
Datum: 21.09.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 2152/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0921.12K2152.09.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VIII R 44/11

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten um die Qualifizierung von Genussrechtsausschüttungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder Einkünfte aus Kapitalvermögen.	2
Der Kläger ist als Informatiker nichtselbständig tätig. Er erhielt von seinem Arbeitgeber, der C-GmbH (C) neben einem Festgehalt eine Erfolgsbeteiligung.	3
Die C gab ihren Arbeitnehmern zudem die Möglichkeit, unverbriefte Genussrechte an ihrem Unternehmen zu erwerben. Dabei bot sie zwei verschiedene Formen von Genussrechten an („Form A“ und „Form B“).	4
Der Kläger erwarb Genussrechte beider Formen und zwar im Nennwert von 7.492,56 € in der „Form A“ und im Nennwert von 7.669,35 € nach „Form B“.	5
Nach den Genussrechtsbedingungen der „Form A“ handelt es sich hierbei um eine Vermögensbildung der Mitarbeiter durch Beteiligung am eigenen Unternehmen. Zum hierfür berechtigten Personenkreis galten grundsätzlich alle Mitarbeiter. Die Finanzierung der	6

Genussrechte erfolgte aus Leistungen des Mitarbeiters und einer steuerfreien Verbilligung nach § 19 a Einkommensteuergesetz (EStG), die von der C gezahlt wurde.

Die Genussrechte nahmen entsprechend ihrem Verhältnis zum Gesellschaftskapital am ausschüttbaren Gewinn gemäß § 5 der Bedingungen wie folgt teil: In einer ersten Verteilungsrunde wurden Gesellschafterkapital und Genussrechte angemessen verzinst. Stand darüber hinaus Gewinn zur Verfügung, wurde dieser je zur Hälfte als Kapitaldividende (Gesellschafterkapital und Genussrechte) und Mitarbeitererfolgsbeteiligung verwendet. Die Höhe der Verzinsung bestimmte ein sogenannter Partnerschaftsausschuss, der sich aus einem der Arbeitnehmer, die Genussrechte besaßen, einem Altgesellschafter und einem Vertreter der Geschäftsführung zusammensetzte.

7

Die Genussrechte waren entsprechend ihrem Verhältnis zum Gesellschafterkapital auch am Verlust der Steuerbilanz der Gesellschaft beteiligt. Die hieraus resultierenden Verlustanteile sollten vorgetragen und nachfolgende Gewinnanteile solange nicht ausgeschüttet werden, bis der Verlustvortrag ausgeglichen war. Die Verlustbeteiligung beschränkte sich auf die Einlage. Im Fall der Liquidation erfolgte die Rückzahlung des Genussrechts zum Nennwert, abzüglich etwaiger Verlustbeteiligung nach Befriedigung der übrigen Gläubiger. Im Falle eines Konkurses sollten Gesellschafterkapital und Genussrechte gegenüber außenstehenden Gläubigern gleichrangig haften.

8

Die Genussrechte konnten frühestens nach Ablauf einer Sperrfrist von sechs Jahren mit einer halbjährlichen Kündigungsfrist zum 31.10. eines jeden Jahres gekündigt werden. Eine vorzeitige Kündigung sollte in den in § 19 a EStG vorgesehenen Fällen möglich sein. Eine Beleihung, Verpfändung oder der Verkauf war für die gesamte Laufzeit ausgeschlossen.

9

Die Genussrechtsbedingungen Form B unterscheiden sich von den vorherigen im Wesentlichen dadurch, dass diese Genussrechte, falls vorhanden, aus Mitteln der Mitarbeitererfolgsbeteiligung und/oder Eigenmitteln finanziert wurden. Weiterhin war eine vorzeitige Kündigung bei Eintritt in den Ruhestand, Tod, Erwerb von C-GmbH-Anteilen und unverschuldeter Notlage möglich. Bei Ausscheiden aus der C wurden die Genussrechte zum 31.12. des Kündigungsjahres automatisch gekündigt.

10

Hinsichtlich des weiteren Inhalts der Genussrechtsbedingungen wird auf deren Kopien in der Gerichtsakte (Blatt 62 ff.) verwiesen.

11

Die C behandelte die ausgeschütteten Genussrechtsdividenden als dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Kapitalerträge gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Sie behielt Kapitalertragsteuer ein und erstellte Steuerbescheinigungen. Eine Versteuerung als Arbeitslohn erfolgte nicht.

