

Urteil vom 07. August 2014, VI R 57/12

Lohnzahlung Dritter - "Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten" nur bei zweckbestimmter Verknüpfung von Vergütung und Tätigkeitsdauer

BFH VI. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 4, GG Art 103 Abs 1, EStG VZ 2007 , ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, EStG § 8 Abs 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 31. Juli 2012, Az: 1 K 1102/09

Leitsätze

1. NV: Die Zuwendung eines Dritten kann ausnahmsweise Arbeitslohn sein, wenn sie als Entgelt für eine Leistung angesehen werden kann, die der Arbeitnehmer im Rahmen seines Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll .
2. NV: Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten setzen die zweckbestimmte Verknüpfung der Vergütung mit der Tätigkeitsdauer voraus, indem sich nämlich aus den Umständen der Zahlung ergibt, dass mit ihnen gerade eine mehrjährige Tätigkeit abgegolten werden soll .

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die einkommensteuerrechtliche Behandlung einer Zuwendung der ehemaligen Konzernmuttergesellschaft des Arbeitgebers an dessen Arbeitnehmer.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr (2007) nichtselbständig tätig bei der A-GmbH; Alleingesellschafterin der A-GmbH war die B-GmbH. Die B-GmbH veräußerte ihre sämtlichen an der A-GmbH gehaltenen Gesellschaftsanteile mit Wirkung zum 1. März 2007 an die D-AG. Die B-GmbH richtete am ... März 2007 eine Veranstaltung im ... in X-Stadt aus, zu der sie, vertreten durch ihren damaligen Geschäftsführer, Herrn G, unter anderem verschiedene Mitarbeiter der A-GmbH eingeladen hatte, darunter auch den Kläger. Bei dieser Veranstaltung überreichte Herr H, ein weiterer Geschäftsführer der B-GmbH, dem Kläger und weiteren anwesenden Angestellten der A-GmbH einen Umschlag mit einem Scheck in Höhe von 5.200 €. Das dazugehörige Anschreiben der B-GmbH vom 12. März 2007, unterzeichnet von Herrn G, lautete:
- 3 " ... die bisherige Alleingesellschafterin der A-GmbH, die B-GmbH, hat ihre Geschäftsanteile an die D-AG verkauft. Der Verkauf wurde am 1. März rechtswirksam.
Aus diesem Anlass schenkt Ihnen die B-GmbH die in beiliegendem Scheck verzeichnete Summe. Bei diesem Betrag handelt es sich um eine freiwillige, nicht mehr mit dem Arbeitsverhältnis im Zusammenhang stehende Zuwendung, die grundsätzlich der Schenkungsteuer unterliegt. Die Höhe der anfallenden Schenkungsteuer ist in Abhängigkeit von dem Zuwendungsbetrag der folgenden Tabelle zu entnehmen. ...
Wir haben das für B zuständige Finanzamt ... über den Kreis der Beschenkten namentlich informiert und bitten bei einem Zuwendungsbetrag über 5.200 EUR um die Abgabe einer Schenkungsteuererklärung bei dem für Sie zuständigen Finanzamt."
- 4 Der Kläger reichte den Scheck zur Gutschrift auf sein persönliches Bankkonto ein, verzichtete aber angesichts des Zuwendungsbetrags auf die Abgabe einer förmlichen Schenkungsteuererklärung. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) meldete die B-GmbH den Vorgang mit Schreiben vom 12. April 2007 dem Finanzamt (FA) F und listete dabei sämtliche der 167 Begünstigten mit Anschrift, gezahltem Betrag und der Beschäftigungsabteilung des Arbeitnehmers in der A-GmbH auf. Das FA F antwortete daraufhin dem steuerlichen Vertreter der B-GmbH mit Schreiben vom 15. Mai 2007, dass der Vorgang nach seiner Auffassung nicht schenkungsteuer-, sondern lohnsteuerpflichtig sei und das dem Betriebsstättenfinanzamt in X-Stadt mitgeteilt würde.

