

Urteil vom 21. Oktober 2014, VIII R 44/11

Arbeitslohn im Zusammenhang mit der Verzinsung von Genussrechten

BFH VIII. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, AO § 173 Abs 1 Nr 1

vorgehend FG Köln, 20. September 2011, Az: 12 K 2152/09

Leitsätze

1. Der BFH ist an die revisionsrechtlich nicht zu beanstandende Gesamtwürdigung des FG gebunden, wonach es sich bei der Verzinsung von Genussrechten u.a. deshalb um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG und nicht um Kapitaleinkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG handelt, weil die Höhe der Verzinsung völlig unbestimmt ist und von einem aus Arbeitgeber und einem Vertreter der Arbeitnehmer bestehenden Partnerschaftsausschuss bestimmt wird.
2. Die falsche Bezeichnung der Änderungsvorschrift im Änderungsbescheid führt nicht zur Rechtswidrigkeit des geänderten Bescheids.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Streitjahr 2003 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Arbeitnehmer der ... Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) und Kapitaleinkünfte. Als Arbeitslohn erhielt er neben einem festen Gehalt eine Erfolgsbeteiligung.
- 2 Die GmbH räumte ihren Arbeitnehmern die Möglichkeit ein, unverbriefte Genussrechte in der Form A und B an ihrem Unternehmen zu erwerben. Diese unterschieden sich dadurch, dass das Genussrecht der Form A aus Leistungen des Mitarbeiters und einer steuerfreien Verbilligung nach § 19a des Einkommensteuergesetzes (EStG) und das Genussrecht der Form B aus einer Mitarbeitererfolgsbeteiligung und/oder Eigenmitteln des Arbeitnehmers finanziert wurde. Zum Bezug der Genussrechte berechtigt waren grundsätzlich alle Mitarbeiter. Nach den Genussrechtsbedingungen sollte das Genussrechtskapital angemessen verzinst werden. Die Höhe der Verzinsung bestimmte ein Partnerschaftsausschuss, der sich aus einem der Arbeitnehmer, der Genussrechte besaß, einem Altgesellschafter und einem Vertreter der Geschäftsführung zusammensetzte. Die Genussrechte waren entsprechend ihrem Verhältnis zum Gesellschafterkapital auch am Verlust der Gesellschaft beteiligt, wobei sich die Verlustbeteiligung auf die Einlage beschränkte. Im Fall der Liquidation erfolgte die Rückzahlung des Genussrechtskapitals zum Nennwert, abzüglich einer etwaigen Verlustbeteiligung nach Befriedigung der übrigen Gläubiger. Eine Beleihung, Verpfändung und der Verkauf des Genussrechts waren für die gesamte Laufzeit ausgeschlossen. Die Beendigung des Arbeitsverhältnisses führte bei den Genussrechten der Form B automatisch zur Kündigung der Genussrechtsbeteiligung.
- 3 Der Kläger erwarb Genussrechte der Form A im Nennwert von 7.492,56 € und der Form B im Nennwert von 7.669,35 €. Das Genussrechtskapital wurde im Jahr 2002 in Höhe von 2.036,05 € verzinst und die Vergütung im Streitjahr 2003 an den Kläger ausgezahlt. Im Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 29. November 2004 berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) diese Einnahmen erklärungsgemäß als Einnahmen aus Kapitalvermögen. Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung bei der GmbH erließ das FA am 17. Dezember 2008 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2003, in dem es die Einnahmen des Klägers aus der Verzinsung der Genussrechte als Arbeitslohn der Besteuerung zugrunde legte, so dass sich der Sparerfreibetrag nicht mehr in voller Höhe steuermindernd auswirkte. Als Rechtsgrundlage für den Änderungsbescheid gab es § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) an. Nach erfolglosem

Einspruchsverfahren hat das Finanzgericht (FG) die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 234 veröffentlichten Urteil vom 21. September 2011 12 K 2152/09 abgewiesen.

