
Datum: 02.10.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 2686/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:1002.15K2686.11.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VI R 1/15

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Streitig ist die Besteuerung des Wertes von Aktien, die der Kläger als Restricted Stock Units (= RSU) erhalten hat. 1
- Der ledige Kläger war vom 1. Januar 2000 bis zum 6.8.2006 bei der B Deutschland AG, jetzt B Deutschland GmbH (= T 1) in C als Vorstandsmitglied beschäftigt und hatte in diesem Zeitraum seine alleinige Wohnung in Deutschland. Ab dem 7.8.2006 wechselte er zur B Polska SA (= T 2) mit Sitz in Polen. Er gab zu diesem Zeitpunkt seine Wohnung in Deutschland auf und bezog eine Wohnung in D (Polen). T1 und T2 sind Tochtergesellschaften der B1 S.A. (= M) mit Sitz in der Schweiz. 2
- Am 1.3.2008 sind dem Kläger auf seinem Depotkonto seitens der M 300 Aktien der M zur freien Verfügung eingebucht worden, ohne dass der Kläger dafür ein Entgelt zahlte. Die Aktien wurden dem Kläger aufgrund der Zusage im Rahmen eines RSU-Planes gewährt. 3
- Mit einem in englischer Sprache verfassten Schreiben vom 1.5. 2005, auf das für weitere Einzelheiten hier Bezug genommen wird (Bl. 131 der Gerichtsakte) stimmt der Kläger gegenüber der M seiner Teilnahme am RSU-Plan der M zu. Darin werden ihm für die Zeit vom 1.3.2005 („Award Date“) bis zum 29.2.2008 („End of Restricted Period“) 300 RSU im 4
- 5

Rahmen des ab 1.1.2005 geltenden entsprechenden Plans zugesagt. In dem Schreiben sind die Regelungen dieses Plans in groben Zügen festgehalten.

Im RSU-Plan der M heißt es in der englisch/deutschen Fassung (auf die für weitere Einzelheiten hier ergänzend Bezug genommen wird, Bl. 134-141 der Gerichtsakten) auszugsweise: 6

„Art. 1 Zweck 7

1.1 Der Zweck dieses Plans ist es, ausgewählten Mitarbeitern B1 die Möglichkeit zu bieten, nicht handelbare RSU zu erhalten und an den zukünftigen Ergebnissen B1 beteiligt zu sein; auf diese Weise wird diesen Mitarbeitern ein erhöhter Anreiz geboten, zur Wertschöpfung B1 beizutragen, und es B1 ermöglicht, hoch qualifizierte Mitarbeiter zu gewinnen, zu motivieren und zu binden. 8

Art. 2 Anspruchsberechtigung 9

2.1 Das Management jeder B1 Tochtergesellschaft, die an dem Plan beteiligt ist, schlägt Mitarbeiter vor, die berechtigt sind, an dem Plan beteiligt zu sein. Der CEO der B1 S. A. wird solche Vorschläge überprüfen und hierüber entscheiden... 10

Art. 3 Gewährung von RSU 11

3.2. Die RSU werden ausgewählten Mitarbeitern „kostenlos“ gewährt. 12

3.3 Mit den RSU werden dem Teilnehmer keine Aktionärsrechte, wie Dividendenzahlungen oder Wahlrechte in Bezug auf die zu Grunde liegenden Aktien gewährt. Diese erhält der Teilnehmer erst mit der Übertragung der Aktien gem. Art. 5. 13

3.4 RSU sind nicht handelbar, aber vererblich und dürfen nicht auf andere Weise, als kraft eines Testaments oder aufgrund erbrechtlicher Bestimmungen verkauft, abgetreten, verpfändet, übertragen oder veräußert werden. 14

Art. 4 Restricted Stock Units Vereinbarung 15

4.1 Die Gewährung von Restricted Stock Units wird durch eine schriftliche Restricted Stock Units Vereinbarung bestätigt, (i) unter Angabe der Anzahl der gewährten Restricted Stock Units und dessen Gewährungsdatums, und (ii) unter Darlegung der Bedingungen, die für solche Restricted Stock Units gelten.... 16

Art. 5 Ausgabe von Restricted Stock Units 17

5.2 18

Nach Ablauf der Sperrfrist wird B1 S.A. nach ihrem Ermessen entscheiden, ob entweder Aktien „kostenlos“ ausgegeben, oder der Barwert der Aktie an die Teilnehmer überwiesen wird.... 19

Art. 6 Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses 20

6.1 21

Im Fall der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses eines Teilnehmers infolge von Tod, Kündigung, Erwerbsunfähigkeit, Pensionierung, sonstige Beendigung ohne Verschulden des 22

Mitarbeiters oder Verlust der Organstellung werden alle Restricted Stock Units eines solchen Teilnehmers am Tag der Beendigung seines/ihres Beschäftigungsverhältnisses mit B1 übertragen.

