliedschaft im Golfclub nicht von seiner Arbeitgeberin, der A-Bank, sondern mit dem Gesellschafterbeschluss im August 1996 von der X-GmbH mit dem Ziel zugewandt worden war, die Vorstandsmitglieder der A-Bank sowie weitere "Multiplikatoren" zu Werbezwecken an sich zu binden, weist der erkennende Senat darauf hin, dass allein das "Stehenlassen" eines Vorteils (hier das Versprechen der Ehrenmitgliedschaft im Golfclub) bzw. die unterlassene Korrektur des Gesellschafterbeschlusses aus dem Jahr 1996, nachdem die A-Bank im Jahr 2002 die gesamten Anteile des Golfclubs erworben hatte, keine Vorteilsgewährung ist. Eine Vorteilsgewährung läge nur dann vor, wenn die betrieblichen Gründe des Golfclubs für die Gewährung von Ehrenmitgliedschaften im Jahr 2002 weggefallen wären und die X-GmbH sich entweder zu diesem Zeitpunkt noch nicht verbindlich gegenüber dem Kläger zur Gewährung der Ehrenmitgliedschaft verpflichtet haben sollte oder sie sich von einer derartigen Verpflichtung hätte lösen können.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)