

Urteil vom 03. Juli 2019, VI R 12/16

Beteiligung eines Arbeitnehmers an einem künftigen Veräußerungserlös als Arbeitslohn

ECLI:DE:BFH:2019:U.030719.VIR12.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 11 Abs 1, EStG § 11 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 07. Dezember 2014, Az: 1 K 232/11

Leitsätze

NV: Soll ein Arbeitnehmer an einem künftigen Veräußerungserlös des Unternehmens, für das er tätig ist, beteiligt werden, so stellt die Zahlung im Zeitpunkt des Zuflusses Arbeitslohn dar .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 08.12.2014 - 1 K 232/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob anteilige Erlöse aus dem Verkauf der ... GmbH (A) an die ... GmbH (B) im Jahr der Auszahlung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für die Streitjahre (2001 und 2002) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.
- 3 Der Kläger war ab dem 01.01.1999 und in den Streitjahren leitender Angestellter der A. Zuvor war er Geschäftsführer der ... GmbH, die im Jahr 1998 auf die A verschmolzen wurde. Mehrheitsgesellschafter der A war W, der vom Stammkapital in Höhe von insgesamt ... DM Geschäftsanteile in Höhe von ... DM unmittelbar und in Höhe von ... DM mittelbar über die ... (C) hielt.
- 4 Bereits Anfang des Jahres 1998 wurden Überlegungen angestellt, die in der A ruhenden stillen Reserven zu realisieren, z.B. durch einen Börsengang oder eine Veräußerung des Unternehmens. Spätestens ab Anfang/Frühjahr 2000 wurden konkrete Verhandlungen mit der B über eine Veräußerung der A geführt. Zeitgleich wurden Mitarbeiterbeteiligungsmodelle diskutiert. Angestrebt wurde ein Motivationsmodell mit Beteiligung der Führungskräfte an der Wertsteigerung des Unternehmens bei eigenem finanziellem Einsatz. Mehrere Varianten der Beteiligung des Managements der A entweder an dem Erlös aus dem Verkauf der Geschäftsanteile oder für den Fall der Umwandlung der A in eine Aktiengesellschaft in Form von Aktien wurden auch oder insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Steueroptimierung für W und die Mitarbeiter erwogen. Im Fall der Veräußerung der Geschäftsanteile der A sollten die treuhänderisch gehaltenen Anteile des W an der A für das Beteiligungsmodell eingesetzt werden.
- 5 Im September 2000 wurden der Treuhandvertrag zwischen W und der C aufgehoben und die treuhänderisch gehaltenen Geschäftsanteile an der A im Nennbetrag von ... DM auf W (zurück)übertragen. In dem Vertrag heißt es, die mit dem Treuhandvertrag ursprünglich beabsichtigte Beteiligung von Mitarbeitern der A und der mit ihr

verbundenen Unternehmen werde nunmehr über eine anderweitige Gestaltung in gesonderten Vereinbarungen geregelt.

