

## Urteil vom 15. Januar 2015, VI R 16/12

### Anwendung der §§ 8 Abs. 2 Satz 9, 19a EStG auf den Aktienerwerb im Rahmen von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 2 S 9, EStG § 19a, EStG § 8 Abs 2 S 9, EStG § 19a, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend FG Münster, 07. Februar 2012, Az: 6 K 1563/08 L

### Leitsätze

1. NV: Auf Sachbezüge in Form von unentgeltlich bzw. verbilligt überlassenen Aktien ist § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG unabhängig davon anzuwenden, ob sie auch unter § 19a EStG fallen .
2. NV: Auch Sachbezüge, die aufgrund der Anwendung der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG außer Ansatz bleiben, sind in die Berechnung der Steuervergünstigung nach § 19a EStG einzubeziehen .

### Tenor

Die Revisionen der Klägerin und des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 8. Februar 2012 6 K 1563/08 L werden als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu 77 %, der Beklagte zu 23 % zu tragen.

### Tatbestand

- 1 I. Streitig ist der Umfang der Steuerfreiheit von Arbeitslohn in Form von Aktienbezügen gemäß §§ 19a, 8 Abs. 2 Satz 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Rahmen von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen.
- 2 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte --die X-- (Klägerin) ist eine Tochtergesellschaft der Y SE. Sie ist seit ihrer formwechselnden Umwandlung im Jahr 2010 eine juristische Person in der Rechtsform einer GmbH. Im streitigen Haftungszeitraum 2001 bis 2004 war sie eine AG.
- 3 Um die Mitarbeiter an sich zu binden und zugleich ihre Arbeitsmotivation zu steigern, beschloss die Klägerin, ihre Mitarbeiter durch Beteiligungsprogramme am Grundkapital der Muttergesellschaft, der damaligen Z AG, zu beteiligen. Es gab unterschiedliche Mitarbeiterbeteiligungsprogramme, durch welche die Mitarbeiter Aktien der Z AG zu vorher festgelegten Konditionen erwerben konnten. Die Mitarbeiterbeteiligungsprogramme waren grundsätzlich so ausgestaltet, dass eine lange Haltedauer der Aktien bei gleichzeitig fortdauernder Betriebszugehörigkeit durch die Zuteilung weiterer Aktien ("Incentive-Aktien") belohnt wurde. Im Einzelnen existierten in den Streitjahren 2001 bis 2004 die nachfolgend skizzierten Mitarbeiterbeteiligungsprogramme:
- 4 2001:
  - Sog. "Plus-Aktienprogramm": Kauf von Paketen zu je zehn Aktien ohne Verfügungsbeschränkung; nach einer Haltedauer von einem, drei, fünf, sieben und zehn Jahren erhält der Arbeitnehmer --unter der Voraussetzung, dass er noch Arbeitnehmer der Klägerin ist-- jeweils eine "Incentive-Aktie" pro Aktienzehnerpaket; diese wird dem Depot des Arbeitnehmers jeweils im Juni eines jeden Jahres gutgeschrieben.
- 2002:
  - Plus-Aktienprogramm wie 2001

- Sog. "Doppel-Plus-Aktienprogramm": Kauf von Paketen zu je zehn Aktien ohne Verfügungsbeschränkung; in den folgenden zehn Jahren erhält der Arbeitnehmer --unter der Voraussetzung, dass er noch Arbeitnehmer der Klägerin ist und das Aktienpaket noch hält-- jährlich eine "Incentive-Aktie"; diese wird im Juni eines jeden Jahres gutgeschrieben.

2003:

- Plus-Aktienprogramm wie 2001

- Doppel-Plus-Aktienprogramm wie 2002

- Sog. "Start-Plus-Aktienprogramm": Kostenloser Erwerb von fünf Aktien je Arbeitnehmer mit einer Verfügungsbeschränkung (Sperrfrist) von zehn Jahren; diese wurden im Mai 2003 in das Depot des Arbeitnehmers eingebucht.

