

Urteil vom 21. Oktober 2025, VIII R 13/23

Zur Besteuerung der laufenden Einnahmen aus einer Mitarbeiterbeteiligung

ECLI:DE:BFH:2025:U.211025.VIIIR13.23.0

BFH VIII. Senat

AO § 180 Abs 3 S 1 Nr 2, AO § 180 Abs 3 S 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 4, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 06. Oktober 2022, Az: 12 K 1692/20

Leitsätze

1. Ein Fall von geringer Bedeutung im Sinne des § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung kann offensichtlich vorliegen, wenn das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich erklärt, dass es im Streitfall eine atypisch stille Beteiligung ausschließe und ein Feststellungsverfahren unter den gegebenen Umständen nicht für erforderlich halte.
2. Laufende Vergütungen aus einer typisch stillen Beteiligung des Arbeitnehmers am Arbeitgeber-Unternehmen, die auf diesem Sonderrechtsverhältnis beruhen, unterliegen, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes erfüllt sind, ausschließlich der Besteuerung nach dieser Vorschrift.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 06.10.2022 - 12 K 1692/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die verheirateten Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden in den Jahren 2013 bis 2016 (Streitjahre) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war seit 19xx als ... bei der A GmbH (GmbH) angestellt und erzielte aus dieser Tätigkeit in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Er war als Bereichsleiter ... bei der GmbH tätig und als Prokurst berechtigt, die GmbH gemeinsam mit einem anderen Geschäftsführer oder einem anderen Prokuristen zu vertreten.
- 2 Am 06.12.2010 schlossen der Kläger und die GmbH einen "Gesellschaftsvertrag einer typischen stillen Gesellschaft" mit dem nachfolgend auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

"Vorbemerkung

[...] Die Inhaberin bietet ausgesuchten, besonders wichtigen Mitarbeitern die Möglichkeit, sich als typisch stiller Gesellschafter für die Dauer ihrer Anstellung bei der Inhaberin zu beteiligen.

Durch Gesellschafterbeschluss der Inhaberin vom heutigen Tag wurde beschlossen, dass u.a. [der Kläger] als typisch stiller Gesellschafter am Unternehmen der Inhaberin beteiligt wird. [...]

§ 2 Einlage

Die Einlage des stillen Gesellschafters beträgt ... €. Sie ist sofort fällig und geht in das Vermögen der Inhaberin über.

Der stille Gesellschafter kann seine Einlage ganz oder teilweise durch Bareinzahlung, durch Stehenlassen von Tantieme- und sonstigen Vergütungsansprüchen und/oder durch Gutschrift der ihm künftig zufallenden Gewinnanteile leisten.

§ 3 Dauer, Geschäftsjahr

(1) Die stille Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit errichtet.

[...]

§ 4 Rechtsverhältnis zwischen Inhaberin und stillem Gesellschafter

(1) Der Inhaberin steht allein die Geschäftsführung des Unternehmens zu. Im Außenverhältnis ist sie alleinige Trägerin und Inhaberin des Unternehmens und wird durch die im Unternehmen geschlossenen Geschäfte allein berechtigt und verpflichtet.

(2) Der stille Gesellschafter ist am Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Inhaberin nach dem Verhältnis seiner stillen Einlage zum Gesamtkapital und nach Maßgabe der §§ 6 und 7 dieses Gesellschaftsvertrages beteiligt. Das Gesamtkapital ist die Summe aus dem Stammkapital der Inhaberin und dem Gesamtbetrag aller stillen Einlagen. Dem stillen Gesellschafter ist bekannt, dass die Inhaberin weitere stille Gesellschafter hat bzw. künftig aufnehmen wird. Alle stillen Einlagen sollen maximal 20 % des Gesamtkapitals betragen.

(3) Die Beteiligung des stillen Gesellschafters am Verlust ist auf die Höhe seiner Einlage begrenzt. Sofern auf den stillen Gesellschafter Verluste entfallen, die die Höhe seiner Einlage überschreiten, nimmt er jedoch an einem künftigen Gewinn nur insoweit teil, als seine Gewinnanteile nicht zum Ausgleich von Verlustanteilen der Vorjahre zu verwenden sind, die aufgrund der vorgenannten Verlustbegrenzung nicht von ihm, sondern von der Inhaberin zu tragen waren. Seine künftigen Gewinnanteile mindern sich damit um die Anteile an Verlusten, die er aufgrund der Verlustbegrenzung nicht zu tragen hatte.