12

Dementsprechend setzte der Kläger in der Einkommensteuererklärung des Streitjahres die Dividenden in Höhe von 2.036,05 € als Einnahmen aus Kapitalvermögen an und beantragte die Anrechnung des Zinsabschlags in Höhe von 407,21 € und des Solidaritätszuschlags in Höhe von 22,40 €. Die weiteren Einnahmen aus Kapitalvermögen beliefen sich auf 226 €. Die Veranlagung durch den Beklagten erfolgte zunächst erklärungskgemäß mit Einkommensteuerbescheid vom 29.11.2004.

13

Vom 03.01.2007 bis zum 12.04.2007 fand bei der C eine Lohnsteuer-Außenprüfung statt. Hinsichtlich der Genussrechte kamen die Prüfer zu dem Ergebnis, dass es sich bei den Ausschüttungen um Arbeitslohn handele (vgl. Tz. 4 des Prüfungsberichts vom 19.04.2007, Blatt 50 ff. der Akte).

14

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Lohnsteuer-Außenprüfung und erließ am 17.12.2008 einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid. Als Änderungsnorm war § 175 Abs. 1 Nr. 1 Abgabenordnung (AO) angegeben.	15
Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 09.06.2009).	16
Bei den Ausschüttungen aus den Genussrechten handele es sich um Arbeitslohn.	17
Ausschüttungen auf Genussrechte stellten zunächst dem Grunde nach Einnahmen aus Kapitalvermögen dar. Einkünfte aus Kapitalvermögen seien subsidiär gegenüber den Einkünften aus § 13, 15, 18 und 21 EStG. Für die Abgrenzung zu den Einkünften aus § 19 EStG und den sonstigen Einkünften gebe es eine solche Regelung nicht. Die Abgrenzung sei vielmehr aus der Wesensart dieser Einkünfte zu treffen. Maßgebend sei die Einkunftsart, die bei einer Gesamtwürdigung aller Umstände im Vordergrund stehe und die Beziehung zu den anderen Einkünften verdränge.	18
Der Arbeitgeber des Klägers habe seinen Arbeitnehmern und Gesellschaftern mit den Ausschüttungen aus den Genussrechten einen über das normale Gehalt und die ebenfalls gezahlte und als Arbeitslohn auch versteuerte Mitarbeitererfolgsbeteiligung hinausgehenden weiteren Vorteil, der durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sei und das Rechtsverhältnis der bloßen Kapitalgewährung überdecke, gewährt. Die Zuwendungen hätten wirtschaftlich den Charakter von Sonderzahlungen für erbrachte Dienstleistungen und seien daher als Arbeitslohn zu qualifizieren. Die Gewährung einer Beteiligung am Gewinn und damit am Erfolg des Unternehmens habe der Motivation der Mitarbeiter gedient und diese an das Unternehmen gebunden. Betriebsfremde hätten keine Genussrechte erwerben können und das Recht werde bei Ausscheiden automatisch gekündigt. Damit werde deutlich, dass das durch die Genussrechte bestehende Rechtsverhältnis Ausfluss aus dem vorgelagerten Arbeitsverhältnis sei und ohne dieses nicht denkbar sei. Das Fehlen von vertraglich eingeräumten Kontroll- und Mitspracherechten verhindere nicht die Mitarbeitermotivation. Es sei davon auszugehen, dass in einem Betrieb mit 31 Arbeitnehmern, von denen 19 (z. B. in 2002) oder 20 (in 2004) Genussrechte inne hätten und von denen 8 zusätzlich auch Gesellschafter der C seien, eine starke Motivation seitens des einzelnen Arbeitnehmers vorliege, das Jahresergebnis und damit seinen eigenen Anteil daran durch seine eigene Arbeitskraft zu steigern. Im Übrigen sei der Mitarbeiterstamm der C konstant und nicht durch häufige Wechsel geprägt, was für eine Bindung an das Unternehmen spreche.	19
Die Ausschüttungen auf die den Arbeitnehmern eingeräumten Genussrechte seien in ihrer Ausgestaltung auch nicht mit einer klassischen Kapitalanlage vergleichbar. Es bestehe keine feste Verzinsung oder eine Mindestverzinsung. Die Höhe der Ausschüttung – wie in § 5 der Genussrechtsbedingungen festgelegt – hänge ausschließlich von dem jährlichen Gesellschafterbeschluss, in dem die Eingangsverzinsung festgelegt werde, ab (in 2004 z. B. 10 %). Es gebe daher keinen – für einen Kapitalanleger berechenbaren – festen Zinssatz. Die Rendite habe in 2003 13 % betragen und sich bis 2005 auf 21 % des zur Verfügung gestellten Genussrechtskapitals gesteigert. Die Höhe der Verzinsung übersteige damit deutlich die auf dem freien Markt erzielbaren seriösen Renditen. Dies deute auf den Belohnungscharakter der Zinszahlungen hin. Das Angebot setze das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses voraus. Bei jeglichem Ausscheiden, selbst bei Ausscheiden wegen Eintritts in den Ruhestand, würden die Genussrechte gekündigt bzw. endeten automatisch. Dies zeige, dass nicht die Gewährung von Kapital im Vordergrund stehe, sondern die Bindung des aktiven Mitarbeiters an das Unternehmen und die Entlohnung seiner Leistung für das Unternehmen. Insoweit lägen keine marktüblichen Bedingungen vor. Auch sei die	20