2004:

- Plus-Aktienprogramm wie 2001

- Doppel-Plus-Aktienprogramm wie 2002

- Start-Plus-Aktienprogramm wie 2003

- 5 Das Entgelt für die Aktien bestimmte sich nach dem Durchschnittskurs am Tag nach der Hauptversammlung der Z AG und wurde durch Verrechnung mit Gehaltsansprüchen bezahlt.
- 6 Die "Incentive-Aktien" aus den Plus- und Doppel-Plus-Aktienprogrammen hatten im Juni 2002 einen Wert von 44,23 €, im Juni 2003 einen Wert von 38,86 € und im Juni 2004 einen Wert von 42,35 € (jeweils pro Aktie).
- 7 Die Klägerin berücksichtigte die Mitarbeiterbeteiligungsprogramme bei der Ermittlung der Lohnsteuer für die Arbeitnehmer in der Weise, dass unter Beachtung der Betragsobergrenze des § 19a Abs. 1 EStG (154 € in den Jahren 2002 und 2003 sowie 135 € im Jahr 2004) der sich aus der Überlassung der "Incentive-Aktien" ergebende geldwerte Vorteil bis zur Hälfte des Wertes aller dem Arbeitnehmer im Kalenderjahr entgeltlich und unentgeltlich überlassenen Aktien steuerfrei belassen wurde.
- 8 Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung für die Jahre 2001 bis einschließlich 2004 gelangte der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zu der Überzeugung, dass die bisherige lohnsteuerliche Behandlung der Aktienbeteiligungsprogramme fehlerhaft sei. Für die Ermittlung des maximalen Steuerfreibetrages gemäß § 19a Abs. 1 EStG in Höhe von 154 € in den Jahren 2002 und 2003 sowie 135 € im Jahr 2004 sei nicht auf die Summe aller Aktien abzustellen, welche ein Arbeitnehmer in einem Kalenderjahr erworben habe; vielmehr seien nur solche Aktien in die Begünstigung des § 19a EStG einzubeziehen, die der Mitarbeiter unentgeltlich erlangt habe.
- 9 Da sich die Klägerin mit ihrer sofortigen Inanspruchnahme als Haftungsschuldnerin einverstanden erklärt hatte, erließ das FA einen Haftungs- und Nachforderungsbescheid für den Zeitraum 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2004 über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer in Höhe von insgesamt 1.112.757 €. Hiervon entfiel ein Betrag in Höhe von 21.660,02 € auf die hier streitigen Mitarbeiterbeteiligungsprogramme, nämlich 5.519,82 € für 2002, 9.676,43 € für 2003 und 6.463,77 € für 2004. Da die Arbeitnehmer nach den Vorgaben in den Beteiligungsprogrammen "Incentive-Aktien" erst ab dem Jahr 2002 erhielten, ergab sich für 2001 keine lohnsteuerliche Auswirkung. Den Einspruch der Klägerin wies das FA als unbegründet zurück. Hiergegen erhob die Klägerin Klage, der das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1042 veröffentlichten Gründen teilweise stattgab.
- 10 Es vertrat die Auffassung, der von der Klägerin streitig gestellte Teil des Haftungsbescheides sei insoweit rechtswidrig, als das FA bei den Mitarbeitern, welche im Rahmen der Mitarbeiterbeteiligungsprogramme (nur) eine

Gratisaktie im Monat erhalten haben, die (jeweilige) Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG nicht angewendet habe. Im Übrigen wies es die Klage ab.