(4) Am Wert des Unternehmens der Inhaberin ist der stille Gesellschafter nicht beteiligt.

(5) Der stille Gesellschafter erhält unverzüglich nach Fertigstellung den geprüften Jahresbericht der Inhaberin sowie den Prüfungsbericht des Abschlussprüfers. Dieser stellt für alle Parteien verbindlich das Ergebnis im Sinne des Abs. 2 fest.

[...]

§ 5 Beteiligungsverhältnis, Änderungen der Kapitalverhältnisse

(1) Das Gesamtkapital ist die Summe aus

- dem Stammkapital der Inhaberin und
- den Einlagen der typisch stillen Gesellschafter

Es beträgt derzeit, einschließlich Einlage von [dem Kläger],

insgesamt ... €.

(2) Im Rahmen der stillen Gesellschaftsverhältnisse werden von allen stillen Gesellschaftern zusammen insgesamt derzeit Kapitaleinlagen in Höhe von ... € zur Verfügung gestellt.

(3) Im Falle, dass durch Eintritt weiterer stiller Gesellschafter die Einlagen aller Gesellschafter insgesamt 20 % des Gesamtkapitals überschreiten, ist die Höhe der Gewinn- und Verlustbeteiligung angemessen neu festzusetzen.

(4) Ändert sich das haftende Kapital der Inhaberin und hat dies Auswirkungen auf die Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters, so ist dem stillen Gesellschafter Gelegenheit zu einer entsprechenden Änderung seiner Einlage zu geben. Macht der stille Gesellschafter von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch, so ist sein Gewinnanteil angemessen neu festzusetzen.

[...]

§ 8 Konten des stillen Gesellschafters, Entnahmen

- (1) Bei der Inhaberin wird für den stillen Gesellschafter ein Kapitalkonto, ein Darlehenskonto und ggf. ein Verlustsonderkonto geführt.
- a) Auf dem Kapitalkonto wird die Einlage des stillen Gesellschafters gebucht. Das Konto ist fest und unverzinslich.
 - b) Auf dem Darlehenskonto werden Gewinnanteile, soweit sie nicht dem Verlustsonderkonto gutzuschreiben sind, Zinsgutschriften und die Entnahmen gebucht. Die auf dem Darlehenskonto gutgeschriebenen Beträge sind jeweils mit zwei Prozentpunkten über dem Basiszinssatz der Deutschen Bundesbank pro Jahr zu verzinsen.
 - c) Auf dem Verlustsonderkonto werden Verlustanteile des stillen Gesellschafters gebucht. Die Gewinnanteile künftiger Jahre sind diesem Verlustsonderkonto solange gutzuschreiben, bis es ausgeglichen ist. Zinsen für die auf dem Verlustsonderkonto geführten Beträge werden nicht berechnet.

(2) Guthaben auf dem Darlehenskonto kann der stille Gesellschafter jederzeit entnehmen, soweit es sich nicht um eine die Inhaberin schädigende Entnahme handelt. Guthaben auf dem Kapitalkonto sind vor Beendigung der stillen Gesellschaft nicht entnahmefähig.

§ 9 Nichtübertragbarkeit der stillen Beteiligung

Die Übertragung oder Belastung der Beteiligung oder einzelner Rechte aus der Beteiligung sowie die Einräumung von Unterbeteiligungen ist nicht zulässig.

§ 10 Beendigung durch Kündigung

- (1) Die Inhaberin und der stille Gesellschafter können die stille Gesellschaft unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten auf das Ende eines Geschäftsjahres kündigen.
- (2) Das Recht jedes Vertragspartners, die stille Gesellschaft aus wichtigem Grund ohne Einhaltung einer Frist zu kündigen, bleibt unberührt.

[...]

