Beschluss vom 26. Juni 2014, VI R 94/13

Verbilligter Erwerb einer Beteiligung als Arbeitslohn - Tatsache i.S. des § 173 AO

BFH VI. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 17, EStG § 8 Abs 1, EStG § 8 Abs 2 S 1, BewG § 11 Abs 2, AO § 173 Abs 1 Nr 1, EStG VZ 2008

vorgehend FG Düsseldorf, 07. August 2013, Az: 11 K 3681/12 E

Leitsätze

Der geldwerte Vorteil aus dem verbilligten Erwerb einer Beteiligung, der im Hinblick auf eine spätere Beschäftigung als Geschäftsführer gewährt wird, ist als Arbeitslohn zu berücksichtigen .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Differenz zwischen Kaufpreis und dem tatsächlichen Wert von GmbH-Anteilen als Arbeitslohn zu versteuern ist und der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 insoweit nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geändert werden konnte.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war bis zum Frühjahr 2008 (Streitjahr) als Kommunikations- und Motivationstrainer selbständig tätig. Mit notariellem Vertrag vom ... 2008 erwarb der Kläger von Herrn N 50 % der Anteile an der ... GmbH (GmbH). Der Kaufpreis betrug 73.397,35 €. Zugleich wurde der Kläger zum Geschäftsführer der GmbH bestellt. Die Parteien vereinbarten ein Rückerwerbsrecht. Danach kann Herr N vom Kaufvertrag zurücktreten und die Rückübertragung der GmbH-Anteile nebst der übertragenen Kapitalrücklage verlangen, wenn der Kläger in den nächsten sieben Jahren ohne Zustimmung über die Anteile verfügt oder in den nächsten sieben Jahren vor Herrn N verstirbt. Im Falle des Rücktritts ist der Kaufpreis zinslos zurückzuzahlen. Mit Schreiben vom ... 2008 wurde der notarielle Vertrag dahin ergänzt, dass alle bis zum Übertragungsstichtag erwirtschafteten und festgestellten Gewinne ausschließlich Herrn N zustünden; der Kläger folglich erst am Gewinn der GmbH ab dem Jahr 2008 teilhabe.

3 Die GmbH ist im Jahr 2006 neu gegründet worden. Mit Vertrag vom ... 2006 brachte Herr N rückwirkend zum 1. Januar 2006 sein Einzelunternehmen gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten zu Buchwerten ein. Sowohl für dieses Einzelunternehmen als auch für die nachfolgende GmbH war der Kläger seit ca. 2002/2003 selbständig tätig.

4 Der Kläger wurde mit Bescheid vom 28. Oktober 2009 für das Streitjahr erklärungsgemäß veranlagt. Der Steuerbescheid wurde bestandskräftig. Zum Veranlagungszeitpunkt lag dem Veranlagungsbezirk des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine nachrichtliche Mitteilung der für die GmbH zuständigen Körperschaftsteuerstelle vor, wonach der Kläger seit dem ... 2008 an der GmbH beteiligt sei. Die Kapitalgesellschaft habe ein Nennkapital von 25.000 €, der Anteil des Klägers betrage 12.500 € (50 %). 50 % der Kapitalrücklage (60.897,35 €) seien mitveräußert worden. Der Kaufpreis habe 73.397,35 € betragen.

5 Bei der GmbH fand in den Jahren 2010/2011 eine Betriebsprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 statt. Nach den hierbei getroffenen Feststellungen lag der zwischen dem Kläger und Herrn N vereinbarte Kaufpreis für die GmbH-Anteile zum Übertragungszeitpunkt unter dem tatsächlichen Wert der Geschäftsanteile. Den Unternehmenswert berechnete die Betriebsprüfung unter Berücksichtigung aller vom Kläger vorgebrachten Risiken auf 1.098.794 € und den dem Kläger durch den Erwerb der Anteile zugeflossenen Vorteil wie folgt:

Unternehmenswert	1.098.794 €
50 % Anteil	549.397 €
- Anschaffungskosten	73.397 €
zugeflossener Vorteil	476.000 €

7 Die Betriebsprüfung ging in Übereinstimmung mit dem Kläger davon aus, dass bei der Veräußerung der Geschäftsanteile sowie der Festlegung des Kaufpreises keine privaten Überlegungen eine Rolle gespielt hätten und somit eine Schenkung auszuschließen sei. Im Hinblick auf die Einlassung der GmbH, die Übertragung der Anteile sei erfolgt, um den Kläger langfristig als Mitarbeiter der Gesellschaft zu gewinnen und an das Unternehmen zu binden, behandelte die Betriebsprüfung den zugeflossenen Vorteil von 476.000 € als nachträgliche Einkünfte i.S. des § 15 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für die bisherige Tätigkeit des Klägers als Kommunikations- und Motivationstrainer.