6.2 23

Nach einer Kündigung des Mitarbeiters oder einer außerordentlichen Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses (z.B. wegen Pflichtverletzung aus dem Arbeitsverhältnis) werden alle Restricted Stock Units eines solchen Teilnehmers ohne Ausgleichszahlung am Tag der Beendigung seines/ihres Beschäftigungsverhältnisses bei B1 automatisch gekündigt und ungültig.“

Auf weitere Nachfrage des Gerichts hat der Kläger zu den Umständen der tatsächlichen Vergabe der RSU an ihn wie folgt – u.a. beziehend auf eine schriftliche Stellungnahme des damaligen zuständigen Vorstandsmitglied der T 1 - weiter vorgetragen: Innerhalb des Mutterkonzerns gebe es ein Gremium, das über die Auswahl der Mitarbeiter entscheide, die RSU erhalten sollen. Für den Aufnahme in den Kreis der Empfänger sei entscheidend gewesen, dass der Mitarbeiter nach Art und Umfang seiner Tätigkeit einen wichtigen Beitrag zum Geschäftserfolg habe leisten können und auch in der Vergangenheit schon erbracht gehabt habe. Für die Auswahl und die Anzahl der RSU seien regelmäßig die Positionen/Funktionen der Mitarbeiter sowie ihre persönlichen Leistungen maßgebend gewesen. In der Regel seien RSU erst ab einer bestimmten Funktionsstufe vergeben worden. Welche Personen damals dem Komitee angehört und ob weitere Entscheidungsgrundsätze für die Auswahl des Klägers eine Rolle gespielt haben, könne heute nicht mehr dargelegt werden. Es sei davon auszugehen, dass lediglich die Position des Klägers für die Vergabe ausschlaggebend gewesen sei. Der Kläger habe zur Gruppe der Mitarbeiter gehört, die in der Regel aufgrund der Funktionsstufe eine Zuweisung erhalten hätten. Nach weiteren Abstimmungen sei der Vorschlag abschließend vom CEO der M geprüft und unterzeichnet worden.

Für den näheren Ablauf des Vorschlags- und Auswahlprozesses wird auf das Schreiben vom 19. Juni 2014, Bl. 85-86 der Gerichtsakten, ergänzend Bezug genommen. 26

Da der Kläger im Zeitpunkt der Depotübertragung der Aktien nicht mehr in Deutschland beschäftigt und wohnhaft war, erteilte T 1 dem zuständigen FA gemäß § 41c Abs. 4 EStG eine Anzeige über einen nicht durchgeführten Lohnsteuerabzug. Darin teilte sie mit, dass sich zum Zuflusszeitpunkt 1.3.2008 ein in Deutschland zu versteuernder geldwerter Vorteil wie folgt ergebe: 300 Aktien zum Kurs von 499,50 CHF ergebe einen Gesamtwert von 149.850 CHF, was bei einem Umrechnungskurs von 1 € = 1,5780 CHF einem Betrag von 94.961,68 € entspreche, somit einem geldwerten Vorteil in Deutschland von $17/36 = 44.843,16$ €. Dieses Verhältnis errechnete er aus einer monatsweisen Aufteilung des Anspruchs auf Zuteilung i.H.v. 120 A pro Jahr im Verhältnis der Ansässigkeit des Klägers in Deutschland und Polen. 27

Der Kläger ist Eigentümer einer in E belegenen Wohnung. Aus deren Vermietung erklärte er gegenüber dem Beklagten in seiner Einkommensteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige betreffend das Streitjahr 2008 einen Überschuss aus Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 505 €. Weitere Einkünfte erklärte er nicht. Im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 24.6.2010 setzte der Beklagte die Einkommensteuer fest, indem er den Betrag in Höhe des o. g. geldwerten Vorteils i.H.v. 44.843,16 € und den erklärten Überschuss aus der Vermietung zusammengefasst als Bruttoarbeitslohn i.H.v. 45.348 € der Einkommensteuer unterwarf. In den Erläuterungen zum Bescheid wies er zum einen auf die Erfassung des geldwerten Vorteils bei den Einkünften aus nichtselbstständiger 28

Arbeit und zum anderen darauf hin, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung „aus programmtechnischen Gründen“ dem Arbeitslohn hinzugerechnet worden seien.