§ 11 Beendigung aus sonstigen Gründen

Die stille Gesellschaft endet, ohne dass es einer Kündigung bedarf,

- a) mit der Rechtskraft des Beschlusses, durch den über das Vermögen der Inhaberin oder des stillen Gesellschafters das Insolvenzverfahren eröffnet oder mangels Masse abgelehnt wird;
- b) mit der Auflösung der Inhaberin;
- c) mit der Beendigung des Anstellungsverhältnisses des stillen Gesellschafters bei der Inhaberin;
- d) mit dem Tod des stillen Gesellschafters.

§ 12 Folgen der Beendigung, Auseinandersetzung

(1) Bei Beendigung der Gesellschaft erhält der stille Gesellschafter einen schuldrechtlichen Anspruch auf das Auseinandersetzungsguthaben. Dieses wird zum Bilanzstichtag (Abs. 2 und 3) berechnet aus dem Saldo aus der Summe seines Kapital- und seines Darlehenskontos und einem etwa bestehenden Verlustsonderkonto. Am Vermögen der Inhaberin, insbesondere an stillen Reserven und an einem Firmenwert der Inhaberin oder an Gewinnen bzw. Verlusten aus schwierigen Geschäften --soweit diese nicht bilanzierungsfähig sind-- ist der stille Gesellschafter nicht beteiligt. §§ 235 Abs. 2 und 3 HGB, 738 bis 740 BGB werden ausgeschlossen.

(2) ...

(3) ...

(4) Das Auseinandersetzungsguthaben wird dem stillen Gesellschafter unverzüglich nach Fertigstellung des letzten maßgeblichen geprüften Jahresabschlusses ausbezahlt. Der stille Gesellschafter kann für seine Abfindung keine Sicherstellung verlangen."

- 3 Die Jahresergebnisse der GmbH und die Ergebnisbeteiligung des Klägers entwickelten sich vor und nach der Begründung der stillen Beteiligung folgendermaßen:

Jahr	Jahresergebnis GmbH in €	Gesamteinlage Kläger in €	Ergebnisanteil Kläger in €	Verhältnis Ergebnisanteil zu Jahresergebnis in %	Verhältnis Ergebnisanteil zu Einlage in %
2007	./. ...	--	--	--	--
2008	./. ...	--	--	--	--
2009	./. ...	--	--	--	--
2010	./. ...	--	--	--	--
2011	2,24	226,24
2012	2,00	380,22
2013	2,00	465,00
2014	2,00	410,17
2015	2,47	480,42
2016	././. ...	2,48	./. 400,82
2017	2,05	266,65
2018	2,50	49,97

- 4 Die Ergebnisanteile flossen dem Kläger jeweils im nachfolgenden Kalenderjahr zu. Die GmbH behandelte sie steuerlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen und behielt Kapitalertragsteuer sowie Solidaritätszuschlag ein. In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre gaben die Kläger die Ergebnisanteile aus der stillen Beteiligung nicht an. Im Zusammenhang mit der GmbH erklärten sie lediglich Kapitalerträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben, in Höhe von ... € (2013), ... € (2014), ... € (2015) und ... € (2016) und verwiesen in der Anlage zur jeweiligen Einkommensteuererklärung insoweit auf eine Steuerbescheinigung der GmbH. Für das Jahr 2014 stellten die Kläger einen Antrag auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger zunächst erklärungsgemäß mit Einkommensteuerbescheiden vom 23.09.2014 (2013), vom 30.07.2015 (2014), vom 24.06.2016 (2015) und vom 17.08.2017 (2016).
- 6 Im Anschluss an eine bei der GmbH durchgeführte Lohnsteuer-Außenprüfung gelangte das FA zu der Auffassung, dass es sich bei den Ergebnisanteilen des Klägers aus der stillen Beteiligung an der GmbH nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handele. Das FA änderte die Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) jeweils durch Bescheid vom 10.04.2019 und erhöhte die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entsprechend. Die rechtzeitig erhobenen Einsprüche der Kläger wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 08.06.2020 als unbegründet zurück.
- 7 Die dagegen gerichtete Klage hatte aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 533 mitgeteilten Gründen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre vom 10.04.2019 und die Einspruchsentscheidung vom 08.06.2020 aufgehoben. Der Kläger habe die Einnahmen aus der stillen Beteiligung nicht als atypisch stiller Gesellschafter im Rahmen einer Mitunternehmerschaft erzielt, weshalb die Gewinnanteile

bei ihm nicht zu gewerblichen Einkünften gemäß § 20 Abs. 8 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG geführt hätten. Die Gewinnanteile seien als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG und nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG zu qualifizieren. Unter Berücksichtigung aller Umstände des Streitfalls seien die dem Kläger zugeflossenen Gewinnanteile nicht durch sein Arbeitsverhältnis veranlasst, sondern hätten ihre Ursache in der Kapitalbeteiligung des Klägers, die als Sonderrechtsverhältnis unabhängig von dessen Arbeitsverhältnis bestehe.

