

Auch ohne Rückübertragung fließt ein geldwerter Vorteil

Hat ein Arbeitnehmer an einem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm seines Arbeitgebers teilgenommen, wofür er vom Arbeitgeber Wandelschuldverschreibungen erhalten hatte, die ihn zum verbilligten Erwerb von Aktien berechtigten, so muss er den Wert der Aktien auch dann als steuerpflichtigen Arbeitslohn deklarieren, wenn das Arbeitsverhältnis endet und für diesen Fall vorgesehen ist, dass er die Wertpapiere an den Arbeitgeber zurück geben muss. Das gilt sogar dann, wenn der ehemalige Brötchengeber auf die Rückübertragung verzichte, so der BFH. Dabei ist der Zeitpunkt maßgebend, zu dem auf die Rückübertragung verzichtet worden war — nicht der Zeitpunkt, in dem die Schuldverschreibungen in Aktien umgewandelt wurden (und einen geringeren Wert hatten).

Quelle: Wolfgang Büser

Vorliegen einer rechtlichen und wirtschaftlichen Inhaberschaft der Aktie durch den Arbeitnehmer auch bei Bestehen einer Sperrfrist bzw. Haltefrist bezüglich einer Veräußerung; Zeitpunkt des Zuflusses des geldwerten Vorteils bei einem Aktienerwerb durch den Erwerber; Zufließen des geldwerten Vorteils mit Verschaffung der Verfügungsmacht auch bei Überlass der Aktie unter der auflösenden Bedingung einer Rückzahlungsverpflichtung

Gericht: BFH

Datum: 30.09.2008

Aktenzeichen: VI R 67/05

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2008, 26801

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Köln - 21.09.2005 - AZ: 11 K 276/04

Rechtsgrundlagen:

§ 8 Abs. 1 EStG

§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

§ 158 Abs. 2 BGB

Fundstellen:

BFHE 223, 98 - 102

AuA 2009, 105 (Kurzinformation)

BB 2009, 19 (Kurzinformation)

BFH/NV 2009, 267-268

BFH/PR 2009, 132-133

BStBl II 2009, 282-284 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2009, VIII Heft 1-2 (amtl. Leitsatz)

DB 2009, 98-99 (Volltext mit aml. LS)
DStR 2009, VIII Heft 1-2 (amtl. Leitsatz)
DStRE 2009, 150-151 (Volltext mit aml. LS)
DStZ 2009, 144 (Kurzinformation)
EWiR 2009, 301
FR 2009, 485-487
GmbH-Report 2009, R39 (Kurzinformation)
GStB 2009, 9
HFR 2009, 244-245 (Volltext mit aml. LS)
KÖSDI 2009, 16321 (Kurzinformation)
LGP 2009, 63-64
NWB 2009, 105 (Kurzinformation)
NWB direkt 2009, 35
RdW 2009, 367-369
RdW 2009, XII Heft 7 (amtl. Leitsatz)
SJ 2009, 6-7
StBW 2009, 3
StC 2009, 10
StuB 2009, 79
StX 2009, 20
wistra 2009, IV Heft 2 (Kurzinformation)
ZAP EN-Nr. 121/2009
ZBB 2009, 67 (amtl. Leitsatz)
ZIP 2009, A4 (Kurzinformation)
ZIP 2009, 145-147 (Volltext mit aml. LS)
Jurion-Abstract 2008, 223099 (Zusammenfassung)

BFH, 30.09.2008 - VI R 67/05

Amtlicher Leitsatz:

1. Bei einem Aktienerwerb fließt dem Arbeitnehmer der geldwerte Vorteil in dem Zeitpunkt zu, in dem der Anspruch auf Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Aktien erfüllt wird.

2. Dem Zufluss steht es nicht entgegen, wenn der Arbeitnehmer aufgrund einer Sperr- bzw. Haltefrist die Aktien für eine bestimmte Zeit nicht veräußern kann. Der Erwerber ist rechtlich und wirtschaftlich bereits von dem Augenblick an Inhaber der Aktie, in dem sie auf ihn übertragen oder auf seinen Namen im Depot einer Bank hinterlegt wird.
3. Der geldwerte Vorteil fließt dem Arbeitnehmer auch dann mit der Verschaffung der Verfügungsmacht zu, wenn die Aktien unter der auflösenden Bedingung einer Rückzahlungsverpflichtung (§ 158 Abs. 2 BGB) überlassen werden und diese Bedingung eintritt (sog. Istprinzip).