Höhe der Verzinsung wegen des möglichen Verlustrisikos nicht angemessen, da ein echtes Verlustrisiko nicht erkennbar sei.

Nach Würdigung der Gesamtumstände seien die von der C an den Kläger gezahlten Zinsen auf Genussrechte den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen. 21

Der Kläger hat am 03.07.2009 Klage erhoben und diese wie folgt begründet: 22

Zunächst sei die Änderungsvorschrift, auf die der Beklagte sich stütze, im Streitfall nicht anwendbar. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO setze einen Grundlagenbescheid voraus, ein solcher sei nicht bekannt. 23

Die Einkünfte aus den Genussrechten seien solche aus Kapitalvermögen. Dabei sei zwischen den beiden Formen der Genussrechte zu unterscheiden. 24

Bei der Überlassung der Genussrechte der „Form A“ handle es sich teilweise um einen Sachbezug in Form von Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 19 a EStG. Die C habe diese Genussrechte verbilligt, das heißt, unter Gewährung eines Abschlags von dem für die Rückzahlung maßgebenden Gegenwert überlassen. Der mit der Verbilligung gewährte Vorteil sei nach § 19 a Abs. 1 EStG steuerfrei geblieben. Die Erträge der Arbeitnehmer aus Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 19 a EStG würden in der Besteuerungspraxis der Finanzämter allgemein als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt (Hinweis auf Dreseck in Schmidt, EStG, § 19 a Rz 27). Dies entspreche auch der Rechtsauffassung des Klägers. 25

Für beide Formen der Genussrechte gelte, dass es sich um keine durch das Arbeitsverhältnis veranlassten Sonderzahlungen für erbrachte Dienstleistungen handle. 26

Die Bezüge aus den Genussrechtsausschüttungen könnten nur als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erfasst werden, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst seien. Dies sei der Fall, wenn der Vorteil nur mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt worden sei und wenn die Einnahme als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit anzusehen sei, d. h. wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das zur Verfügung stellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweise (Hinweis auf BFH-Urteil vom 22.03.1985, VI R 170/82, BStBl II 1985, 529). 27

Im Streitfall erfülle der den Genussrechtsinhabern mit den Genussrechtsausschüttungen eingeräumte Vorteil nicht diese Voraussetzungen. Als Genussrechtsinhaber kämen zwar nur Arbeitnehmer der C in Betracht. Bezugsberechtigt hinsichtlich der Genussrechtsausschüttungen seien aber ausschließlich diejenigen Arbeitnehmer, die das erforderliche Genussrechtskapital zur Verfügung gestellt hätten und das damit verbundene Verlustrisiko trügen. Daraus folge, dass der Vorteil der Genussrechtsausschüttung auf keinen Fall „nur“ mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt worden sei. Auch erwiesen sich die Ausschüttungen bei Würdigung aller Umstände des Streitfalls nicht als Gegenleistung für das zur Verfügung stellen der individuellen Arbeitskraft der Arbeitnehmer, die Genussrechtsinhaber seien. Sie seien vielmehr ausschließlich Gegenleistung für die Überlassung des aus eigenen Mitteln der Genussrechtsinhaber aufgebrauchten Genussrechtskapitals an die C und das von den Genussrechtsinhabern getragene Verlustrisiko. Sie würden dagegen in keiner Weise von der individuellen Arbeitskraft, dem Leistungsvermögen, besonderen dienstlichen Leistungen, der Stellung des Arbeitnehmers im Unternehmen, der Lohngruppe des Arbeitnehmers oder der gleichen abhängen. Es bleibe kein Vorteil übrig, der der im Rahmen des Dienstverhältnisses ausgeübten Tätigkeit 28