- 8 Mit der Revision rügt das FA eine Verletzung materiellen Bundesrechts.
- 9 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 06.10.2022 - 12 K 1692/20 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 In der mündlichen Verhandlung haben die Vertreter des FA auf eine Frage der Senatsvorsitzenden hin das mögliche Bestehen einer atypisch stillen Beteiligung des Klägers ausdrücklich verneint und erklärt, dass im Streitfall eine atypisch stille Beteiligung ausgeschlossen und ein Feststellungsverfahren unter den gegebenen Umständen nicht für erforderlich gehalten werde.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 13 1. Das FG hat im Ergebnis zutreffend erkannt, dass die Gewinnanteile des Klägers aus dessen stiller Beteiligung am Unternehmen der GmbH gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu den Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen gehören und weder zu gewerblichen Einkünften gemäß § 20 Abs. 8 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führen noch Arbeitslohn im Sinne von § 19 EStG sind.
- 14 a) Eine Aufhebung des Urteils des FG wegen eines Verstoßes gegen die Grundordnung des Verfahrens, in deren Folge die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen wäre, kommt nicht in Betracht. Es bestand keine Veranlassung, das Verfahren über die Rechtmäßigkeit der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre gemäß § 74 FGO auszusetzen, um den --gegebenenfalls negativen-- Abschluss eines Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte abzuwarten. Es bedarf nicht der Klärung in einem gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren, ob sich der Kläger (als Gesamtprokurst und Bereichsleiter ...) atypisch still an der GmbH beteiligt hat, da es sich offensichtlich um einen Fall von geringer Bedeutung handelt.
- 15 Nach § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 1 AO gilt § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO nicht, wenn es sich um einen Fall von geringer Bedeutung handelt. Die Einkünfte, an denen mehrere Personen beteiligt sind, denen die Einkünfte steuerlich zugerechnet werden, müssen dann nicht gesondert festgestellt werden. Die Klärung der Frage, ob ein Fall von geringer Bedeutung vorliegt, ist aber grundsätzlich dem Feststellungsverfahren vorbehalten (Brandis in Tipke/Kruse, § 180 AO Rz 49). Grundsätzlich muss deshalb ein Feststellungsverfahren auch dann durchgeführt werden, wenn ein Fall von geringer Bedeutung in Betracht kommt. Ausnahmsweise kann von der Durchführung des Feststellungsverfahrens und dem Erlass eines negativen Feststellungsbescheids abgesehen werden, wenn die Voraussetzungen des § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO offensichtlich vorliegen (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31.10.1991 - X B 69/91, BFH/NV 1992, 289, unter 3. [Rz 15, 17]). So liegt der Streitfall. Das FA hat in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich erklärt, dass es im Streitfall eine atypisch stille Beteiligung ausschließe und ein Feststellungsverfahren unter den gegebenen Umständen nicht für erforderlich halte. Diese Meinungsäußerung des FA ist angesichts des Umstands, dass ungeachtet der Gesamtprokura und Bereichsleitung keiner der Beteiligten im Streitfall Anhaltspunkte für einen rechtlich abgesicherten, nicht unerheblichen Entscheidungsspielraum und Einflussmöglichkeiten des Klägers auf grundsätzliche Fragen der Geschäftsleitung des Arbeitgeber-Unternehmens erkennen kann (zu diesem Maßstab BFH-Urteil vom 12.04.2021 - VIII R 46/18, BFHE 273, 22, BStBl II 2021, 614, Rz 23, 27), für die Annahme eines Falls von geringer Bedeutung ausreichend.
- 16 b) Der Kläger hat in den Streitjahren aus der typisch stillen Beteiligung an der GmbH Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG erzielt.