Gründe

1 I.

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (2000) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er war seit dem 12. Juni 1999 bei der ... Aktiengesellschaft (im Folgenden AG) angestellt.

- 2 Der Vorstand der AG war ermächtigt, nach dem für die Mitarbeiter aufgelegten "Aktioptionsprogramm 2000 (AOP 2000)" Wandelschuldverschreibungen auszugeben und dabei den Inhabern der Wandelschuldverschreibungen Umtauschrechte auf Aktien der AG einzuräumen.
- 3 Das AOP 2000 sah eine Sperr- bzw. Haltefrist vor. Danach durfte das Wandlungsrecht grundsätzlich erstmals nach Ablauf von drei Jahren nach Zeichnung der Wandelschuldverschreibung ausgeübt werden. Es enthielt zudem eine Verfallsklausel, wonach eine Wandlung in Aktien nicht mehr möglich sein sollte, wenn das Arbeitsverhältnis des Mitarbeiters der AG innerhalb der dreijährigen Sperrfrist endete. Erklärte der Mitarbeiter die ordentliche Kündigung seines Arbeitsverhältnisses bzw. kündigte die Gesellschaft ihm aus wichtigem Grund innerhalb dieser Frist, mussten die bereits gewandelten Aktien auf die AG zurückübertragen werden. Bei einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses aus sonstigen Gründen innerhalb der Sperrfrist konnte der Arbeitgeber von einer Rückübertragung eines Teils der bereits gewandelten Aktien nach dem Ermessen des Vorstandes absehen.
- 4 Der Kläger nahm an dem AOP 2000 teil und zeichnete im Jahr 1999 Wandelschuldverschreibungen, die er bereits im selben Jahr in Aktien umwandelte. Er erhielt 73 008 Aktien zu einem Stückpreis von 1,45 DM.
- 5 Durch Aufhebungsvertrag vom 15. August 2000 wurde das Arbeitsverhältnis des Klägers einvernehmlich auf Veranlassung des Arbeitgebers mit Wirkung zum 1. September 2000 beendet. Gemäß der Aufhebungsvereinbarung sollte der Kläger von den gewandelten 73 008 Aktien 48 008 auf die AG zurückübertragen. Im Gegenzug sollte er den für den Erwerb der Aktien gezahlten Kaufpreis und den Zinsverlust zurückerhalten. Auf die Rückübertragung der restlichen 25 000 Aktien verzichtete der Vorstand zu Gunsten des Klägers. Der Wert der Aktien belief sich zum Zeitpunkt des Verzichts auf 17,99 DM je Aktie.
- 6 Aufgrund einer Lohnsteuer-Außenprüfung kam der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zu dem Ergebnis, dass in Höhe der Differenz zwischen dem Wert der Aktien zum Zeitpunkt des Ausscheidens (17,99 DM) und dem Wandlungspreis (1,45 DM) eine steuerpflichtige Abfindung vorliege, da die AG auf eine ihr zustehende Forderung verzichtet habe. Das FA änderte dem folgend den Einkommensteuerbescheid des Streitjahres (2000) vom 23. November 2001 gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO) und erhöhte die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um 413 500 DM (25 000 x (17,99 DM ./ 1,45 DM)). Der dagegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2006, 44 veröffentlichten Gründen statt. Der Zufluss des geldwerten Vorteils als Arbeitslohn sei entweder im Zeitpunkt der Zeichnung der Wandelschuldverschreibungen oder durch Umwandlung der Anleihe in Aktien bewirkt worden. Beide Zeitpunkte lägen außerhalb des Streitjahres. Die vereinbarte Sperr- bzw. Haltefrist habe keine Verschiebung des Zuflusszeitpunktes bewirkt. Da Sperrfristen für Aktien

nur relative Verfügungsbeschränkungen darstellten, ließen sie die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums unberührt. Auch der Verzicht auf Rückübertragung eines Teils der Aktien, zu der die in dem AOP 2000 enthaltene Verfallsklausel den Kläger verpflichtet habe, führe nicht zu einer Besteuerung im Streitjahr. Arbeitslohn, der einmal steuerlich erfasst worden sei, könne durch den Verzicht auf Rückzahlung nicht noch einmal besteuert werden.

8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 , 8 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).