zugerechnet werden könnte. Mit dieser Sachlage unvereinbar sei die Behauptung des Beklagten, dass Arbeitsverhältnis überlagere das Rechtsverhältnis der Kapitalgewährung.

Die Überlassung des Genussrechtskapitals an die C trage zudem in nicht unerheblichem Maße zur Liquiditätsverbesserung des Unternehmens bei. Neben diesem Liquiditätsvorteil führe die Übernahme des Verlustrisikos durch die Genussrechtsinhaber zu einer entsprechenden Reduzierung der Verluste und ggfs. auch der Haftungsrisiken des Unternehmens. Das dementsprechende Eigeninteresse der C an dem Genussrechtskapital spreche eher für als gegen die Beurteilung der Genussrechtsausschüttung als Entgelt für die Überlassung des Genussrechtskapital.

29

Den Genussrechten könnten auch nicht die vom Beklagten unterstellten Einflüsse auf Motivation und Bindung der Arbeitnehmer an das Unternehmen zugeschrieben werden. Diese würde vielmehr bereits in optimaler Weise durch die den Mitarbeitern unabhängig vom Bestehen eines Genussrechtsverhältnisses im Rahmen der Gehaltsausstattung gewährte Mitarbeitererfolgsbeteiligung erzeugt. Soweit der Beklagte die von ihm auf die Genussrechte zurückgeführte Motivation und Bindung der Mitarbeiter damit begründe, dass der Mitarbeiterstamm der C konstant und nicht durch häufige Wechsel geprägt sei, übersehe er, dass dies gleichermaßen sowohl für die Genussrechtsinhaber als auch für die Arbeitnehmer ohne Genussrechte gelte.

30

Der Ausschluss Betriebsfremder von der Berechtigung zum Erwerb von C-Genussrechten sei ebenso kein Merkmal für eine eindeutige Qualifizierung der Einkünfte. In der Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit seien mehrere Belege zu finden, in denen auch in solchen Fällen Einkünfte aus Kapitalvermögen angenommen würden (z. B. BFH-Urteil vom 05.04.2006, IX R 80/01, BFH/NV 2006, 1817 zu Arbeitgeberaktien).

31

Auch die fehlende feste Verzinsung oder Mindestverzinsung der Genussrechte sei kein Argument für eine Annahme von Arbeitslohn. Es treffe zu, dass die Genussrechtsbedingungen in § 5 für die erste Verteilungsrunde weder eine feste Verzinsung noch eine Mindestverzinsung des Genussrechtskapitals vorsähen. Gleichwohl hänge die Höhe der Genussrechtsausschüttungen entgegen der Behauptung des Beklagten nicht ausschließlich von dem jährlichen Gesellschafterbeschluss, in dem die Eingangsverzinsung festgelegt werde, ab. Die Gesellschafterversammlung habe in Verbindung mit dem Partnerschaftsausschuss im Sinne der Genussrechtsbedingungen für die den Genussrechtsinhabern in den Jahren bis einschließlich 2004 zugeflossenen Bezüge aus Genussrechtsausschüttungen das Genussrechtskapital mit 8 % verzinst und diesen Zinssatz für die ab 2005 zugeflossenen Genussrechtsbezüge auf 10 % erhöht. Sie sei damit einer jahrelangen, vom Partnerschaftsausschuss überwachten Übung gefolgt. Da sich die hierauf beruhende konstante Praxis bewährt habe, sei sie in § 5 Abs. 3 der neugefassten Genussrechtsbedingungen „Form B“ vom 30.11.2007 (Bl. 70 ff d.A.) übernommen worden. Es könne daher keine Rede davon sein, dass die Gesellschafterversammlung von Jahr zu Jahr freizügig über die Höhe der Verzinsung entscheide. Die Verzinsung richtet sich vielmehr nach objektiven Vorgaben. Das komme auch darin zum Ausdruck, dass der Verzinsung ein jahrelang konstanter Zinssatz zugrunde läge.