- 6 Mit notariellem Vertrag von November 2000 brachte W seine Anteile an der A in die ... (D) ein. Alleingesellschafter der D war W. Nach dem Einbringungsvertrag bestand Einvernehmen darüber, dass ein Teilbetrag des Geschäftsanteils in Höhe von bis zu ... DM dazu vorgesehen war, Mitarbeiter der A und der mit ihr verbundenen Unternehmen im Fall einer Weiterveräußerung des Geschäftsanteils oder eines Teiles davon an dem Veräußerungserlös zu beteiligen. Dementsprechend sollte die D in Abstimmung mit W gesonderte Vereinbarungen mit den betreffenden Mitarbeitern abschließen.
- 7 In den Jahren 2000 und 2001 erwarb die B sämtliche Geschäftsanteile der A, deren Firma anschließend in ... GmbH geändert wurde.
- 8 Mit Schreiben von Januar 2002 übersandte W dem Kläger eine "Schlussrechnung für die Unterbeteiligung an der ... GmbH". Hierin nahm er Bezug auf eine Anfang 1999 dem Kläger persönlich im Rahmen des "... Beteiligungsprogramms" eingeräumte Beteiligung und erwähnte die zwischenzeitliche Übertragung der Anteile der A an die D sowie den Umstand, dass der bei "Zusage der Unterbeteiligung geplante Börsengang" nicht realisiert worden sei. Die Schlussrechnung enthält u.a. Angaben zu einer "Unterbeteiligung" des Klägers in Höhe von ... %, einen Kaufpreis von ... DM zuzüglich Zinsen sowie einen anteiligen Veräußerungspreis von ... DM zuzüglich Habenzinsen in Höhe von ... DM für den Zeitraum Juli 2001 bis Dezember 2001. Unter Berücksichtigung eines bereits gezahlten Betrags von ... DM ergab sich danach ein restlicher Zahlungsanspruch des Klägers in Höhe von ... DM (... €).
- 9 Die D überwies dem Kläger im Jahr 2001 ... DM und im Jahr 2002 ... € auf dessen Konto.
- 10 In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre erklärten die Kläger lediglich Zinsen in Höhe von ... DM.
- 11 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger zunächst erklärungskonform.
- 12 Im Rahmen einer Betriebs- und Steuerfahndungsprüfung erlangte das FA Kenntnis von den Zahlungen der D.
- 13 Die Kläger legten im Laufe der Prüfung einen auf Dezember 2000 datierten Letter of Understanding zwischen W und dem Kläger vor, in dem u.a. ausgeführt wird, dass durch die Veränderung der Mehrheitsverhältnisse bei der A deren Börsengang entfallende und die ab 1998 zugesagten Unterbeteiligungen nicht in Aktien umgewandelt werden könnten. Die Anteile an der A halte nun die D. Der Unterbeteiligungsanteil des Klägers betrage weiterhin ... %. Der Kaufpreis sei damals auf der Basis des Gesamtfirmenwerts von ... DM mit ... DM vereinbart und bis zur ersten Wertschöpfung (Dividenden und eventuelle Veräußerungserlöse) verzinslich gestundet worden. Zur Detaillierung solle noch ein separater Unterbeteiligungsvertrag geschlossen werden.
- 14 Daneben legten die Kläger einen auf Januar 2001 datierten Unterbeteiligungsvertrag zwischen dem Kläger, der D und W vor.
- 15 Das FA erfasste die Zahlungen der D entsprechend ihres Zuflusses als Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit und erließ nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre.
- 16 Mit der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage wandten sich die Kläger gegen den Ansatz der von der D geleisteten Zahlungen als zusätzliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab.
- 17 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 18 Sie beantragen,
das Urteil des FG Hamburg vom 08.12.2014 - 1 K 232/11 und die Einkommensteueränderungsbescheide für 2001 und 2002 vom 20.12.2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.10.2011 aufzuheben.
- 19 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist unbegründet. Sie ist deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die streitigen Zahlungen an den Kläger zu Recht dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in den Streitjahren zugeordnet.
- 21** 1. a) Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG --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).
- 22** b) Bezüge oder Vorteile werden für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst worden 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 (Senatsurteile vom 18.12.2008 - VI R 49/06, BFHE 224, 103, BStBl II 2009, 820, und vom 18.10.2012 - VI R 64/11, BFHE 239, 270, BStBl II 2015, 184, jeweils m.w.N.).
- 23** c) Arbeitslohn kann auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn diese 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 (Senatsurteile in BFHE 224, 103, BStBl II 2009, 820, und in BFHE 239, 270, BStBl II 2015, 184).
- 24** d) Kein Arbeitslohn liegt vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird (Senatsurteile vom 22.03.1985 - VI R 170/82, BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529; vom 01.02.2007 - VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898; vom 19.06.2008 - VI R 4/05, BFHE 222, 353, BStBl II 2008, 826, und vom 17.06.2009 - VI R 69/06, BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69). Vorteile sind durch vom Arbeitsverhältnis unabhängige und eigenständige Sonderrechtsbeziehungen veranlasst, wenn ihnen andere Erwerbsgrundlagen als die Nutzung der eigenen Arbeitskraft des Arbeitnehmers zugrunde liegen. In Betracht kommen hier beispielsweise entgeltlich übertragene oder auf Zeit überlassene Sachen oder Rechte oder auch Kapitalbeteiligungen (Senatsurteil in BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69).
- 25** e) Die Beantwortung der Frage, ob eine Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst ist oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen 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 Einzelfalls entschieden werden (Senatsurteile in BFH/NV 2007, 898; vom 20.11.2008 - VI R 25/05, BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382, und in BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69). 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.01.2013 - VIII R 22/10, BFHE 240, 195, BStBl II 2013, 526).
- 26** 2. Bei Heranziehung dieser Grundsätze ist die Würdigung des FG, die streitigen Zahlungen seien in den Streitjahren den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 27** Denn das FG ist ohne Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze zu dem Schluss gelangt, dass W dem Kläger im Jahr 1999 nur ein schuldrechtliches Versprechen auf Teilhabe am Erlös aus einer späteren Veräußerung der ihm gehörenden Geschäftsanteile der A und keine Unterbeteiligung an diesen Geschäftsanteilen eingeräumt hat. Davon