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) behandelte in dem an den Kläger gerichteten Einkommensteuerbescheid des Streitjahrs die Zahlung in Höhe von 5.200 € als einkommensteuerpflichtigen Arbeitslohn. Nach erfolglos durchgeführtem Einspruchsverfahren wandte sich der Kläger dagegen mit der Klage.
- 6 Das FG hat die dagegen gerichtete Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 118 veröffentlichten Gründen abgewiesen und die Revision zugelassen.
- 7 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 8 Er beantragt,
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 1. August 2012 aufzuheben und den Bescheid für 2007 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag vom 17. September 2009 dahingehend zu ändern, dass die dem Kläger durch die Firma B-GmbH im Jahr 2007 zugewendeten 5.200 € nicht als steuerpflichtige Einkünfte der Einkommensteuer 2007 zu unterwerfen sind,
- 9 hilfsweise,
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg aufzuheben und den Bescheid für 2007 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag vom 17. September 2009 dahingehend zu ändern, dass die dem Kläger durch die Firma B-GmbH im Jahr 2007 zugewendeten 5.200 € nach § 34 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermäßigt der Einkommensteuer 2007 zu unterwerfen sind.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist weder im Hauptantrag noch im Hilfsantrag begründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die streitige Zuwendung in Höhe von 5.200 € als Arbeitslohn des Klägers zu erfassen ist und sie auch keinem ermäßigten Steuersatz nach § 34 EStG unterliegt.
- 12 1. Wie der erkennende Senat bereits in seinem Urteil vom 28. Februar 2013 VI R 58/11 (BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642, m.w.N.) zu dem nämlichen Grundsachverhalt, bei dem ebenfalls die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Zuwendung der B-GmbH an einen Arbeitnehmer in Höhe von 5.200 € streitig gewesen war, entschieden hat, kann ausnahmsweise auch bei der Zuwendung eines Dritten Arbeitslohn anzunehmen sein, wenn die Zuwendung 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.
- 13 Dabei obliegt die Entscheidung, ob eine Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG; dies gilt auch für die Zuwendung eines Dritten. Denn ob der entsprechende Leistungsaustausch den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, kann nur aufgrund einer grundsätzlich der Tatsacheninstanz vorbehaltenen Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalles entschieden werden (Senatsurteil in BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642, m.w.N.).
- 14 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG eine Gesamtwürdigung vorgenommen. Es gelangte dabei zu der Überzeugung, dass das FA zu Recht die Zuwendung als einen durch das Dienstverhältnis des Klägers veranlassten und daher lohnsteuerpflichtigen Vorteil qualifiziert habe. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich weder in materiell-rechtlicher Hinsicht noch in verfahrensrechtlicher Hinsicht zu beanstanden.
- 15 a) Zutreffend hat das FG auf die vorstehend zitierte Rechtsprechung des erkennenden Senats verwiesen, dass Arbeitslohn auch bei einer Zuwendung Dritter vorliegen könne, soweit sie ein Entgelt "für" eine Leistung sei, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses erbringen, erbracht haben oder erbringen sollen. Die dafür vom FG herangezogenen tatsächlichen Umstände, dass nämlich ausschließlich die 167 Arbeitnehmer der A-GmbH

einschließlich der Geschäftsführer eine Zuwendung erhalten hätten, diese Zuwendungen in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit dem Wirksamwerden der Anteilsveräußerung stünden, mit Bonuszahlungen vergleichbar seien und auch ausweislich des Schreibens vom 12. März 2007 in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung gestanden hätten, tragen diese Würdigung in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise. Das FG konnte dabei sowohl die Aussage des Zeugen G, wonach er niemandem erzählt habe, dass die Zuwendung ein Entgelt für eine Leistung sei, sondern eine Schenkung sein solle, in seine Würdigung einfließen lassen wie auch den Umstand, dass ausweislich der Pressemitteilung der B-GmbH vom 15. März 2007 die Zahlungen an die Belegschaft über insgesamt 2,8 Mio. € als außerordentliche Anerkennung für die geleistete Arbeit erfolgt seien.