9 Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

11 II.

Die Revision des FA ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der nach Auflösung des Arbeitsverhältnisses des Klägers durch Vorstandsbeschluss erklärte Verzicht auf Rückübertragung der streitbefangenen Aktien im Streitjahr nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führte. Zwar erzielte der Kläger durch die verbilligte Überlassung der Aktien Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Diese flossen ihm aber nicht im Streitjahr, sondern spätestens mit der Umwandlung der Wandelschuldverschreibungen in Aktien im Jahr 1999 zu.

12 1.

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. Zu einem geldwerten Vorteil führt auch die verbilligte Überlassung von Aktien (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Juni 2005 VI R 124/99 , BFHE 209, 549, BStBl II 2005, 766, und VI R 10/03, BFHE 209, 559, BStBl II 2005, 770, und vom 20. Juni 2001 VI R 105/99 , BFHE 195, 395, BStBl II 2001, 689). Ein derartiger Vorteil fließt mit der Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an den Aktien zu (a). Ein nachfolgender Verzicht auf die Rückübertragung solcher Aktien wirkt sich nicht einkommenserhöhend aus (b).

13 a)

Arbeitslohn, der --wie im Streitfall-- nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt (§ 11 Abs. 1 Satz 3, jetzt Satz 4, i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG). Nach ständiger Rechtsprechung tritt der Zufluss mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ein (ständige Rechtsprechung des BFH, zuletzt Urteile vom 5. Juli 2007 VI R 47/02 , BFH/NV 2007, 1876; vom 4. Mai 2006 VI R 19/03 , BFHE 213, 381, BStBl II 2006, 832; vom 14. Juni 2005 VIII R 47/03 , BFH/NV 2005, 2181, und vom 18. Dezember 2001 IX R 74/98 , BFH/NV 2002, 643, jeweils m.w.N.). Bei einem Aktienerwerb fließt dem Arbeitnehmer der geldwerte Vorteil in dem Zeitpunkt zu, in dem der Anspruch auf Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Aktien erfüllt wird (BFH-Urteile vom 10. März 1972 VI R 278/68 , BFHE 105, 348, BStBl II 1972, 596; vom 24. Januar 2001 I R 100/98 , BFHE 195, 102, BStBl II 2001, 509, und I R 119/98, BFHE 195, 110 [BFH 24.01.2001 - I R 119/98] , BStBl II 2001, 512; in BFHE 195, 395, BStBl II 2001, 689; in BFHE 209, 549, BStBl II 2005, 766, und in BFHE 209, 559, BStBl II 2005, 770).

14

Dem Zufluss steht nach ständiger Rechtsprechung insbesondere nicht entgegen, dass der Arbeitnehmer aufgrund einer Sperr- bzw. Haltefrist die Aktien für eine bestimmte Zeit nicht veräußern kann (vgl. BFH-Urteile vom 1. Februar 2007 VI R 73/04 , BFH/NV 2007, 896; vom 16. November 1984 VI R 39/80 , BFHE 142, 475, BStBl II 1985, 136; vom 7. April 1989 VI R 47/88 , BFHE 156, 468, BStBl II 1989, 608, und VI R 73/86, BFHE 157, 496, BStBl II 1989, 927; Schmidt/Heinicke, EStG, 27. Aufl., § 11 Rz 15, m.w.N.). Dies folgt daraus, dass der Erwerber der Aktien rechtlich und wirtschaftlich bereits von dem Augenblick an Inhaber der Aktie ist, in dem sie auf ihn übertragen oder auf seinen Namen im Depot einer Bank hinterlegt wird. Die mit dem Aktienerwerb verbundene Rechtsstellung erschöpft sich nicht in der Möglichkeit, die Aktie zu verkaufen. Denn sowohl das Stimmrecht als auch der Dividendenanspruch stehen dem Arbeitnehmer unabhängig von der Vereinbarung einer Sperrfrist bereits vom Zeitpunkt des Erwerbs an zu. Bei einer obligatorischen Veräußerungssperre ist dem Erwerber von Aktien selbst deren Veräußerung rechtlich möglich, wenngleich dies auch Sanktionen auslösen kann. Denn aufgrund des im Aktienrecht geltenden Grundsatzes der freien Übertragbarkeit der Aktie (§ 68 Abs. 2 des Aktiengesetzes) ist jede Einschränkung, die über eine schuldrechtliche Wirkung hinausgeht, unwirksam.