Seinen dagegen eingelegten Einspruch begründete der Kläger - u.a. - damit, dass der geldwerte Vorteil bereits im vollen Umfang in Polen besteuert worden sei. Der Kläger legte eine Bescheinigung der T 2 über in Polen abgeführte Lohnsteuer, eine in englischer Sprache verfasste Vereinbarung zwischen dieser und dem polnischen Finanzministerium über die dortige Besteuerung der RSU sowie mehrere in polnischer Sprache abgefasste behördliche Bescheinigungen vor, aus denen sich ergeben soll, dass der hier streitige geldwerte Vorteil dort bereits voll versteuert worden ist. Des Weiteren legte der Kläger einer Argumentationshilfe der B1 Unternehmungen Deutschland GmbH – Steuerabteilung – vor. Darin heißt es, dass gemäß § 11 EStG zwar 2008 das Zuflussjahr sei, da erst in diesem dem Kläger Stimmrechte, Dividendenbezugsrechte und Veräußerungsrechte zugestanden hätten. Die für Aktienoptionen von der Rechtsprechung entwickelte Aufteilung des Besteuerungsrechts sei jedoch nicht anwendbar. Aktienoptionspläne seien dadurch gekennzeichnet, dass der Mitarbeiter nach der Zusage die Möglichkeit habe, nach Ablauf einer Sperrfrist von dem Arbeitgeber Aktien zu einem Kurs zu erwerben, die die Aktie am Zusagetag der Option hatte. Sei der Kurs der Aktie gefallen, so sei die Option nichts wert. Sinn und Zweck dieses Anreizes sei daher, dass der Mitarbeiter sich nach Ausgabe der Option besonders für das Unternehmen einsetze, um den Wert der Aktie zu steigern. Im Gegensatz zu Aktienoptionen, die nur dann zu einer Vermögensmehrung beim Steuerpflichtigen führen, wenn der Kurs steige, gebe es bei RSU schon einen fest bestimmten konkreten Vermögensgegenstand, den der Mitarbeiter nach Ablauf der Wartefrist erhalten werde. Aktienoptionen seien auf Gewinn aus Kurssteigerung ausgerichtet, RSU in erster Linie auf Erwerb einer Beteiligung am Unternehmen. Eine Kurssteigerung wirke sich positiv auf den Wert der RSU aus, stelle aber im Regelfall den kleineren Teil des Vorteils dar; die Zusage von RSU diene vor allem zur Bindung des Mitarbeiters an das Unternehmen. Es sei fester Bestandteil des Gehalts und nicht nur Gewinnchancen bzw. Erfolgspartizipation. Das RSU-Versprechen beinhalte, dass nach Ablauf der Sperrfrist ein um die RSU erhöhtes Jahresgehalt zu zahlen sei. Mit der Aufnahme in den Kreis der RSU-Berechtigten werde dem Mitarbeiter signalisiert, dass das Unternehmen dauerhaft mit ihm zusammenarbeiten wolle. Damit seien die RSU nicht Gehaltsbestandteile, die sich der Steuerpflichtige über den Zeitraum der Sperrfrist verdiene, sondern Lohn für das Jahr der Übertragung. Zeichen dafür sei auch, dass die M die Tochtergesellschaft erst dann mit dem Kurswert der Aktien belaste, wenn die Übertragung des Vollrechts erfolge.

29

Auf Anfrage des Beklagten sah die Oberfinanzdirektion Rheinland mit Schreiben vom 15.12.2010 die Vorgehensweise des Beklagten als zutreffend an. Bei RSU handele es sich zwar nicht um Aktienoptionen, sondern um direkte Aktienübertragungen, doch liege durch die aktive Beteiligung des Klägers daran, dass der Wert der Aktien im Zusagezeitraum steigen könne, ein Zukunftsbezug für diese Form der Mitarbeiterbeteiligung vor, die – ähnlich wie bei den stock options – dazu führe, dass es sich um eine Lohnzufluss für die im Zusagezeitraum geleistete Arbeit handele.

30

Mit Einspruchsentscheidung vom 5.8.2011 wies der Beklagte den Einspruch unter Herabsetzung der Einkommensteuer wegen anderer, hier nicht streitiger Punkte, auf 9500,08 € Euro im Übrigen als unbegründet zurück.