- 16** Der erkennende Senat hat bereits in seinem Urteil in BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642 entschieden, dass die persönlichen Auffassungen und Einschätzungen der an der Zuwendung Beteiligten, wonach die Zahlung nicht im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehe, sondern unabhängig davon eine eigenständige Schenkung darstelle, unerheblich seien, weil es insoweit entscheidend auf die vorgefundenen objektiven Tatumstände ankomme, die vom FG als Tatsacheninstanz eigenständig zu würdigen seien. Daran wird festgehalten. Angesichts dessen steht der vom FG im konkreten Streitfall getroffenen Würdigung aus revisionsrechtlicher Sicht auch nicht die Aussage entgegen, dass der Zeuge G den Kläger persönlich nicht gekannt und den Kläger am Tag der Übergabe des Briefumschlags auch nicht kennengelernt habe.
- 17** Die Revision kann sich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass das FG die Rechtsprechung des erkennenden Senats (Urteile vom 4. Mai 2006 VI R 19/03, BFHE 213, 381, BStBl II 2006, 832; vom 8. Mai 2008 VI R 50/05, BFHE 221, 157, BStBl II 2008, 868) nicht berücksichtigt habe, nach der kein Arbeitslohn vorliege, wenn die Zuwendungen wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer gewährt würden, und auch eine nachträglich durch Dritte geleistete Vergütung weder den Empfänger zum Arbeitnehmer noch die Vergütung zu Arbeitslohn mache. Denn das FG hat die Tatumstände dahingehend gewürdigt, dass hier die streitige Zuwendung auf dem Arbeitsverhältnis gründe. Deshalb führt auch der Einwand des Klägers nicht zum Erfolg, dass das FG die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht berücksichtigt habe, die eine Zuwendung eines Sponsors zugunsten eines Fußballsportvereins durch Übergabe eines Schecks zur Finanzierung von Ablösesummen für Spielereinkäufe im Rahmen des Tatbestands des § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) zum Gegenstand hatte (BFH-Urteil vom 15. März 2007 II R 5/04, BFHE 215, 540, BStBl II 2007, 472). Denn das FG gelangte aufgrund der umfassenden Würdigung zu dem Ergebnis, dass im Streitfall eben keine solche freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliege.
- 18** Deshalb bestand entgegen der Auffassung der Revision für das FG auch keine Veranlassung, angesichts der steuerrechtlichen Behandlung der Zuwendungen bei der B-GmbH zu prüfen, ob der Kläger als Arbeitnehmer nicht möglicherweise eine verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen habe.
- 19** b) Die Vorentscheidung beruht auch nicht auf einem Verfahrensmangel. Insbesondere hat das FG den Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör nicht verletzt. Die Rügen, das FG habe zulasten des Klägers im Tatbestand Feststellungen getroffen, die es allein dem vom FA X-Stadt übersandten Ordner hätte entnehmen können, dessen Einsichtnahme ausdrücklich dem Prozessbevollmächtigten des Klägers verweigert worden sei, gehen fehl. Denn das FG hat lediglich die Teile der Akten für seine Entscheidungsfindung verwertet, die dem Bevollmächtigten des Klägers zur Einsicht im Rahmen der Akteneinsicht vorgelegt worden waren.
- 20** Dies gilt für die Rüge des Klägers, dass die B-GmbH den Vorgang mit Schreiben vom 12. April 2007 dem FA F gemeldet habe, darin die B-GmbH sämtliche 167 Begünstigten mit Anschrift, gezahltem Betrag und Beschäftigungsabteilung des Arbeitnehmers in der A-GmbH aufgelistet habe und das FA F darauf mit Schreiben vom 15. Mai 2007 geantwortet habe, dass der Vorgang nach seiner Auffassung nicht schenkungs-, sondern lohnsteuerpflichtig sei und es dies dem Betriebsstättenfinanzamt in X-Stadt mitteilen würde. Denn alle diese Feststellungen sind dem ungeschwärzten Aktenkonvolut zu entnehmen. Insbesondere das vom FG dazu in Bezug genommene Schreiben vom 12. April 2007 lag dem Bevollmächtigten des Klägers in ungeschwärzter Form vor. Daraus ergibt sich, dass die B-GmbH an insgesamt 167 Mitarbeiter Schenkungen vorgenommen hat und dass diesem Schreiben eine Liste der Beschenkten mit Anschrift und Angabe der geschenkten Beträge als Anlage beigelegt war. Aus der geschwärzten Anlage ergibt sich, dass darin --wie vom FG festgestellt-- die Beschenkten mit Nachname, Vorname, Straße, Postleitzahl, Ort, Schecknummer, Betrag und der jeweiligen Funktion (Überschrift: "Kostenstelle") aufgeführt sind; die Gesamtsumme und die Aufteilung der Gesamtsumme in die Einzelbeträge sind ungeschwärzt.

