

# Beschluss vom 30. Juli 2010, VI B 109/09

**Steuerliche Qualifikation der Zahlung einer Gesellschaft an ihren Vorstand für eine zugesagte, aber nicht vollzogene Unternehmensbeteiligung - Der Tatsacheninstanz obliegende Gesamtwürdigung - Keine umfassende Erörterungspflicht des FG**

BFH VI. Senat

GG Art 103, FGO § 118 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 116, FGO § 96 Abs 2, FGO § 76 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, EStG § 18, EStG § 19

vorgehend FG Hamburg, 13. Juli 2009, Az: 3 K 197/08

## Leitsätze

NV: Ob die Zahlung einer Gesellschaft an eines ihrer Vorstandsmitglieder für eine vor dessen Bestellung zugesagte, aber später nicht realisierte Unternehmensbeteiligung Arbeitslohn, Einnahme aus selbständiger Tätigkeit oder dem nichtsteuerbaren Bereich zuzuordnen ist, ist von der Tatsacheninstanz im Rahmen einer Gesamtwürdigung festzustellen .

## Tatbestand

**1** I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger), zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Ehegatten, begehrten im finanzgerichtlichen Verfahren erfolglos eine vom Kläger erhaltene Zahlung in Höhe von 300.000 € als nichtsteuerbare Einnahme zu behandeln. Diesen als "Schadensersatzzahlung" bezeichneten Betrag erhielt der Kläger dafür, dass ihm eine zugesagte Beteiligung in Höhe von 10 % am Stammkapital der D-AG zum Nennwert von 50.000 DM letztlich nicht eingeräumt wurde. Ungefähr einen Monat nach der Zusage über die Unternehmensbeteiligung schloss der Kläger einen Anstellungsvertrag für seine später erfolgte Bestellung zum Vorstand der D-AG. Zuvor war der Kläger, ohne schriftliche Vereinbarung, als selbständiger Berater für die D-AG tätig. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) behandelte die 300.000 € als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass nach einer Gesamtwürdigung unter Einbeziehung einer Beweisaufnahme ein Zusammenhang zwischen der Schadensersatzzahlung und dem Dienstverhältnis als Vorstand der D-AG bestehe. Zudem sei die Klage auch für den Fall unbegründet, dass die Zahlung für die Dienste des Klägers als Berater erfolgt sei. Dann würden Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen. Eine Steuerbarkeit liege damit in jedem Fall vor, da eine bloße Kapitaleinwerbung auszuschließen sei. Das FG ließ die Revision nicht zu.

## Entscheidungsgründe

- 2** II. Es kann dahinstehen, ob die Beschwerde den Begründungs- und Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) entspricht. Die Beschwerde ist jedenfalls unbegründet, weil die geltend gemachten Revisionszulassungsgründe nicht vorliegen. Die Vorentscheidung beruht weder auf einem Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO noch kommt ihr grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu.
- 3** 1. Eine schlüssige Rüge, das FG habe gegen seine Verpflichtung zur Sachverhaltsermittlung verstoßen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), erfordert die Darlegung, zu welchen konkreten Tatsachen weitere Ermittlungen geboten gewesen wären, welche Beweise zu welchem Beweisthema das FG hätte erheben müssen, dass Tatsachen vorgetragen waren, aus denen sich dem FG die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen auch ohne einen entsprechenden Beweisantrag hätte aufdrängen müssen, welches Ergebnis die zusätzliche Erhebung von Beweisen aller Voraussicht nach gehabt hätte und inwieweit die unterlassene Beweiserhebung oder Ermittlungsmaßnahme zu einer anderen Entscheidung des FG hätte führen können (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Februar 1988 I R 143/84, BFHE 152, 500, BStBl II 1988, 819, unter II.1. der Gründe; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., §

120 Rz 70, m.w.N.). Außerdem muss vorgetragen werden, dass der Verstoß in der Vorinstanz gerügt wurde oder weshalb eine derartige Rüge nicht möglich war (Gräber/ Ruban, a.a.O., § 120 Rz 70 i.V.m. Rz 67, m.w.N.).