31

Er begründete dies im Wesentlichen damit, dass die Gewährung der RSU einen Gehaltsbestandteil darstelle, also Arbeitslohn sei. Der Zufluss sei in 2008 erfolgt, da der Kläger vor Ablauf der Sperrfrist nicht über das Aktiendepot habe verfügen können. Da eine

32

direkte Zuordnung zu den inländischen oder ausländischen Einkünfte nicht möglich sei, erfolge die Zuordnung gemäß BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA (Rz. 129 ff.) nach dem Erdienungszeitraum. Entsprechend seien die Einkünfte aus der Gewährung der RSU nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu 17/36 im Inland der Besteuerung zu unterwerfen, da der Kläger im Zeitraum der 36 Monate zwischen Gewährung der RSU und dem Sperrfristende 17 Monate in Deutschland tätig gewesen sei. Auf eine etwaige Doppelbesteuerung auch in Polen komme es nicht an, da eine solche nur durch ein Verständigungsverfahren beseitigt werden könne. Gemäß Art. 26 Abs. 1 DBA Deutschland-Polen habe der Steuerpflichtige seinen Fall der zuständigen Behörde des Ansässigkeitsstaates vorzutragen, vorliegend also in Polen.

Daraufhin hat der Kläger am 26.8.2011 die vorliegende Klage erhoben, mit der er sein Begehren weiterverfolgt, die Einkünfte aus den RSU nicht der deutschen Einkommensteuer zu unterwerfen. 33

Der Kläger begründet seine Klage im wesentlichen damit, dass die Besteuerung der RSU nicht den Regeln der Besteuerung von stock options folgen könne. Ihm sei kein Optionsrecht eingeräumt worden. Sein Arbeitgeber verspreche ihm lediglich, dass er nach Ablauf von drei Jahren Aktien unentgeltlich erhalte. Falle der Kurswert im Zeitraum zwischen Gewährung und Ausgabe, so erziele der Arbeitnehmer dennoch einen geldwerten Vorteil. Den Mitarbeitern würden unabhängig von der Entwicklung des Aktienkurses jedes Jahr erneut RSU eingeräumt. Für den Fall, dass die Aktienkurse in einem Jahr gefallen seien, werde dem Mitarbeiter ein Ausgleich dadurch gewährt, dass er im Folgejahr mehr RSU erhalte. Im Ergebnis solle dem Mitarbeiter dadurch auf Dauer eine jährliche Zusatzvergütung in einer garantierten Mindesthöhe gewährt werden. 34

Bereits zum Zeitpunkt der Gewährung der RSU habe festgestanden, dass der Kläger nach Ablauf der Sperrfrist die Aktien erhalte. Das sei nicht mehr von der Ausübung eines Rechts durch ihn abhängig gewesen. Vielmehr habe es sich um einen zum Zeitpunkt der Gewährung bereits feststehenden Sachbezug behandelt. Der Zufluss der Aktien sei vorliegend nicht einmal vom Bestand des Beschäftigungsverhältnisses abhängig gewesen. Nur wenn der Mitarbeiter selbst kündige, verliere er den Anspruch auf die Aktien. Somit stehe bereits zum Zeitpunkt der Einräumung fest, dass weder durch den Arbeitgeber noch durch äußere Umstände dem Mitarbeiter die Gewährung der Aktien nach Ablauf der Sperrfrist versagt werden könne. 35

Es komme somit hier weder auf die konkrete Arbeitsleistung des Klägers noch die Kursentwicklung und den Erfolg des Unternehmens an. Es handele sich um die Einräumung eines dem Arbeitnehmer von dritter Seite nicht mehr entziehbare befristete Rechts auf Gewährung von Sachbezügen in Form von Aktien. Der Sachverhalt sei vergleichbar mit den Fällen, in denen ein Arbeitgeber mit dem Arbeitnehmer vereinbare, dass dieser ab Januar des Folgejahres eine Gehaltserhöhung in Form der Gewährung eines Dienstwagens auch zur Privatnutzung erhalte. Es handele sich somit nicht um die Einräumung einer Chance, sondern um fest zugesagtes zusätzliches Gehalt in Form von Sachbezügen. Diese seien erst zum Zeitpunkt des Zuflusses der Sachbezüge zu versteuern. Aufgrund der Ansässigkeit des Klägers in Polen zum Zeitpunkt der Zuteilung der Aktien stehe Deutschland kein Besteuerungsrecht zu. 36

Ausweislich des Vorgehens im Jahr 2006 sei ersichtlich, dass aufgrund der Steigerung des Kurswerts der Aktien die Stückzahl der gewährten RSU abgesunken sei. Würde es sich bei der Gewährung der Aktien tatsächlich um Anreizlohn handeln, müsste der Kläger bei steigenden Kurswerten jedes Jahr mindestens die gleiche Stückzahl gewährt bekommen 37

haben.

