

Urteil vom 25. November 2025, VIII R 11-12/23

Teilweise inhaltsgleich mit Urteil des BFH vom 21.10.2025 VIII R 13/23 - Zur Besteuerung der laufenden Einnahmen aus einer Mitarbeiterbeteiligung

ECLI:DE:BFH:2025:U.251125.VIIIR11.23.0

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 , EStG VZ 2017 , EStG VZ 2018

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 25. November 2021, Az: 8 K 849/21

Leitsätze

1. NV: 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. NV: 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

Auf die Revision der Kläger werden die Urteile des Sächsischen Finanzgerichts vom 25.11.2021 - 8 K 849/21 und 8 K 438/21 sowie die Einspruchsentscheidungen vom 20.05.2021 aufgehoben.

Die Bescheide für den Kläger über Einkommensteuer 2013 vom 14.08.2019, über Einkommensteuer 2014 und 2015 vom 31.07.2019 und über Einkommensteuer 2016 vom 19.08.2019 sowie die Bescheide für die Kläger über Einkommensteuer 2017 vom 31.07.2019 und über Einkommensteuer 2018 vom 05.11.2019 werden jeweils dahingehend geändert, dass die Einnahmen des Klägers aus der stillen Beteiligung am Unternehmen der A GmbH nicht den Einkünften des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit, sondern den Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet werden, die dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes unterliegen.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind seit dem Jahr 2017 verheiratet und werden in den Streitjahren 2017 und 2018 gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt. In den Streitjahren 2013 bis 2016 wird der Kläger einzeln veranlagt.
- 2 Der Kläger ist Angestellter der A GmbH (GmbH) mit Sitz in Z. Er leitete in den Streitjahren die Niederlassung seiner Arbeitgeberin in B und hatte Gesamtprokura inne, kraft derer er berechtigt war, die GmbH gemeinsam mit einem anderen Geschäftsführer oder einem anderen Prokuristen zu vertreten. Er erzielte aus dieser Tätigkeit in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

- 3 Im Jahr 2009 schlossen der Kläger und die GmbH einen Gesellschaftsvertrag zur Begründung einer "typischen Stillen Gesellschaft". Der Kläger leistete eine Einlage in Höhe von ... €. Der Gesellschaftsvertrag entsprach einem Muster, das die GmbH auch Vereinbarungen über stille Beteiligungen mit anderen leitenden Angestellten zugrunde legte, und das in Auszügen wie folgt lautet:

"§ 1 Begründung der Gesellschaften

Der Stille Gesellschafter beteiligt sich am Unternehmen der Inhaberin als typisch stiller Gesellschafter nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen.

§ 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 Barzahlung, durch Stehenlassen von Tantieme- und sonstigen Vergütungsansprüchen und/oder durch Gutschrift der ihm künftig zufallenden Gewinnanteile leisten.

§ 4 Rechtsverhältnis zwischen Inhaberin und stillem Gesellschafter

(1) ...

(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 Prozent 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.

§ 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) ...

b) Auf dem Darlehenskonto werden Gewinnanteile, soweit sie nicht dem Verlustsonderkonto gutzuschreiben sind, Zinsgutschriften und die Entnahmen gebucht. Die auf Darlehenskonto [sic] gutgeschriebenen Beträge sind jeweils mit zwei Prozentpunkten über dem Basiszinssatz der Deutschen Bundesbank pro Jahr zu verzinsen.

c) ...

(2) ...

§ 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 schwebenden 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) ..."

- 4 Dem Kläger wurden in den Jahren 2009 bis 2017 aus der stillen Beteiligung folgende Gewinnanteile zugewiesen, die jeweils im Folgejahr ausgezahlt wurden:

2009	... €
2010	... €
2011	... €
2012	... €
2013	... €
2014	... €
2015	... €
2016	... €
2017	... €

- 5 Der Kläger erklärte in seinen Einkommensteuererklärungen für die einzelnen Streitjahre Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe der vorgenannten, jeweils im Folgejahr zugeflossenen Gewinnanteile. Hierzu legte er von der GmbH ausgestellte Steuerbescheinigungen vor, in denen die Beträge als "Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG" bescheinigt waren. Der beziehungsweise die Kläger wurden in den Streitjahren 2013 bis 2017 erklärungsgemäß veranlagt.
- 6 Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung bei der GmbH teilte das Finanzamt Y dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) am 12.07.2019 mit, die Prüfung habe ergeben, dass die bislang als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfassten Einnahmen aus der stillen Beteiligung als solche aus nichtselbständiger Arbeit einzuordnen seien. Daraufhin erließ das FA unter Bezugnahme auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) am

31.07.2019 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2014, 2015, 2016 und 2017 und am 14.08.2019 für 2013. Am 19.08.2019 erging ein weiterer nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO aus hier nicht streitigen Gründen geänderter Einkommensteuerbescheid für 2016. Am 05.11.2019 erging der Einkommensteuerbescheid 2018, in dem das FA abweichend von der Einkommensteuererklärung der Kläger die erklärten Einnahmen aus der stillen Beteiligung als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erfasste. Die Kläger legten gegen die Änderungsbescheide beziehungsweise den erstmaligen Einkommensteuerbescheid 2018 Einspruch ein und erhoben hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2017 am 20.04.2021 Untätigkeitsklage, die beim Finanzgericht (FG) unter dem Aktenzeichen 8 K 438/21 geführt wurde. Mit Einspruchsentscheidungen vom 20.05.2021 (gegenüber dem Kläger betreffend die Jahre 2013 bis 2016 einerseits und gegenüber den Klägern betreffend die Jahre 2017 und 2018 andererseits) wies das FA die Einsprüche der Kläger als unbegründet zurück.