32

Die Genussrechtsrendite sei auch angemessen. Hierzu werde auf das BFH-Urteil vom 14.02.1973 (I R 131/70, BStBl II 1973, 395) verwiesen. Danach sei eine Gewinnverteilung angemessen, die im Zeitpunkt der Vereinbarung bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eine durchschnittliche Rendite von bis zu 25 % erwarten lasse. Zwar seien die Grundsätze im vorgenannten BFH-Urteil für eine typisch stille Gesellschaft aufgestellt worden, sie seien jedoch durchaus auf den Streitfall übertragbar. Da die Genussrechtsausschüttungen

33

erwartungsgemäß von Anfang an – auch ohne Berücksichtigung der Verlustrisiken – nicht über die Angemessenheitsgrenze von 25 % der Einlagen hinaus gingen, könne kein Zweifel an ihrer Angemessenheit bestehen. Unabhängig davon erhöhe sich die Angemessenheitsgrenze aufgrund der hier bestehenden Verlustbeteiligung erheblich über 25 % hinaus, zumal das Verlustrisiko nicht nur künftige Ausschüttungen belaste, sondern zur Aufzehrung des gesamten Genussrechtskapitals führen könne. Das Genussrechtskapital sei aufgrund der Verlustrisiken und der Tatsache, dass es im Fall der Liquidation gegenüber den übrigen Gläubigern nachrangig sei, und im Fall der Insolvenz gegenüber außenstehenden Gläubigern gleichrangig mit dem Gesellschafterkapital hafte, echtes Risikokapital. Es sei untypisch und absolut wesensfremd für ein Dienstverhältnis, dass der Arbeitnehmer derartige Risiken trage. Die Behauptung des Beklagten, ein echtes Verlustrisiko sei nicht erkennbar, gehe an der Wirklichkeit vorbei. Bei Erwerb der Genussrechte sei zwar kein konkreter Verlusttatbestand absehbar gewesen, Verluste hätten aber für die Dauer des Genussrechtsverhältnisses auch keineswegs ausgeschlossen werden können. Es sei jedenfalls eine Erfahrungstatsache, dass die Verpflichtung der Anleger zur Verlusttragung regelmäßig durch eine erhöhte Gewinnbeteiligung ausgeglichen werde. Vor diesem Hintergrund sei nicht nachvollziehbar, dass der Beklagte die Auffassung vertrete, die für die Jahre 2003 bis 2005 von 13 % auf 21 % des zur Verfügung gestellten Genussrechtskapitals angewachsene Genussrechtsrendite übersteige deutlich die auf dem freien Markt erzielbaren seriösen Renditen und deute damit auf den Belohnungscharakter der Zinszahlungen hin.

Hinzuweisen sei auch noch auf das BFH-Urteil vom 17.06.2009 (VI R 69/06). Dieses Urteil bestätige die Rechtsauffassung des Klägers. Nach dem Urteil seien Vorteile durch vom Arbeitsverhältnis unabhängige und eigenständige Sonderrechtsbeziehungen veranlasst, wenn ihnen andere Erwerbsgrundlagen als die der Nutzung der eigenen Arbeitskraft des Arbeitnehmers zugrunde lägen. Als solche kämen insbesondere entgeltlich übertragene oder auf Zeit überlassene Sachen oder Rechte in Betracht, die Arbeitnehmer und Arbeitgeber sich zur Nutzung überließen. Solche Rechtsbeziehungen zeigten ihre Unabhängigkeit und Eigenständigkeit insbesondere dadurch, dass diese auch selbständig und losgelöst vom Arbeitsverhältnis bestehen könnten. Die C habe dem Kläger mit den Genussrechten unbestreitbar auf Zeit Rechte überlassen, die selbständig und losgelöst vom Arbeitsverhältnis bestehen könnten. Es handele sich um Sonderrechtsbeziehungen, denen andere Erwerbsgrundlagen als die der Nutzung der eigenen Arbeitskraft des Arbeitnehmers zugrunde lägen. Die C habe dem Kläger die Genussrechte der „Form B“ auch vollentgeltlich, d. h. ohne Einräumung eines Erwerbsvorteils übertragen. Soweit dem Kläger für die Genussrechte der „Form A“ eine geringe Verbilligung gewährt worden sei, sei dieser Vorteil nach § 19 a Abs. 1 EStG steuerfrei gewesen. Andere Vorteile seien für den Kläger mit dem Erwerb der Genussrechte nicht verbunden gewesen. Insbesondere hätten sich die Genussrechtsausschüttungen im Rahmen der einschlägigen Angemessenheitsrechtssprechung des BFH gehalten.