- 17** Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter, es sei denn, dass der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist. Letzteres ist nicht der Fall. Der Kläger und die GmbH haben im Jahr 2010 die Begründung einer typisch stillen Beteiligung vereinbart. An der zivilrechtlichen Wirksamkeit und tatsächlichen Durchführung des stillen Gesellschaftsverhältnisses bestehen nach den Feststellungen des FG keine Zweifel. Das stille Gesellschaftsverhältnis war dem Kläger auch steuerlich zuzurechnen. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit.
- 18** c) Die dem Kläger in den Streitjahren zugeflossenen Gewinnanteile sind daneben weder ganz noch teilweise den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG zuzuordnen, da sie allein durch das Sonderrechtsverhältnis der typisch stillen Beteiligung des Klägers am Unternehmen der GmbH veranlasst sind.
- 19** aa) Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen. Der für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zunächst erforderliche geldwerte Vorteil liegt insbesondere im Falle der Einräumung einer Beteiligung nicht in der Beteiligung selbst. Er besteht --soweit der Erwerb einer Mitarbeiterbeteiligung in Rede steht-- in der Verbilligung, also in dem Preisnachlass (BFH-Urteil vom 14.12.2023 - VI R 1/21, BFHE 283, 339, BStBl II 2024, 387, Rz 22, m.w.N.). Vorteile werden "für" eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind. Das ist der Fall, wenn der Vorteil mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird und sich die Leistung im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (BFH-Urteil vom 01.12.2020 - VIII R 40/18, BFHE 271, 493, BStBl II 2024, 384, Rz 22). Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG wird nach der gefestigten Rechtsprechung des VI. Senats des BFH hingegen nicht erzielt, wenn eine Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird (BFH-Urteile vom 01.09.2016 - VI R 67/14, BFHE 255, 125, BStBl II 2017, 69, Rz 21, m.w.N.; vom 21.06.2022 - VI R 20/20, BFHE 277, 338, BStBl II 2023, 87, Rz 12, m.w.N.; vom 14.12.2023 - VI R 1/21, BFHE 283, 339, BStBl II 2024, 387, Rz 23).
- 20** bb) Die Veranlassung einer Zahlung durch ein gesellschaftsrechtliches Sonderrechtsverhältnis, welche zu einer Zuwendung außerhalb des Einkünftezielungstatbestands in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG führt, setzt grundsätzlich voraus, dass dieses Rechtsverhältnis wirksam begründet worden ist, die Bedingungen des Sonderrechtsverhältnisses ernsthaft vereinbart sowie durchgeführt worden sind und das Sonderrechtsverhältnis im Hinblick auf seine Ausgestaltung einen eigenen wirtschaftlichen Gehalt neben dem Arbeitsverhältnis aufweist (BFH-Urteil vom 14.12.2023 - VI R 1/21, BFHE 283, 339, BStBl II 2024, 387, Rz 26 bis 35). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, wirkt auch ein bei Erwerb der stillen Beteiligung gegebenenfalls bestehender arbeitslohn begründender Veranlassungszusammenhang (aufgrund eines verbilligten Erwerbs vgl. BFH-Urteil vom 07.04.1989 - VI R 73/86, BFHE 157, 496, BStBl II 1989, 927, unter 1.) beim Bezug hier ausschließlich relevanter laufender Vergütungen nicht fort (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.2023 - VI R 1/21, BFHE 283, 339, BStBl II 2024, 387, Rz 32, 33). Die laufenden Vergütungen sind nur durch das Sonderrechtsverhältnis veranlasst und werden außerhalb des Einkünftezielungstatbestands des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt. Etwas anderes kann nach der Rechtsprechung des VI. Senats des BFH zwar gelten, wenn der Steuerpflichtige bei der Veräußerung seiner Beteiligung einen marktunüblichen Überpreis erzielt (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.2023 - VI R 1/21, BFHE 283, 339, BStBl II 2024, 387, Rz 35; Bleschick, Der Betrieb --DB-- 2025, 830, 833; Krüger, DB 2024, 889, 891 und 892; Geserich, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 2024, 906, 909). Diese Rücknahme ist für die hier zu beurteilenden laufenden Gewinnanteile aus der stillen Beteiligung als laufende Vergütungen nach den Gründen des BFH-Urteils vom 14.12.2023 - VI R 1/21 (BFHE 283, 339, BStBl II 2024, 387) jedoch nicht relevant.
- 21** cc) Der Senat schließt sich dem an. Laufende Vergütungen aus einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung des Arbeitnehmers am Arbeitgeber-Unternehmen, die auf diesem Sonderrechtsverhältnis beruhen, liegen stets außerhalb des Einkünftezielungstatbestands des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 20 EStG erfüllt, fallen laufende Vergütungen ausschließlich unter diese Vorschrift. Es ist für laufende Vergütungen insbesondere nicht auf der Grundlage einer Veranlassungsprüfung und Gesamtwürdigung im Einzelfall zu untersuchen, zu welcher Einkunftsart (im Streitfall § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG oder § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) der engere Zusammenhang besteht und nicht im Rahmen einer Subsidiaritätsprüfung darüber zu bestimmen, welche Einkunftsart im Vordergrund steht und dadurch die andere Einkunftsart verdrängt (s. noch anders BFH-Urteile vom 05.11.2013 - VIII R 20/11, BFHE 243, 481, BStBl II 2014, 275, Rz 15; vom 01.12.2020 - VIII R 40/18, BFHE 271, 493, BStBl II 2024, 384, Rz 21).