8 Das FA schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ am 24. Mai 2012 einen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem es die Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb entsprechend erhöhte.

9 Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage hat das Finanzgericht (FG) teilweise stattgegeben. Das FA habe den bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid 2008 zu Recht nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert und die Einkünfte des Klägers um 476.000 € erhöht. Gleichwohl sei die Klage teilweise begründet. Denn das FA habe auf diese Einkünfte nicht den ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 EStG angewandt.

10 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

11 Er beantragt,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 8. August 2013 11 K 3681/12 E und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 24. Mai 2012 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 11. September 2012 aufzuheben.

12 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

14 Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass das FA den angefochtenen Einkommensteuerbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern durfte und der Vorteil des Klägers aus dem verbilligten Erwerb der GmbH-Anteile bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen ist.

15 1. Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit --wie im Streitfall-- Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen.

16 a) Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist insoweit alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestandes sein kann (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Februar 2013 IX R 24/12, BFHE 240, 265, BStBl II 2013, 484, m.w.N.). Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass der verbilligte Erwerb von GmbH-Anteilen eine Tatsache i.S. des § 173 AO sein kann. Denn ein solcher Lebensvorgang ist ein Tatbestandsmerkmal des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG, wenn der Vorteil dem (zukünftigen) Arbeitnehmer "für" seine Arbeitsleistung gewährt wird (vgl. Senatsurteil vom 7. Mai 2014 VI R 73/12, m.w.N., BFHE 245, 230).

17 b) Weiter ist das FG auf der Grundlage seiner Feststellungen zu dem Ergebnis gekommen, dass diese Tatsache dem FA nachträglich bekannt geworden ist und die ursprüngliche Unkenntnis der für den Kläger zuständigen Veranlagungsstelle nicht auf einer Verletzung der finanzbehördlichen Ermittlungspflicht beruht.

18 Hieran sieht sich der Senat revisionsrechtlich gebunden. Denn diese in erster Linie der Tatsacheninstanz obliegende Würdigung ist verfahrensrechtlich ordnungsgemäß durchgeführt worden und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze (vgl. § 118 Abs. 2 FGO; Senatsurteil vom 8. Dezember 2011 VI R 49/09, BFH/NV 2012, 692, m.w.N.).

19 2. Ebenfalls zutreffend hat das FG den Vorteil, den der Kläger aus dem Erwerb der GmbH-Anteile erzielt hat, bei dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt.

20 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, unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG). Diese Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) 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, vgl. zuletzt Urteil vom 28. Februar 2013 VI R 58/11, BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642, m.w.N.). Damit kann auch der verbilligte Erwerb einer Beteiligung (Senatsurteil vom 7. Mai 2014 VI R 73/12, m.w.N., BFHE 245, 230), etwa von GmbH-Anteilen, zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG führen, wenn der Vorteil hieraus dem Arbeitnehmer "für" seine Arbeitsleistung gewährt wird. Ob es sich dabei um sogenannte einbringungsgeborene Anteile nach § 21 des Umwandlungssteuergesetzes handelt, ist insoweit unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 12. Oktober 2011 I R 33/10, BFHE 235, 388, BStBl II 2012, 445).

21 b) Arbeitslohn kann nach der mittlerweile ständigen Rechtsprechung des erkennenden Senats (vgl. Urteile in BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642; vom 18. Oktober 2012 VI R 64/11, BFHE 239, 270, BFH/NV 2013, 131; vom 20. Mai 2010 VI R 41/09, BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022; jeweils m.w.N.) ausnahmsweise auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn sie 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.

22 c) 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.