- 11** Mit ihren Revisionen rügen das FA und die Klägerin jeweils die Verletzung materiellen Rechts.
- 12** Das FA beantragt,
  1. das Urteil des FG Münster vom 8. Februar 2012 insoweit aufzuheben, als das FG bei der Ermittlung des Haftungsbetrags wegen des zu versteuernden Vorteils aus Aktienbezügen die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG angewandt hat, obwohl die Aktien zugleich von der Freibetragsregelung des § 19a EStG erfasst werden, und die Klage abzuweisen,
  2. die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen.
- 13** Die Klägerin beantragt,
  1. das Urteil des FG Münster vom 8. Februar 2012 aufzuheben und den Haftungsbescheid vom 30. November 2005 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 31. März 2008 dahingehend zu ändern, dass die Lohnsteuer auf 1.019.850 € festgesetzt und die davon abhängigen Maßstabsteuern entsprechend gemindert werden,
  2. die Revision des FA als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise, sie als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 14** II. 1. Die Revisionen des FA und der Klägerin sind zulässig.
- 15** Auch die Revision des FA erfüllt die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Revisionsbegründung. Nach § 120 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) muss die Revisionsbegründung oder die Revision einen bestimmten Antrag und die verletzte Rechtsnorm enthalten. Darüber hinaus muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher oder rechtlicher Art angeben, die die Vorentscheidung seiner Auffassung nach unrichtig erscheinen lassen. Sinn und Zweck des § 120 Abs. 3 FGO ist es, das Revisionsgericht zu entlasten und den Revisionskläger dazu zu zwingen, Inhalt, Umfang und Zweck des Revisionsangriffs von vorneherein klarzustellen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. Mai 1985 I R 108/81, BFHE 144, 40, BStBl II 1985, 523, und BFH-Beschluss vom 16. Oktober 1998 III R 7/98, BFH/NV 1999, 501). Zur ordnungsgemäßen Revisionsbegründung bedarf es außerdem einer zumindest kurzen Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils, aus der zu erkennen ist, dass der Revisionskläger die Begründung dieses Urteils und sein eigenes Vorbringen überprüft hat (BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 501).
- 16** Das FA hat in der Revisionsbegründungsschrift deutlich gemacht, dass es die in der Vorentscheidung vertretene Auffassung, § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG sei auf die streitigen Vorteile aus den Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen neben § 19a Abs. 1 EStG anwendbar, nicht teile. Damit hat es dargelegt, dass und inwieweit die angegriffene Entscheidung seiner Auffassung nach materiell unrichtig ist. Inhalt und Zweck des Revisionsangriffs sind damit hinreichend dargestellt.
- 17** 2. Die Revisionen sind unbegründet. Sie waren deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat auf die aufgrund der Mitarbeiterbeteiligungsprogramme zugeflossenen geldwerten Vorteile zu Recht § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG angewandt. Es hat die Steuervergünstigung nach § 19a EStG auch zutreffend berechnet.
- 18** a) Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 EStG vom Arbeitslohn einzubehalten und nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzuführen hat.
- 19** b) Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG --neben Löhnen und Gehältern-- auch andere Bezüge und Vorteile, die "für" eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder einmalige Bezüge handelt (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG). Diese Bezüge gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine konkrete Dienstleistung des Arbeitnehmers zugrunde liegen muss. 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, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (ständige Senatsrechtsprechung, z.B. Urteil vom 28. Februar 2013 VI R 58/11, BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642). Dementsprechend können zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG auch verbilligt bzw. unentgeltlich überlassene Aktien gehören (vgl. Senatsurteile vom 30. Juni 2011

VI R 37/09, BFHE 234, 187, BStBl II 2011, 923, und vom 7. Mai 2014 VI R 73/12, BFHE 245, 230, BStBl II 2014, 904). In Übereinstimmung mit diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG die den Arbeitnehmern der Klägerin aufgrund der Mitarbeiterbeteiligungsprogramme zugeflossenen Vorteile zu Recht als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit angesehen.