Lediglich Namen und Anschriften der Beschenkten sind geschwärzt; diese sind aber auch nicht Teil der Feststellungen des FG.

- 21** Erfolglos ist auch die Rüge, das FG habe den verfassungsrechtlich nach Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) gesicherten Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 103 Abs. 1 GG, zu dem das uneingeschränkte Recht auf Akteneinsicht gehöre, verletzt, weil es den Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis insbesondere damit begründet habe, dass alle 167 Arbeitnehmer der A-GmbH die Zuwendungen der ehemaligen Konzernmutter erhalten hätten, sie zusammen mit Bonuszahlungen ausgezahlt worden seien und in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit dem Anteilsveräußerungsvertrag stünden und deshalb eine Anerkennung für die geleistete Arbeit seien. Denn auch diese Feststellungen folgen aus dem Schreiben vom 12. April 2007 und wurden überdies durch die Aussagen des Zeugen G bestätigt. Denn dieser hat ausweislich der Niederschrift der mündlichen Verhandlung vor dem FG vom 1. August 2012 ausgeführt, acht Tage vor der Veranstaltung seine Sekretärin gebeten zu haben, nachzufragen, welche Mitarbeiter zum Zeitpunkt des Verkaufs der Geschäftsanteile noch bei der A-GmbH tätig gewesen seien. Auf dieser Grundlage seien dann Einladungen verschickt worden; Zuwendungen hätten dann "alle zum Zeitpunkt des Kaufvertrags noch bei der ... [A-GmbH] Beschäftigten erhalten". Schließlich hatte der Zeuge dann noch bekundet, dass die bei der Veranstaltung nicht anwesenden Mitarbeiter der A-GmbH die Schecks per Post zugeschickt bekommen hätten.
- 22** Angesichts dessen geht auch die Rüge fehl, dass entgegen den Ausführungen im Urteil des FG die dort genannten Zeugen nicht bekundet hätten, dass "sämtliche zum Zeitpunkt des Kaufvertrags noch bei der ... [A-GmbH] Beschäftigten Zuwendungen erhalten haben", und diese angeblichen Aussagen über die an alle Beschäftigten getätigten Zuwendungen durch das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 1. August 2012 widerlegt seien.
- 23** Im Ergebnis kann damit keine Rede davon sein, dass das klageabweisende Urteil gegen Art. 103 Abs. 1 GG verstößt, dass darauf das Urteil beruht und dass zugleich die falsche Wiedergabe der von den drei Zeugen tatsächlich zu Protokoll gegebenen Aussagen einen schweren Verstoß gegen die Vorschriften über die Beweiswürdigung darstellt.
- 24** Es liegen entgegen dem Vorbringen des Klägers auch keine Anhaltspunkte für eine willkürliche Feststellung des FG vor, dass --obwohl ausweislich der protokollierten Aussage der Zeuge G den Kläger persönlich überhaupt nicht gekannt und am Tag der Scheckübergabe auch nicht kennengelernt habe-- die B-GmbH durch das Schreiben vom 12. März 2007 dem Kläger "nicht mehr fremd" gewesen sei. Denn der Umstand, dass der Zeuge G den Kläger nicht gekannt hat, schließt nicht aus, dass der Kläger die B-GmbH nunmehr kannte, nachdem er einen Scheck von ihr erhalten hatte, also dem Kläger die B-GmbH "nicht mehr fremd" war.
- 25** Schließlich hat das FG es auch nicht verfahrensfehlerhaft unterlassen, die Akten des für die Schenkungsteuer zuständigen FA F beizuziehen. Denn zum einen ist es weder ersichtlich noch vom Kläger vorgetragen, welche weiteren konkreten und insbesondere entscheidungserheblichen Tatsachen sich daraus hätten ergeben sollen (dazu schon Senatsurteil in BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642, unter Rz 16 der Gründe); zum anderen ergab sich gerade aus dem Schreiben des FA F vom 15. Mai 2007, das dem Bevollmächtigten des Klägers zur Akteneinsicht in ungeschwärzter Form vorgelegen hat, dass das FA F den streitigen Vorgang nicht als schenkung-, sondern als lohnsteuerpflichtigen Vorgang beurteilte. Ausdrücklich hat das FG darauf auch in seinen Entscheidungsgründen abgestellt.
- 26** c) Die Revision ist auch im Hilfsantrag nicht begründet. Die hier streitgegenständlichen Einkünfte sind nicht als außerordentliche Einkünfte zu qualifizieren, insbesondere liegen entgegen der Auffassung der Revision keine Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten vor.
- 27** aa) Als außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 EStG kommen nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG nur Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht; mehrjährig ist eine Tätigkeit, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst. Die besondere Steuerberechnung für außerordentliche Einkünfte bezweckt, erhöhte Steuerbelastungen durch Zusammenballung der in § 34 Abs. 2 EStG genannten Arten von Einkünften abzumildern. Angesichts dieses Regelungszwecks genügt es entgegen dem Revisionsvorbringen nicht, dass ein Arbeitnehmer länger als zwölf Monate für seinen Arbeitgeber tätig war. Die Zahlung muss vielmehr Entgelt für die mehrjährige Tätigkeit gewesen sein. Entscheidend ist daher die zweckbestimmte Verknüpfung der Vergütung mit der Tätigkeitsdauer, dass nämlich Vergütungen nur dann "für mehrjährige Tätigkeiten" gewährt werden, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass mit ihnen gerade diese mehrjährige Tätigkeit abgegolten werden soll (Sieker, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34 Rz B 127; Horn in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 34 EStG Rz 64; Schmidt/Wacker, EStG, 33. Aufl., § 34 Rz 40; Mellinghoff in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 34 Rz 30).