23 d) Ob eine Zuwendung durch das (u.U. zukünftige) Dienstverhältnis (vgl. Senatsurteil vom 20. Mai 2005 VI R 12/08, BFHE 230, 136, BStBl II 2010, 1069) veranlasst und damit als Arbeitslohn zu beurteilen ist, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG; dies gilt auch für die Zuwendung durch einen oder an einen 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. Die persönlichen Auffassungen und Einschätzungen der an der Zuwendung Beteiligten sind insoweit unerheblich. Entscheidend sind die vorgefundenen objektiven Tatumstände, die vom FG als Tatsacheninstanz eigenständig zu würdigen sind (Senatsurteil in BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642, m.w.N.).

24 3. Nach diesen Grundsätzen hat das FG eine Gesamtwürdigung vorgenommen. Es gelangte dabei zu dem Ergebnis, dass der Vorteil des Klägers aus dem Erwerb der GmbH-Anteile Arbeitslohn sei. Das FG hat sich dabei im Wesentlichen auf den Vortrag des Klägers in der mündlichen Verhandlung gestützt, nach dem ihm Herr N die GmbH-Anteile zugewendet habe, damit er für die GmbH weiterhin tätig werde. Daraus hat das FG geschlossen, dass der Unterschiedsbetrag zwischen Kaufpreis und gemeinem Wert der Anteile dem Kläger vom Veräußerer und Mitgesellschafter Herrn N als Vorabvergütung für zukünftige der GmbH zu leistende Dienste gewährt worden sei.

Diese Würdigung verstößt weder gegen Denkgesetze noch Erfahrungssätze und ist revisionsrechtlich jedenfalls nicht zu beanstanden.

25 Sie wird auch von der Revision letztlich nicht substantiiert in Frage gestellt. Denn das Vorbringen, weder der Veräußerer noch der Kläger hätten bei der Veräußerung der GmbH-Anteile einen Zusammenhang mit einem bestehenden oder künftigen Beschäftigungsverhältnis gesehen, sondern lediglich die Möglichkeit einer positiven Entwicklung und die Wertsteigerung der Anteile im Blick gehabt, zielt auf die persönlichen Auffassungen und Einschätzungen der an der Zuwendung Beteiligten. Derartige Einwendungen sind jedoch unerheblich. Hierauf hat schon das FG zu Recht in dem angefochtenen Urteil hingewiesen. Denn auf die subjektive Einschätzung der Beteiligten, wonach die Zahlung nicht im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehe, kommt es nicht an. Entscheidend sind vielmehr die vorgefundenen objektiven Tatumstände (Senatsurteil in BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642).

26 4. Schließlich ist auch der Ansatz des dem Kläger mit Übertragung der GmbH-Anteile zugeflossenen (zur Unerheblichkeit schuldrechtlicher Verfügungsbeschränkungen vgl. Senatsurteil vom 30. Juni 2011 VI R 37/09, BFHE 234, 187, BStBl II 2011, 923) geldwerten Vorteils der Höhe nach revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

27 Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sind Einnahmen, die --wie vorliegend-- nicht in Geld bestehen, mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten Endpreis am Abgabeort und damit mit dem gemeinen Wert (§ 11 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes --BewG--) anzusetzen (vgl. Senatsurteil vom 7. Mai 2014 VI R 73/12, BFHE 245, 230). Dieser ist nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu schätzen, sofern sich dieser --wie im Streitfall-- nicht aus Vorverkäufen --dies verkennt die Revision-- unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, ableiten lässt.

28 Der von der Betriebsprüfung gefundene gemeine Wert der vom Kläger erworbenen Beteiligung ist zwischen den Beteiligten --auch im Revisionsverfahren-- unstreitig. Er betrug zum Erwerbszeitpunkt 549.397 €. Diesen haben FA und FG um den Kaufpreis in Höhe von 73.397 € vermindert und damit den geldwerten Vorteil des Klägers aus dem verbilligten Erwerb der GmbH-Anteile zutreffend mit 476.000 € bemessen. Ein teilweise unentgeltlicher Erwerb i.S. des § 17 EStG ist hierin nicht zu erblicken. Der Kläger hat für die streitigen Anteile eine gleichwertige Gegenleistung erbracht. Denn er hat für die Beteiligung nicht nur den Kaufpreis in Höhe von 73.397 € aufgewendet, sondern auch Dienste in Höhe des geldwerten Vorteils aus dem verbilligten Erwerb der GmbH-Anteile und damit in Höhe von 476.000 € geleistet.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de