34

Das Urteil widerlege auch die Auffassung des Beklagten, die Beschränkung der Genussrechtserwerber auf Arbeitnehmer der C rechtfertige bereits die Beurteilung der Genussrechtsausschüttungen als zusätzlichen Arbeitslohn. Auch im Streitfall des BFH-Urteils hätten nur Arbeitnehmer (leitende Angestellte) des Konzerns und seiner Tochtergesellschaften die in Form von Schuldverschreibungen ausgegebenen Zertifikate erwerben können. Der BFH habe der Auffassung des Finanzamtes widersprochen, wonach das Arbeitsverhältnis Grundlage der dort streitigen Gewinne aus den Zertifikaten gewesen sei. Das BFH-Urteil sei auch auf den Streitfall anwendbar.

35

36

Soweit der Beklagte nach Würdigung der Genussrechtsbedingungen zu dem Ergebnis komme, es liege keine klassische Kapitalanlage vor und er die Kündigungsvorschriften für ungewöhnlich halte, sei dies nicht nachvollziehbar. Gerade im BFH-Urteil vom 17.06.2009 habe der BFH die Bedeutung eines Sonderkündigungsrechts des Arbeitgebers für die Abgrenzung der Einkunftsarten relativiert. Der BFH habe dazu ausgeführt, dass es grundsätzlich unerheblich sei, wenn der Arbeitgeber bei einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses ein Sonderkündigungsrecht habe. Denn auch ein solches Kündigungsrecht sei letztlich nur Ausdruck und Folge der Mitarbeiterbeteiligung, rechtfertige für sich allein aber noch nicht die Annahme, dass dadurch lohnsteuerrechtlich Erhebliches zugewendet werden solle.

Auch ständen die Grundsätze des BFH-Urteils vom 17.06.2009 der Kritik des Beklagten an der fehlenden festen Verzinsung oder Mindestverzinsung sowie der Höhe der Verzinsung entgegen. Nach dem Urteil hänge die Qualifizierung der Erträge aus einer Mitarbeiterbeteiligung nicht davon ab, ob es sich dabei um eine klassische Kapitalanlage handle. Denn der BFH rechne den an die Stelle laufender Erträge tretenden einmaligen Kursgewinn des leitenden Angestellten vielmehr nicht zu dessen Arbeitslohn, obwohl die Zertifikate, aus denen der Kursgewinn resultiere, eindeutig schon deshalb keine klassische Kapitalanlage im Sinne der Auffassung des Beklagten seien, weil es an einer festen Verzinsung oder Mindestverzinsung mangle. Darüber hinaus würden auch auf dem Kapitalmarkt zahlreiche komplizierte und für den Interessenten kaum verständliche Anlageformen angeboten, die weder eine Mindestverzinsung noch eine Festverzinsung vorsähen, deren Renditen aber zum Teil gemessen an den Vorstellungen des Beklagten ungewöhnlich hoch ausfielen. 37

Hinzukomme, dass die Genussrechte gesetzlich nicht geregelt seien, so dass zu ihrer Ausgestaltung ein großer Spielraum genutzt werden könne. Wegen der damit bestehenden individuellen Gestaltungsmöglichkeiten und der verzichtbaren Mitwirkungs- und Kontrollrechte der Genussrechtsinhaber, böten kleine und mittlere Unternehmen ihren Mitarbeitern gerne nicht verbriefte Genussrechte an. Es liege auf der Hand, dass sich bei dem breiten Spielraum für Gestaltungsmöglichkeiten und der Vielzahl der die Mitarbeiterbeteiligung in Form von Genussrechten praktizierenden Unternehmen, die vom Beklagten vermissten marktüblichen Bedingung kaum entwickeln könnten und das hierdurch auch die Möglichkeiten eines Fremdvergleichs beeinträchtigt würden. Im Übrigen gehörten weder marktübliche Bedingungen noch die Fremdvergleichbarkeit zu den Kriterien, von denen der BFH in seinem Urteil vom 17.06.2009 die Nichterfassung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abhängig gemacht habe. 38