- 28** bb) Auf diese Rechtsmaßstäbe hat das FG seine Entscheidung gestützt; es gelangte auf dieser Grundlage zu der Würdigung, dass im Streitfall keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine solche mehrjährige Tätigkeit vorlägen. Denn im Streitfall waren die Zuwendungen gerade nicht nach der Dauer der Firmenzugehörigkeit bemessen. Das FG hat insoweit ausdrücklich auf die Aussage des Zeugen G Bezug genommen, wonach die Zuwendung selbst wie auch deren Höhe nicht von der Dauer der Firmenzugehörigkeit abhängig gewesen seien und alle zum Zeitpunkt des Kaufvertrags noch bei der A-GmbH Beschäftigten Zuwendungen erhalten hätten, ohne dass die Dauer der Betriebszugehörigkeit eine Rolle gespielt hätte. Der Zeuge habe die Zuwendung als Bonuszahlung oder einmalige Prämie betrachtet, bei der es der B-GmbH letztlich darum gegangen sei, die Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen der A-GmbH an dem erfolgreichen Anteilsverkauf zu beteiligen, um damit zu zeigen, dass die B-GmbH keine "Heuschrecke" sei. Die Mitarbeiter sollten mithin an einem besonderen Ereignis teilhaben. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich in keiner Weise zu beanstanden.
- 29** Nichts anderes folgt schließlich aus dem von der Revision herangezogenen Urteil des BFH vom 25. Februar 2014 X R 10/12 (BFHE 245, 1), das indessen nicht die hier streitige Rechtslage 2007, sondern die davon abweichende Rechtslage des Veranlagungszeitraums 2005 betrifft. Denn auch diese Entscheidung hebt nicht die Verknüpfung zwischen Vergütung und Tätigkeitsdauer auf, dass nämlich Vergütungen gerade "für mehrjährige Tätigkeiten" gewährt werden müssen.
- 30** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de