- 4 a) Mit der Rüge, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt, weil es keine weiteren Ermittlungen zur möglichen Zeitabstimmung zwischen dem Beteiligungsangebot und dem Anstellungsvertrag getroffen habe, wird zwar ein Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend gemacht. Es ist bereits zweifelhaft, ob dies den Anforderungen der Vorschrift genügt. Jedenfalls haben die Kläger ihr Rügerecht verloren. Aus den Protokollen des FG vom 9. Juni 2009 und 14. Juli 2009 ergibt sich weder, dass der fachkundige Kläger in der mündlichen Verhandlung überhaupt Beweisanträge gestellt hat, noch, dass er das Übergehen von Beweisanträgen gerügt hat. Angesichts der feststehenden Daten vermag der Senat auch nicht zu erkennen, inwieweit sich dem FG eine weitere Beweiserhebung über die mögliche zeitliche Abfolge hätte aufdrängen müssen.
- 5 b) Soweit die Kläger eine unzureichende Sachaufklärung durch das FG rügen, weil dieses nicht die Struktur der D-AG als Fondsgesellschaft weiter aufgeklärt habe, hat die Beschwerde ebenfalls keinen Erfolg. Zum einen wussten die Kläger nach der ersten mündlichen Verhandlung, dass das FG die Art der Kapitalbeteiligung --Aktionär oder atypisch stiller Gesellschafter-- als wichtigen Umstand in die Gesamtabwägung einbeziehen würde. Trotzdem haben die Kläger keinen konkreten Beweisantrag zur Wertermittlung der Beteiligungen gestellt. Zum anderen ist für den beschließenden Senat nicht erkennbar, aus welchem Grund das FG die Struktur hätte ermitteln sollen. In den Urteilsgründen hat das FG lediglich auf die Art und nicht auf den Wert der Kapitalbeteiligung abgestellt und darauf, welchem Personenkreis welche Beteiligungsart angeboten worden ist. An dem gesellschaftsrechtlichen Unterschied zwischen einem Aktionär und einem atypisch stillen Gesellschafter hätte sich nichts geändert, wenn die Beteiligung des Klägers deutlich weniger wert gewesen wäre als die eines atypisch stillen Gesellschafters.
- 6 c) Letztlich sieht der Senat auch keinen revisionsrechtlich beachtlichen Verfahrensfehler in der Beweiswürdigung des FG in Bezug auf die Zeugenvernehmungen. Soweit die Kläger rügen, dass das FG die Angaben des Zeugen X für glaubhaft und die des Zeugen Y für widersprüchlich gehalten habe, legen sie keinen Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO dar, weil die Grundsätze der Beweiswürdigung dem materiellen Recht zuzuordnen sind (vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz. 82 f.). Mit den geltend gemachten Zweifeln an der Glaubwürdigkeit des Zeugen X wendet sich die Beschwerde gegen die materielle Richtigkeit der Entscheidung des FG. Dies kann jedoch nicht zur Zulassung der Revision führen, weil damit kein Zulassungsgrund gemäß § 115 Abs. 2 FGO dargetan wird (vgl. BFH-Beschluss vom 4. Juli 2002 IX B 169/01, BFH/NV 2002, 1476, m.w.N.).
- 7 d) Soweit die Kläger geltend machen, dass das FG die vom Kläger im Vorfeld des Beteiligungsangebots geplante anwaltliche selbständige Tätigkeit samt Anwaltszulassung nicht ausreichend gewürdigt habe, ist der Sache nach der Tatbestand des finanzgerichtlichen Urteils betroffen (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Januar 2005 VIII B 93/03, BFH/NV 2005, 894). Die Richtigkeit und Vollständigkeit des Tatbestandes ist im Rahmen eines Tatbestandsberichtigungsantrags nach § 108 FGO geltend zu machen. Soweit die Kläger die Tatsachenwürdigung des FG beanstanden, machen sie keinen Verfahrensfehler, sondern einen die Zulassung nicht rechtfertigenden materiell-rechtlichen Fehler geltend (BFH-Beschluss vom 9. Juli 2009 XI B 105/08, Zeitschrift für Steuern & Recht 2009, R 863). Im Übrigen ist dieser Zulassungsgrund erst nach Ablauf der Begründungsfrist (s. § 116 Abs. 3 FGO) vorgetragen worden. Er kann daher nicht mehr berücksichtigt werden (vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 22).
- 8 2. Zu Unrecht rügen die Kläger weiterhin, das angefochtene Urteil sei eine Überraschungsentscheidung, weil es unter Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) ohne ausdrücklichen Hinweis auf die beabsichtigte Verwendung bestimmter Indizien ergangen sei. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH liegt eine Überraschungsentscheidung und damit ein Verstoß gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör vor, wenn das Gericht seine Entscheidung auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht rechnen musste (BFH-Beschluss vom 7. Dezember 2005 I B 90/05, BFH/NV 2006, 601, m.w.N.). Der Anspruch auf rechtliches Gehör und die richterliche Hinweispflicht des § 76 Abs. 2 FGO verlangen jedoch nicht, dass das Gericht die maßgebenden Rechtsfragen mit den Beteiligten umfassend erörtert oder sogar die einzelnen für die Entscheidung erheblichen (rechtlichen oder tatsächlichen) Gesichtspunkte im Voraus andeutet (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2006, 601; vom 7. Februar 2007 X B 105/06, BFH/NV 2007, 962).
- 9 Die von den Klägern erhobene Gehörsrüge rechtfertigt die Zulassung der Revision nicht. Das FG hat ausweislich des Protokolls über die mündliche Verhandlung vom 9. Juni 2009 S. 4 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sowohl die