Der Kläger beantragt, 39

die Einspruchsentscheidung vom 9.6.2009 und den Einkommensteuerbescheid vom 17.12.2008 aufzuheben. 40

Der Beklagte beantragt, 41

die Klage abzuweisen. 42

Der Beklagte hält an seiner Zuordnung der Einkünfte zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit fest und verweist insofern auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus: 43

44

Nach den vorgelegten Mustern der Genussrechtsbedingungen „Form A und B“ liege in der Gesamtheit der Ausgestaltung keine klassische Kapitalanlage vor.

Es mangle an einer festen Verzinsung oder einer Mindestverzinsung, die Höhe der Verzinsung sei ungewöhnlich und habe Entlohnungscharakter, zudem lägen keine marktüblichen Bedingungen vor. 45

Soweit der Kläger vortrage, dass die Genussrechte selbständig und losgelöst vom Arbeitsverhältnis überlassen werden könnten, widerspreche der Beklagte dem nicht. Jedoch sei im Streitfall durch die Unklarheit der Bestimmungen der Zusammenhang mit dem bestehenden Arbeitsverhältnis zu bejahen. Die hier zu beurteilenden Bedingungen hielten einem Fremdvergleich nicht stand. 46

Soweit der Kläger sich auf § 19 a EStG beziehe, werde darauf hingewiesen, dass es bei einer Vermögensbeteiligung nach § 19 a EStG um den Erwerb und damit um die Anschaffung von Beteiligungen gehe, die begünstigt würden. Im Streitfall gehe es jedoch nicht um die Beurteilung eines geldwerten Vorteils bei Erwerb, sondern um die Ausgestaltung der Verzinsung und um die Kündigungsvorschriften. Ob die Genussrechte durch Gehaltsumwandlung, Zuschuss des Arbeitgebers oder aus Genussrechtserträgen erworben seien, sei daher unerheblich. Im Streitfall sei auffallend, dass es keine festen Zinsvereinbarungen gebe, sondern diese vage mit „angemessen“ in den Vertragsbedingungen festgelegt würden. 47

Auch das vom Kläger angeführte Urteil des BFH vom 17.06.2009 (VI R 69/06) führe zu keiner abweichenden Beurteilung. So unterscheide sich dieser Fall vom Streitfall dahingehend, dass im Streitfall laufende Einnahmen zu beurteilen seien, im Urteilsfall der Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft thematisiert werde. Soweit der BFH in diesem Urteil zu dem Schluss komme, allein der Umstand, dass nur leitende Angestellte des Unternehmens die Zertifikate erwerben könnten, genüge nicht für die Annahme, dass das Arbeitsverhältnis Grundlage der streitigen Kursgewinne aus den Zertifikaten gewesen sei, sei dies auf den Streitfall nicht übertragbar. Gleiches gelte für die Feststellung, dass ein Sonderkündigungsrecht für sich allein noch nicht die Annahme rechtfertige, dass durch den Arbeitgeber lohnsteuerrechtlich Erhebliches zugewendet werde. Bei der Prüfung der Frage, ob zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer ein Leistungsaustausch vorliege, seien alle wesentlichen Bestandteile der Vereinbarungen zu würdigen. Im Streitfall träfen mehrere Punkte zusammen, die für den direkten Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis sprächen, insbesondere die ungewöhnliche Ausgestaltung der Bedingungen hinsichtlich der Kündigungsvorschriften und der Verzinsung. 48

Der Beklagte hat in der mündlichen Verhandlung klargestellt, dass entgegen der irrtümlich falschen Bezeichnung im angefochtenen Bescheid die anzuwendende Änderungsvorschrift § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sei. 49

Entscheidungsgründe 50

Die Klage ist unbegründet. 51

Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). 52

Die Ausschüttungen aus den Genussrechten sind Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit. 53