- 7** Auch hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2013, 2014 und 2018 erhoben die Kläger Klage, die beim FG unter dem Aktenzeichen 8 K 849/21 anhängig war. Die Klageverfahren 8 K 438/21 und 8 K 849/21 hatten keinen Erfolg. Die Gründe im Verfahren 8 K 849/21 sind in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1923 mitgeteilt. In beiden Klageverfahren hat das FG entschieden, dass die Gewinnanteile des Klägers aus der Beteiligung als typischer stiller Gesellschafter an der GmbH nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG), sondern als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG zu qualifizieren seien. Zur Begründung hat das FG jeweils ausgeführt, die dem Kläger aus der stillen Beteiligung zugeflossenen Erträge seien im Rahmen einer Gesamtschau durch das Anstellungsverhältnis bei der GmbH veranlasst.
- 8** Mit ihren Revisionen rügen die Kläger eine Verletzung von § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Sie machen außerdem geltend, das FG habe verkannt, dass das FA die Beweislast für die Erfüllung der Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO trage und den diesbezüglichen Vortrag des Klägers übergangen habe, worin eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht liege.
- 9** Die Kläger beantragen, die Urteile des Sächsischen FG vom 25.11.2021 - 8 K 849/21 und 8 K 438/21 sowie die Einspruchsentscheidungen vom 20.05.2021 aufzuheben und die Bescheide für den Kläger über Einkommensteuer 2013 vom 14.08.2019, über Einkommensteuer 2014 und 2015 vom 31.07.2019 und über Einkommensteuer 2016 vom 19.08.2019 sowie die Bescheide für die Kläger über Einkommensteuer 2017 vom 31.07.2019 und über Einkommensteuer 2018 vom 05.11.2019 jeweils dahingehend zu ändern, dass die Einnahmen des Klägers aus der stillen Beteiligung an der A GmbH bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 32d Abs. 1 EStG als laufende Kapitalerträge angesetzt werden.
- 10** Das FA beantragt, die Revisionen als unbegründet zurückzuweisen.
- 11** Mit Beschluss vom 24.09.2025 hat der Senat die Verfahren VIII R 11/23 und VIII R 12/23 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden.
- 12** 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.

- 13** 1. Die Revisionen sind begründet. Sie führen zur Aufhebung der jeweiligen Vorentscheidung und zur Stattgabe der jeweiligen Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Gewinnanteile des Klägers aus dessen stiller Beteiligung am Unternehmen der GmbH rechtsfehlerhaft dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet. Die Gewinnanteile gehören gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu den Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen und sind kein Arbeitslohn im Sinne des § 19 EStG. Die Sache ist spruchreif. Der Senat gibt den Klagen wie beantragt statt.
- 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 Gesamtprokurist und Niederlassungsleiter) 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 Standortleitung 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 2009 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 Einkünfteerzielungstatbestands 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 arbeitslohnbegründender 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 Einkünfteerzielungstatbestands 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 Rückausnahme 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 Einkünfteerzielungstatbestands 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 beruhen 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 sind 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 beruhen auf diesem neben dem Arbeitsverhältnis bestehenden gesellschaftsrechtlichen Sonderrechtsverhältnis. Dies würde auch dann gelten, wenn der Kläger die stille Beteiligung im Jahr 2009 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 dem Kläger in den Streitjahren angesichts einer positiven Gewinnentwicklung der GmbH Erträge aus der stillen Beteiligung zugeflossen sind, die in den Jahren 2014 bis 2018 jeweils den Nennbetrag seiner stillen Einlage von ... € 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 Einkünfteerzielung tatbestandlich nur den Bezug von Kapitalerträgen für die Überlassung des (hier: stillen) Kapitals, enthält aber für die Zuordnung zum Einkünfteerzielungstatbestand 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** d) Das FG ist von anderen Rechtsgrundlagen ausgegangen. Seine Urteile sind deshalb aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Senat gibt den Klagen statt.
- 29** aa) Die laufenden Gewinnanteile des Klägers aus der typisch stillen Beteiligung am Unternehmen der GmbH sind steuerbare Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG und kein Arbeitslohn gemäß § 19 EStG.
- 30** bb) Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für den Kläger für 2013 vom 14.08.2019, für 2014 und 2015 vom 31.07.2019, für 2016 vom 19.08.2019 sowie für die Kläger für 2017 vom 31.07.2019 und für 2018 vom 05.11.2019 sind wie beantragt dahingehend zu ändern, dass die Einnahmen des Klägers aus der stillen Beteiligung am Unternehmen der GmbH nicht bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit, sondern bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, angesetzt werden. Die Höhe der Einkünfte aus der stillen Beteiligung für die Streitjahre ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.
- 31** 2. Weil die Revision bereits mit der Sachrüge in vollem Umfang Erfolg hat, kommt es auf die erhobene Verfahrensrüge nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 07.11.2023 - VIII R 7/21, BFHE 282, 555, BStBl II 2024, 353, Rz 33, m.w.N.).
- 32** 3. Die Entscheidung über die Kosten beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de