- 22 dd) Nach diesen Maßstäben beruhten die Gewinnanteile des Klägers aus der typisch stillen Beteiligung an der GmbH ausschließlich auf der stillen Beteiligung. Mit Abschluss des stillen Gesellschaftsvertrags haben der Kläger und die GmbH ein gesellschaftsrechtliches Sonderrechtsverhältnis im oben genannten Sinn neben dem Arbeitsverhältnis begründet (dazu aaa). Die vom Kläger erzielten Gewinnanteile waren ausschließlich durch dieses Sonderrechtsverhältnis veranlasst (dazu bbb und ccc).
- 23 aaa) Die zivilrechtlich wirksam begründete Vereinbarung über die stille Beteiligung wurde unstreitig ihrem Inhalt entsprechend durchgeführt. Sie stellte eine vom Arbeitsverhältnis des Klägers unabhängige Erwerbsgrundlage mit eigenem wirtschaftlichen Gehalt dar. Die stille Beteiligung konnte zu substantiellen Einnahmen des Klägers führen, die diesem auch bei fehlender Arbeitsleistung, zum Beispiel im Krankheitsfall, zugestanden hätten. Die vertraglich vorgesehene Beendigung der stillen Beteiligung bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses steht der Eigenständigkeit der stillen Beteiligung nicht entgegen. Zwar verknüpft diese Regelung den Fortbestand des Beteiligungsverhältnisses mit dem Fortbestand des Arbeitsverhältnisses. Sie ist aber nicht geeignet, der Beteiligung ihren eigenständigen Rechtscharakter zu nehmen. Die Beteiligung verliert allein durch solche Klauseln nicht ihren wirtschaftlichen Gehalt. Eine solche Regelung stellt den mit der Mitarbeiterbeteiligung im Streitfall unter anderem verfolgten Zweck, den Kläger durch seine Beteiligung als stiller Gesellschafter an das Unternehmen der GmbH zu binden und ihm durch die Beteiligung die Teilhabe an der Gewinnentwicklung des Unternehmens zu ermöglichen, nicht in Frage (vgl. zu sogenannten Leaver-Klauseln auch BFH-Urteil vom 14.12.2023 - VI R 1/21, BFHE 283, 339, BStBl II 2024, 387, Rz 29).
- 24 bbb) Die im Streit stehenden laufenden Gewinnanteile aus der typisch stillen Beteiligung am Unternehmen der GmbH beruhten auf diesem neben dem Arbeitsverhältnis bestehenden gesellschaftsrechtlichen Sonderrechtsverhältnis. Dies würde auch dann gelten, wenn der Kläger die stille Beteiligung im Jahr 2010 verbilligt erworben haben sollte. Ist der verbilligte Erwerb durch das Arbeitsverhältnis veranlasst, führt diese Verbilligung --wie ausgeführt-- zu einem lohnsteuerbaren Vorteil, der bei Zufluss als Arbeitslohn zu versteuern ist. Ein etwaiger durch das Arbeitsverhältnis zur GmbH veranlasster geldwerter Vorteil aus einem verbilligten Beteiligungserwerb beträfe aber weder die Streitjahre noch könnte ein solcher Beteiligungserwerb für die laufenden Vergütungen aus der typisch stillen Beteiligung in den Streitjahren einen arbeitslohnbegründenden Zusammenhang entfalten.
- 25 ccc) Eine Angemessenheitskontrolle der laufenden Erträge des Klägers aus der typisch stillen Beteiligung mit der (denkbaren) Folge, dass die Erträge bei einer "unangemessen hohen Rendite" anteilig und vorrangig durch das Arbeitsverhältnis veranlasst wären, ist nicht vorzunehmen.