- 15** Der Annahme des Zuflusses durch Umwandlung der Anleihe in Aktien steht es auch nicht entgegen, dass ein Arbeitnehmer aufgrund einer Verfallsklausel bei frühzeitiger Auflösung des Arbeitsverhältnisses unter bestimmten Bedingungen zur Rückübertragung der Aktien verpflichtet ist.
- 16** Endet gemäß § 158 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --wie bei der Verfallsklausel-- die Wirkung des Rechtsgeschäfts mit Eintritt der auflösenden Bedingung, so ist bereits mit Erhalt der Vermögensmehrung ein Zufluss anzunehmen (BFH-Urteil vom 29. April 1982 IV R 95/79 , BFHE 136, 94, BStBl II 1982, 593). Denn nach dem sogenannten "Istprinzip" hindert eine mögliche Rückzahlungsverpflichtung den Zufluss der Einnahme nicht, da der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht zunächst erlangt (BFH-Urteile vom 30. Juli 1997 I R 11/96 , BFH/NV 1998, 308, und vom 13. Oktober 1989 III R 30-31/85 , BFHE 159, 123, BStBl II 1990, 287; Birk/Kister in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 11 EStG Rz 29).
- 17** Die durch Auflösung des Arbeitsverhältnisses ausgelöste Rückerstattungsverpflichtung führt auch nicht als rückwirkendes Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nachträglich zur Beseitigung der im Zeitpunkt der Umwandlung angenommenen Vermögensmehrung. Denn ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, also bereits eingetretene steuerliche Rechtsfolgen mit Wirkung für die Vergangenheit sich ändern oder vollständig entfallen, bestimmt sich allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht. Eine steuerliche Vorschrift, die ausnahmsweise eine Änderung des steuererheblichen Sachverhalts rückwirkend zulässt, ist hier nicht ersichtlich. Für die Überschusseinkünfte kommt es allein auf die tatsächlichen Zu- und Abflüsse von Einnahmen und Ausgaben an. Diese tatsächlichen Vorgänge können nicht durch später bewirkte tatsächliche Rückzahlungen und erst recht nicht durch später geltend gemachte Forderungen ungeschehen gemacht werden (vgl. BFH-Urteile vom 4. Mai 2006 VI R 17/03 , BFHE 213, 383, BStBl II 2006, 830, mit Hinweis auf BFH-Beschlüsse vom 26. März 1991 VIII R 55/86 , BFHE 166, 21, BStBl II 1992, 479, unter B. III. 4. b bb der Gründe, und vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C. II. 1. d der Gründe, abweichend aber Portner/Bödefeld, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1995, 629, 634; Bredow, DStR 1999, 371 [FG Köln 09.09.1998 - 11 K 5153/97]).
- 18** b)
- Der Verzicht auf die Forderung zur Rückübertragung der 25 000 Aktien wirkt sich im Streitfall nicht einkommenserhöhend aus.
- 19** Zwar kann ein Forderungsverzicht des Arbeitgebers grundsätzlich einen steuerpflichtigen Vorteil begründen, wie dies bei Verzicht auf eine ihm gegen den Arbeitnehmer zustehende Schadensersatzforderung der Fall ist (BFH-Urteile vom 24. Mai 2007 VI R 73/05 , BFHE 218, 180, BStBl II 2007, 766; vom 27. März 1992 VI R 145/89 , BFHE 168, 99, BStBl II 1992, 837). Ein durch den Verzicht auf die Rückübertragung der 25 000 Aktien begründeter Vorteil würde hier allerdings

durch einen Abfluss in gleicher Höhe saldiert. Muss nämlich ein Steuerpflichtiger die in einem Veranlagungszeitraum zugeflossenen Einnahmen ganz oder zum Teil in einem späteren Veranlagungszeitraum zurückzahlen, so sind die Beträge im Veranlagungszeitraum der Rückzahlung einkommensmindernd zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 213, 383, BStBl II 2006, 830; in BFHE 213, 381, BStBl II 2006, 832; vom 7. November 2006 VI R 2/05, BFHE 215, 481, BStBl II 2007, 315).

20 **2.**

Ob und in welcher Höhe dem Kläger infolge der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (auch) an den streitbefangenen 25 000 Aktien bereits im Veranlagungszeitraum 1999 Arbeitslohn zugeflossen ist, braucht der Senat nicht zu entscheiden.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.