zeitliche Nähe zwischen dem Beteiligungsangebot und dem Anstellungsvertrag als auch die Tatsache, dass die bloßen Kapitalgeber nur als atypisch stille Gesellschafter beteiligt wurden, sowie die Tatsache, dass Herr Z als weiterem Vorstand das gleiche Beteiligungsangebot zur selben Zeit unterbreitet worden ist, Gesichtspunkte sind, die für die Annahme von Arbeitslohn sprechen.

- 10** 3. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung. Grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalles maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt, d.h. wenn die Beantwortung der Rechtsfrage aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit und/oder Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 21. April 1999 I B 99/98, BFHE 188, 372, BStBl II 2000, 254; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 23, mit zahlreichen Nachweisen aus der Rechtsprechung des BFH). Die Rechtsfrage muss klärungsbedürftig (Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 28) und im Streitfall klärungsfähig sein (Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 30). An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es, wenn die Rechtsfrage bereits durch die Rechtsprechung des BFH hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH erforderlich machen (Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 28, m.w.N. aus der Rechtsprechung).
- 11** a) Für den Streitfall war die Frage entscheidend, ob die vom Kläger erhaltene Zahlung als Arbeitslohn oder als Einnahme aus selbständiger Tätigkeit oder als nichtsteuerbar zu qualifizieren war. Zu dieser Rechtsfrage hat sich der BFH in mehreren Urteilen hinreichend geäußert und Maßstäbe entwickelt, die eine Beurteilung dieser Rechtsfrage im Grundsätzlichen ermöglichen. Nach der Senatsrechtsprechung werden Vorteile "für" eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind. Dagegen liegt u.a. 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 (BFH-Urteile vom 22. März 1985 VI R 170/82, BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529; vom 17. Juni 2009 VI R 69/06, BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69; vom 1. Februar 2007 VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898, jeweils m.w.N.). Danach kommt es bei der Abgrenzung zwischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einerseits und der nicht steuerbaren Sphäre sowie anderen Einkunftsarten andererseits auf eine Gesamtwürdigung aller Umstände an. Einzelne Gesichtspunkte, die für die Frage, ob der Vorteil für das Dienstverhältnis oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung gewährt wurde, wesentlich sind, hat der Senat in seinen Entscheidungen vom 23. Juni 2005 VI R 10/03 (BFHE 209, 559, BStBl II 2005, 770), vom 23. Juni 2005 VI R 124/99 (BFHE 209, 549, BStBl II 2005, 766), in BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69 herausgearbeitet.
- 12** Schon deshalb ist die grundsätzliche Bedeutung der von den Klägern aufgeworfenen Rechtsfrage zu verneinen. Die Tatsache, dass das Beteiligungsangebot zu einer Zeit unterbreitet wurde, als der Kläger noch nicht in einem Dienstverhältnis stand, ist zwar ein besonderer Umstand. Dieser ist jedoch, wie alle anderen vom FG festgestellten Tatsachen, Teil der gebotenen Gesamtbetrachtung.
- 13** b) Ebenfalls geklärt ist, dass die Gesamtwürdigung, ob ein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nichtsteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, in erster Linie der Tatsacheninstanz obliegt (BFH-Urteile vom 20. November 2008 VI R 25/05, BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382; in BFH/NV 2007, 898). Die Finanzgerichte und nicht der BFH haben sämtliche Umstände des Einzelfalles festzustellen und anhand der aufgestellten Grundsätze zu gewichten und gegeneinander abzuwägen. Die Tatsachenwürdigung durch das FG ist, wenn sie verfahrensrechtlich ordnungsgemäß durchgeführt wurde und nicht gegen Denkgesetze verstößt oder Erfahrungssätze verletzt, revisionsrechtlich bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Derartige Fehler in der Gesamtwürdigung sind nicht erkennbar. Das FG hat sämtliche Umstände in seiner Entscheidung gewürdigt und insbesondere das Ergebnis der Beweisaufnahme einbezogen.

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