ausgehend hat es zu Recht die Zahlungen der D an den Kläger in den Jahren der Zuflüsse als Arbeitslohn des Klägers behandelt.

- 28** a) Die Vorinstanz hat sich dabei zunächst auf das Vorbringen des Klägers und die Zeugeneinvernahme des W gestützt. Danach hatten W und der Kläger im Jahr 1999 vereinbart, dass der Kläger am künftigen Erlös aus der Veräußerung der A mit ... % gegen eine verzinlich gestundete sogenannte Kaufpreisverpflichtung von ... DM teilhaben werde. Die Würdigung dieser Vereinbarung als bloßes auf die Zukunft gerichtetes Zahlungsverprechen ist möglich und aufgrund der vorliegenden Gesamtumstände auch naheliegend.
- 29** Der Vereinbarung lässt sich, anders als der Kläger meint, nicht entnehmen, dass W ihm eine Unterbeteiligung an seinen Geschäftsanteilen an der A eingeräumt hat. Dagegen spricht bereits, dass W ungeachtet der behaupteten Unterbeteiligung des Klägers ohne dessen Mitwirkung bzw. ohne Mitwirkung der anderen Arbeitnehmer, denen ebenfalls Unterbeteiligungen eingeräumt worden sein sollen, über seinen Geschäftsanteil der A verfügen und diesen zunächst in die D einbringen und später veräußern konnte.
- 30** Gegen die Einräumung einer Unterbeteiligung an dem Geschäftsanteil des W an der A im Jahr 1999 spricht des Weiteren, dass für das zu diesem Zeitpunkt angedachte Mitarbeiter-Beteiligungsmodell und damit auch für eine evtl. beabsichtigte Unterbeteiligung der Geschäftsanteil an der A in Höhe von ... DM verwendet werden sollte, der von der C treuhänderisch für den W gehalten wurde. Der Treuhandvertrag mit der C wurde erst im September 2000 aufgehoben und der treuhänderisch gehaltene Geschäftsanteil an der A im Nennbetrag von ... DM auf W (zurück)übertragen. Auch heißt es in dem Vertrag ausdrücklich, dass die mit dem Treuhandvertrag ursprünglich beabsichtigte Beteiligung von Mitarbeitern der A und der mit ihr verbundenen Unternehmen nunmehr über eine anderweitige Gestaltung in gesonderten Vereinbarungen geregelt werde. Angesichts dessen ist nicht nachvollziehbar, dass dem Kläger bereits im Jahr 1999 eine Unterbeteiligung an einem Geschäftsanteil des W an der A eingeräumt worden sein soll.
- 31** Gegen die Vereinbarung einer Unterbeteiligung an dem Geschäftsanteil des W spricht weiterhin, dass der Umfang des Geschäftsanteils, an dem dem Kläger eine Unterbeteiligung eingeräumt worden sein soll, zu keiner Zeit näher konkretisiert wurde. Zwar habe der Kläger mit ... % an dem Unternehmenswert der A, der unter Anwendung des Stuttgarter Verfahrens im Jahr 1999 ... DM betragen haben soll, beteiligt werden sollen. Durch diese Rechengröße wird aber kein Geschäftsanteil bezeichnet, an dem eine Unterbeteiligung eingeräumt wurde. Zudem hielt die C, wie dargelegt, einen Geschäftsanteil in Höhe von ... DM treuhänderisch für W. Hätte dem Kläger daher bereits im Jahr 1999 eine Unterbeteiligung eingeräumt werden sollen, die einen anteiligen Unternehmenswert in Höhe von ... DM an der A abbildete, hätte es einer Vereinbarung bedurft, in welcher Höhe eine Unterbeteiligung am Geschäftsanteil des W und/oder am treuhänderisch gehaltenen Geschäftsanteil der C eingeräumt wird.
- 32** Das FG ist ebenfalls ohne Verstoß gegen die Denkgesetze zu der Würdigung gelangt, dass die verzinlich geschuldete sogenannte Kaufpreisverpflichtung keine Gegenleistung für den Erwerb einer Unterbeteiligung darstellt. Anders als die Kläger in der mündlichen Verhandlung vorgetragen haben, ist das FG nicht von dem Vorliegen einer verbindlich vereinbarten Gegenleistung --hier in Form einer Kaufpreiszahlung-- ausgegangen, bezüglich der ein Zahlungsrisiko des Klägers nicht bestanden habe. Ungeachtet der sprachlichen Ungenauigkeiten in dem Urteil hat das FG diese (wörtlich zitiert) sogenannte Kaufpreisverpflichtung als einen Berechnungsposten beurteilt, mit dem sichergestellt werden sollte, dass der Kläger nur insoweit an einem zukünftigen Veräußerungserlös der Geschäftsanteile der A teilhaben sollte, als dieser den Unternehmenswert (von ... DM) überstieg. Diese Würdigung ist angesichts aller Umstände des konkreten Einzelfalls jedenfalls möglich und daher für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend. Hierfür spricht auch nicht zuletzt der Umstand, dass der Kläger mit dem bis dahin gestundeten Kaufpreis erst im Rahmen der von der D erteilten Schlussrechnung belastet worden ist und alle Beteiligten schon zum Zeitpunkt der Vereinbarung angesichts der Boomzeiten des sogenannten Neuen Marktes von einem den damaligen Unternehmenswert deutlich übersteigenden Veräußerungserlös ausgehen konnten.
- 33** Schließlich steht der in sich schlüssigen und nachvollziehbaren Sachverhaltswürdigung des FG auch nicht der Unterbeteiligungsvertrag von Januar 2001 entgegen. Denn dieser Vertrag sollte, was der Klägervertreter in der mündlichen Verhandlung bestätigte, lediglich nachträglich die im Jahr 1999 getroffenen mündlichen Vereinbarungen zwischen dem Kläger, W und der D dokumentieren. Einen eigenständigen Regelungsgehalt besitzt diese Vereinbarung nicht.
- 34** b) Nach den weiteren Feststellungen des FG wollte W den Kläger ebenso wie die anderen Mitarbeiter mit dem Versprechen, an den künftigen Wertsteigerungen des Unternehmens teilzuhaben, an die A binden, sie zur