- 4 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Die Erträge aus den Genussrechten seien nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, sondern als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu besteuern. Die Genussrechtsausschüttung sei Gegenleistung für die Zurverfügungstellung des Genussrechtskapitals sowie für das Verlust- und Haftungsrisiko der Genussrechtinhaber und kein Anreizlohn. Aufgrund der jahrelangen Praxis sei eine Vorausberechnung der Zinskomponente möglich und die Festlegung einer Mindestverzinsung entbehrlich gewesen.
- 5 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG Köln vom 21. September 2011 12 K 2152/09 und den geänderten Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 17. Dezember 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Juni 2009 aufzuheben.
- 6 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision des Klägers ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 8 Das FG hat zutreffend entschieden, dass es sich bei den Erträgen aus den Genussrechten um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG handelt.
- 9 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. 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).
- 10 2. Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitnehmer sich an dem Kapital seines Arbeitgebers durch den Erwerb von Genussrechten beteiligt. Auch hier kann das Genussrecht eigenständige Erwerbsgrundlage sein, so dass damit in Zusammenhang stehende Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen in keinem einkommensteuerrechtlich erheblichen Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis stehen. Der Arbeitnehmer nutzt in diesem Fall sein Kapital als eine vom Arbeitsverhältnis unabhängige und eigenständige Erwerbsgrundlage zur Einkünfteerzielung. Die daraus erzielten Erträge sind dann keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern solche aus Kapitalvermögen. 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 (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juni 2009 VI R 69/06, BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69).
- 11 Dabei schließt allein der Umstand, dass Genussrechte nur Mitarbeitern des Unternehmens angeboten werden, es nicht aus, dass die Erträge ihre Ursache allein im Erwerb der Genussrechte haben und damit als ein nicht aus dem Arbeitsverhältnis resultierender Vorteil zu qualifizieren sind. 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. Auch eine Verfallklausel ist neben anderen Gesichtspunkten lediglich als Indiz für die enge wirtschaftliche Verknüpfung zwischen dem Dienstverhältnis und den Erträgen aus den Genussrechten heranzuziehen (Senatsurteil vom 5. November 2013 VIII R 20/11, BFHE 243, 481, BStBl II 2014, 275, m.w.N.).

12 3. 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, so dass die in den Entscheidungen des BFH genannten Umstände nur Beweisanzeichen für die im Einzelfall maßgebliche Veranlassung sein können (BFH-Urteil in BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382, m.w.N.).

13 a) Danach ist die Vorentscheidung revisionsrechtlich nicht zu beanstanden:

Das FG ist aufgrund einer Gesamtwürdigung der Bedingungen, zu denen der Erwerb und die Verzinsung der Genussrechte der Form A und B erfolgten, zu dem Ergebnis gelangt, dass die Einnahmen des Klägers aus den Erträgen der Genussrechte durch das Arbeitsverhältnis veranlasst waren, da eine untrennbare Beziehung zwischen dem Arbeitsverhältnis und den Genussrechten bestand. Es hat dies nicht nur daraus geschlossen, dass die Genussrechte nur von Arbeitnehmern der GmbH erworben werden konnten und die Beendigung des Arbeitsverhältnisses bei den Genussrechten der Form B automatisch zur Kündigung der Genussrechtsbeteiligung führte, sondern auch daraus, dass die Verzinsung der Genussrechte nicht zu marktüblichen Konditionen erfolgte, da sich ein fremder Kapitalgeber auf eine nur als "angemessen" bezeichnete und damit völlig unbestimmte Verzinsung nicht eingelassen hätte.

14 b) Diese Würdigung ist möglich und in sich schlüssig, sie verstößt auch nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze oder gesetzliche Auslegungsregeln. Der BFH ist daher an die zu den tatsächlichen Feststellungen gehörende Gesamtwürdigung des FG gebunden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO).

15 4. Rechtsfehlerfrei hat das FG entschieden, dass das FA nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO berechtigt war, den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr zu Lasten des Klägers zu ändern, da dem FA die Bedingungen, zu denen die Genussrechte verzinst wurden, erst nach dem Erlass des Bescheids bekannt geworden sind. Die falsche Bezeichnung der Änderungsvorschrift im Änderungsbescheid führt nicht zur Rechtswidrigkeit des geänderten Bescheids (BFH-Beschluss vom 12. August 2013 X B 196/12, BFH/NV 2013, 1761).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de