- 26 (1) Dem FA ist darin zuzustimmen, dass der Kläger in den Streitjahren aufgrund seiner Beteiligung von rund 2 % am vertraglich definierten Gesamtkapital und angesichts einer positiven Gewinnentwicklung der GmbH Erträge aus der stillen Beteiligung erzielt hat, die den Nennbetrag seiner stillen Einlage von ... € jeweils deutlich überstiegen. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG enthält aber keine Vorgabe des Inhalts, dass eine im Vergleich zur Einlage hohe Rendite des stillen Gesellschafters nicht mehr als Fruchtziehung aus dieser Beteiligung im Rahmen der Kapitaleinkünfte anzusehen sein kann und dann anderen Rechtsbeziehungen zuzuordnen ist. Während des Bestehens einer unter fremden Dritten zivilrechtlich wirksam vereinbarten und den vertraglichen Regelungen gemäß tatsächlich durchgeführten stillen Beteiligung ist die Angemessenheit der laufenden Ergebnisanteile unerheblich und deshalb nicht zu prüfen. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG verlangt für die Einkünftezielung tatbestandlich nur den Bezug von Kapitalerträgen für die Überlassung des (hier: stillen) Kapitals, enthält aber für die Zuordnung zum Einkünftezielungstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG keinen gesetzlichen Angemessenheitsvorbehalt (vgl. zu Ausschüttungen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG BFH-Urteil vom 28.09.2022 - VIII R 20/20, BFHE 278, 231, BStBl II 2024, 697, Rz 33).
- 27 (2) Möglich wäre ein lohnsteuerrechtlicher Aufgriff laufender Gewinnanteile allerdings beispielsweise dann, wenn dem Arbeitnehmer in bewusster Abweichung von den vertraglichen Vereinbarungen höhere als die vereinbarungsgemäß geschuldeten Ergebnisanteile zugewiesen werden würden oder die Höhe der Ergebnisanteile sich nach dem freien Ermessen des Arbeitgebers richten würde (vgl. zur Vereinbarung einer angemessenen Verzinsung eines Genussrechts BFH-Urteil vom 21.10.2014 - VIII R 44/11, BFHE 247, 308, BStBl II 2015, 593). In einem solchen Fall wäre zu entscheiden, ob das Sonderrechtsverhältnis ernsthaft vereinbart und durchgeführt wird beziehungsweise ob es neben dem Arbeitsverhältnis über einen eigenständigen wirtschaftlichen Gehalt verfügt. Im Streitfall besteht für eine solche Prüfung kein Anlass, denn nach den Feststellungen des FG wurde der typisch stille Gesellschaftsvertrag zwischen dem Kläger und der GmbH vereinbarungsgemäß durchgeführt und beruhten die Gewinnzuweisungen auf dem Verhältnis der Einlage des Klägers zum Gesamtkapital.

28 2. Das FG hat dem Klageantrag der Kläger danach zutreffend entsprochen und die streitigen Änderungsbescheide aufgehoben, da es sich bei den laufenden Gewinnanteilen des Klägers aus der typisch stillen Beteiligung am Unternehmen der GmbH nicht um Arbeitslohn gemäß § 19 EStG, sondern um steuerbare Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG handelte. Auf die zwischen den Beteiligten ebenfalls streitige Frage, ob die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vorlagen oder dem Erlass der Änderungsbescheide der Eintritt der Festsetzungsverjährung entgegenstand, kommt es nicht an.

29 3. Die Entscheidung über die Kosten beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de