Fortsetzung der erfolgreichen Tätigkeit bewegen und damit den Wert des Unternehmens nachhaltig sichern. Angesichts dessen ist auch die Würdigung des FG, die Erlösbeteiligung des Klägers sei ausschließlich vor dem Hintergrund seines Arbeitsverhältnisses und des Interesses der A selbst an der Bindung der Führungskräfte an das Unternehmen verständlich, naheliegend und nachvollziehbar.

- 35** c) Der Einordnung der Zahlungen als Arbeitslohn steht auch nicht entgegen, dass der Kläger sie nicht von seinem Arbeitgeber, sondern von einem Dritten --der D-- erhalten hatte. Denn die zuvor dargelegten, mit den Zahlungen verfolgten Ziele stehen im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis des Klägers, sodass sich die Zahlungen für ihn als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellten. Zudem war W Alleingesellschafter der D.
- 36** d) Folgerichtig hat das FG die streitigen Zahlungen in den Streitjahren als Arbeitslohn erfasst.
- 37** 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 (Senatsurteile in BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382, und vom 23.06.2005 - VI R 124/99, BFHE 209, 549, BStBl II 2005, 766, jeweils m.w.N.). Nichts anderes gilt bei der im Streitfall vorliegenden Leistung eines Dritten.
- 38** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de