- 20** c) Das FG hat die Steuervergünstigung nach § 19a EStG zutreffend berechnet.
- 21** aa) Erhält ein Arbeitnehmer im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses unentgeltlich oder verbilligt Sachbezüge in Form von Vermögensbeteiligungen i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 bis 5 des Fünften Vermögensbildungsgesetzes (VermBG 5) in der Fassung des Gesetzes vom 19. Dezember 2000, so ist der Vorteil steuerfrei, soweit er nicht höher als der halbe Wert der Vermögensbeteiligung (Abs. 2) ist und insgesamt 154 € (2002 bis 2003) bzw. 135 € (2004) im Kalenderjahr nicht übersteigt. Zu den Vermögensbeteiligungen rechnen u.a. börsengehandelte Aktien. Dies ergibt sich aus § 19a Abs. 1 EStG i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 1 VermBG 5.
- 22** Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Freibetrags ist die dem Arbeitnehmer überlassene Vermögensbeteiligung. Da § 19a Abs. 1 EStG eine Aussage dazu trifft, ob und in welcher Höhe unentgeltlich oder verbilligt überlassene Sachbezüge in Form von Vermögensbeteiligungen (hier: Aktien) steuerfrei sind, sind auch nur solche Aktien in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Freibetrags einzubeziehen, die unentgeltlich oder verbilligt überlassen wurden. Handelt es sich hierbei um eine einzelne Aktie, so ist Vermögensbeteiligung i.S. des § 19a EStG diese Aktie. Wird ein Aktienpaket unentgeltlich überlassen wie im Falle des Start-Plus-Programmes, so ist unentgeltlich überlassener Sachbezug in Form einer Vermögensbeteiligung das Aktienpaket.
- 23** bb) Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt, dass die Arbeitnehmer die Paketaktien im Rahmen der Plus- und Doppel-Plus-Aktienprogramme entgeltlich erworben haben, und diese zu Recht nicht in die Berechnung des Freibetrags nach § 19a EStG einbezogen.
- 24** Nach den Feststellungen des FG haben die Arbeitnehmer die Aktien zum gemeinen Wert, nämlich zum durchschnittlichen Börsenkurs am Tag der Hauptversammlung der Muttergesellschaft, und damit (voll) entgeltlich erworben. Es sind keine Anhaltspunkte dafür vorhanden, dass ein Teil des Entgelts für die Einräumung des Rechts bezahlt wurde, in späteren Jahren unter der Voraussetzung, dass das Arbeitsverhältnis fortbestand und das erworbene Aktienpaket noch gehalten wurde, weitere Aktien ("Incentive-Aktien") zu erhalten. Im Vertrag selbst findet sich keine Aufteilung des Entgelts. Im Gegenteil erhellt der Umstand, dass der Wert der Aktien nach dem Börsenkurs bemessen wurde, dass diese entgeltlich erworben wurden und die späteren "Incentive-Aktien" eine zusätzliche Gratifikation für die noch zu leistenden Dienste des Arbeitnehmers sein sollten. Die "Incentive-Aktien" waren damit keine Gegenleistung für den Erwerb der Paketaktien, was sich auch daraus ergibt, dass zum Zeitpunkt des Erwerbs der Paketaktien noch völlig offen war, ob und wie viele "Incentive-Aktien" die jeweiligen Arbeitnehmer erhalten würden. Denn der Erwerb war an die im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags über die Paketaktien noch ungewisse Bedingung geknüpft, dass das jeweilige Arbeitsverhältnis fortbestand und das erworbene Aktienpaket noch gehalten wurde.
- 25** Dass es sich insoweit um unentgeltliche Zuwendungen handelte, ist auch vor dem mit dem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm verbundenen wirtschaftlichen Hintergrund nachvollziehbar. Bei den "Incentive-Aktien", die die Arbeitnehmer unter der Voraussetzung ihres Verbleibs im Unternehmen nach Ablauf bestimmter Fristen erhielten, handelt es sich um Anreizlohn, welchen die Mitarbeiter erst nach Erreichen des mit ihm verfolgten Ziels, nämlich der weiteren Mitarbeit im Unternehmen, erhalten sollten. Dass die Arbeitnehmer hierfür kein besonderes Entgelt in Form von Zahlungen oder konkreten Arbeitsleistungen erbringen sollten, ist vor dem Hintergrund des mit dem Anreizlohn verfolgten Ziels der Mitarbeitermotivation nachvollziehbar (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2001 I R 100/98, BFHE 195, 102, BStBl II 2001, 509).
- 26** In diesem Zusammenhang ist unerheblich, ob es sich bei dem --aufschiebend bedingten-- Anspruch auf die "Incentive-Aktien" lediglich um eine "Chance" handelte oder um eine Aktien"option" im technischen Sinne. Denn für die Anwendung des § 19a EStG ist allein maßgebend, ob ein entgeltlicher oder verbilligter bzw. unentgeltlicher Erwerb vorlag. Wird --wie im Streitfall-- für die Möglichkeit des Erwerbs der "Incentive-Aktien" nichts bezahlt, weil das geleistete Entgelt auf die Paketaktien entfiel, so begünstigt § 19a EStG lediglich die mit dem Erhalt der "Incentive-Aktien" verbundenen Vorteile.
- 27** (1) Auf Sachbezüge in Form von unentgeltlich oder verbilligt überlassenen Aktien ist § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG unabhängig davon anzuwenden, ob sie auch unter § 19a EStG fallen.

- 28** Nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG bleiben Sachbezüge lohnsteuerrechtlich außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 50 € (2002, 2003) bzw. 44 € (2004) im Kalendermonat nicht übersteigen.
- 29** Wie der Senat bereits entschieden hat, schränkt die Vergünstigungsvorschrift des § 19a Abs. 1 EStG den Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG nicht ein (Senatsbeschluss vom 6. Juli 2011 VI R 35/10, BFH/NV 2011, 1683; vgl. auch Senatsurteil vom 10. März 2010 VI R 36/08, BFH/NV 2010, 1432; BTDrucks 13/1686, S. 8). Sofern ein geldwerter Vorteil die Voraussetzungen beider Vorschriften erfüllt, sind § 19a EStG und § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG vielmehr nebeneinander anwendbar. Dementsprechend hat das FG die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG zu Recht auf die Vorteile aus der Überlassung der "Incentive-Aktien" angewandt.
- 30** (2) Das FG hat die Sachbezüge, die aufgrund der Anwendung der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG außer Ansatz bleiben, auch zu Recht in die Berechnung der Vergünstigung nach § 19a EStG einbezogen. Denn der Wortlaut des § 19a EStG sieht insoweit keinerlei Einschränkungen vor. Auch der Sinn und Zweck beider Vorschriften, entsprechende Vorteile steuerlich zu begünstigen, gebietet es, den Anwendungsbereich der einen Vorschrift nicht aufgrund der Anwendung der anderen gegen deren Wortlaut einzuschränken.
- 31** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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