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 Zur Verfügung stellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen. Dabei werden Vorteile "für" eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind. So verhält es sich, wenn der Vorteil mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird und sich die Leistung im weitesten Sinne als Gegenleistung für die zur Verfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Arbeitslohn liegt aber unter anderem dann nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber (sog. Sonderrechtsbeziehungen) gewährt wird (vgl. BFH-Urteil vom 17.6.2009, VI R 69/06, BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69 m.w.N; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 13.10.2010, 1 K 4011/03, juris; FG Düsseldorf, Urteil vom 16.4.2010, 3 K 536/05 E, EFG 2010, 1195). Auch beim Bestehen einer Sonderrechtsbeziehung liegt dennoch Arbeitslohn vor, wenn das der Sonderrechtsbeziehung zugrunde liegende Rechtsverhältnis seinerseits aus dem Arbeitsverhältnis resultiert (vgl. BFH-Urteile vom 23.6.2005, VI R 124/99, BFHE 209, 549, BStBl II 2005, 766 und 17.6.2009, VI R 69/06, BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69). Ob ein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, ist aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 17.6.2009, VI R 69/06, BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69).

54

Bei der nach Maßgabe dieser Grundsätze anzustellenden Gesamtwürdigung sind die Einnahmen aus den Genussrechten letztlich durch das Arbeitsverhältnis des Klägers veranlasste Vorteile.

55

Mit dem Erwerb der Genussrechte und der Überlassung des Genussrechtskapitals wurde eine Sonderrechtsbeziehung zwischen dem Kläger und der C begründet. Diese enthielt neben typischen Merkmalen einer Genussrechtsbeteiligung, wie der Möglichkeit des Totalverlusts des Genussrechtskapitals und der Verlustbeteiligung, wesentliche Elemente, die die Kapitalüberlassung im Streitfall nur vor dem Hintergrund des daneben bestehenden Arbeitsverhältnisses denkbar macht. Nur Arbeitnehmern der C war der Erwerb der Genussrechte möglich. Die überwiegende Zahl der Beschäftigten der C hatte die Genussrechte, deren Ertrag im Wesentlichen vom Erfolg der C abhing, gezeichnet und hatte daher ein Interesse an der Steigerung der Produktivität und anderer gewinnbildender Faktoren, die sie beeinflussen konnten. Die Möglichkeiten der Einflussnahme spiegeln sich auch im Kreis der zum Erwerb der Genussrechte Berechtigten wieder. Nur aktive Arbeitnehmer konnten die Genussrechte zeichnen. Bei pensionierten und damit nicht mehr produktiven Mitarbeitern bestand zusätzlich nach den Genussrechtsbedingungen „Typ B“ ein Kündigungsrecht, das Ausscheiden aus der C führte sogar zur automatischen Kündigung. Die Renditemöglichkeiten der Genussrechte wirkten daher ebenso wie die daneben bestehende Mitarbeitererfolgsbeteiligung ähnlich einem Aktienoptionsprogramm (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 19.12.2006, VI R 136/01, BFHE 216, 251, BStBl II 2007, 456) als Anreiz zur Erhöhung des individuellen Gesamtlohns und als zusätzlicher Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis. Der Kläger konnte seinen Arbeitslohn aktiv gestalten und nicht nur, wie z.B. der Inhaber eines Aktiendepots, auf eine günstige Rendite hoffen. Auch die sonstige Ausgestaltung der Genussrechtsbedingungen, insbesondere die fehlende Vergleichbarkeit mit einer am Kapitalmarkt angebotenen Anlage, spricht für eine untrennbare Beziehung zwischen dem Arbeitsverhältnis und den Genussrechten. So lag die erzielte Rendite weit über den Renditemöglichkeiten am Kapitalmarkt. Auf die nur als „angemessen“ bezeichnete und damit

56

völlig unbestimmte Verzinsung würde sich zudem ein fremder Kapitalgeber nicht einlassen, zumal auch keine Mindestverzinsung vereinbart war. Das vom Kläger angesprochene eigene Interesse der C an der Liquiditätsbeschaffung durch die Genussrechte spricht nicht gegen die Annahme von Arbeitslohn. Die C hat sich die Liquidität nämlich gerade nicht am freien Kapitalmarkt beschafft, sondern durch die speziell auf die Arbeitnehmer zugeschnittene und mit dem Arbeitsverhältnis verzahnte Beteiligung in Form der Genussrechte.

Der Beklagte hat die Änderung des angefochten Bescheides zu Recht auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützt. Die Ausgestaltung der Genussrechtsbedingungen, die Grundlage der Ausschüttungen waren, stellt eine neue Tatsache dar, da sie dem Beklagten erst im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung bekannt geworden ist. 57

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 58

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. 59