In der Übersetzung einer vom Kläger vorgelegten, aus 2012 datierenden Broschüre zum RSU-Plan heißt es unter anderem im Vorwort: 38

„Die Teilnahme an einem Plan in langfristiger Anreizwirkung – einem so genannten „Long Term Incentive (LTI)-Plan“ bei B1 steht nur einer begrenzten Anzahl von Führungskräften in leitenden Positionen innerhalb des B1 Konzerns zur Verfügung. Der wichtigste LTI-Plan bei B1 ist der RSU Plan (RSUP). Im Rahmen dieses Plans werden beschränkte Aktienerwerbsrechte (RSU) an die Teilnehmer vergeben. Solche Prämien sind ein Ausdruck des Vertrauens des Unternehmens in die Fähigkeit und Bereitschaft eines Teilnehmers, in Einklang mit der Unternehmensstrategie der Erneuerungen und Verbesserungen durchzuführen. 39

Die Ziele des RSUP sind: 40

- *Führungskräften die Möglichkeit zu Beteiligung am Unternehmenswert zu bieten, ausgedrückt durch den Kurs der B1 S.A. Aktie;* 41
- *die Treue von Führungskräften zu belohnen;*
- *Führungskräfte langfristig in der B1 Gruppe behalten;*
- *Führungskräfte zum Erwerb von B1 S.A. Aktien anzuregen.“*

Im Verlauf des Klageverfahrens hat der Beklagte am 29.8.2012 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2008 erlassen. Darin hat er unter Beibehaltung des Ansatzes nur von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ein zu versteuerndes Einkommen von 40.984 € errechnet. Für dieses hat er ausweislich des Bescheides unter Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG eine Einkommensteuer von i.H.v. 410 € errechnet. Nach Abzug von Ermäßigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen hat er die Einkommensteuer sodann auf 334 € festgesetzt. 42

Der Kläger beantragt, 43

den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 29.8.2012 mit der Maßgabe zu ändern, dass Einkommensteuer i.H.v. 0 Euro festgesetzt wird. 44

Der Beklagte beantragt, 45

die Klage abzuweisen. 46

Zur Begründung verweist er im wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung und ergänzt diese wie folgt: 47

Selbst wenn eine mündliche oder stillschweigende Abrede darüber bestehe, im Fall eines gesunkenen Kurswertes im Folgejahr eine größere Anzahl an RSU zu gewähren, ändere dies die steuerliche Beurteilung der hier übertragenen Aktien nicht. In 2005 sei dem Kläger eine feststehende Anzahl Aktien zugesagt worden, unter der aufschiebenden Bedingung, dass dieser bis 2008 als Arbeitnehmer beim Unternehmen verbleibe. Damit sei bereits in 2005 sicher gewesen, dass der Kläger an einer Wertsteigerung des Unternehmens durch den höheren Sachbezug profitieren werde, solange er bis zu diesem Zeitpunkt die aufschiebende Bedingung erfülle. Somit sei ihm ein Leistungsanreiz gesetzt worden, weiterhin für das Unternehmen zu arbeiten und zu dessen Wertsteigerung beizutragen. Es könne nicht als negativer Anreiz gewertet werden, wenn in Jahren mit niedrigerem Aktienkurs mehr Aktien 48

gewährt werden. Der Kläger profitiere nicht von dauerhaft sinkenden Aktienkursen seines Unternehmens, auch wenn er dadurch zunächst eine große Anzahl von Anteilen erhalten würde, da die Wertschöpfung am Ende der Wartefrist vom Unternehmenswert abhängt.

Der Änderungsbescheid habe dazu gedient, den § 34 Abs. 1 EStG anzuwenden, da es sich bei dem zu versteuernden geldwerten Vorteil um einen Bezug für mehrere Jahre gehandelt habe. Programmtechnisch sei es bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen nicht möglich, als Besteuerungsgrundlagen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und solche aus Vermietung und Verpachtung im Bescheid auszuweisen. Darüber hinaus sei die von seinem amtlichen Steuerberechnungsprogramm errechnete Einkommensteuer offensichtlich rechnerisch unzutreffend zu niedrig festgesetzt. 49

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 2.10.2014 wird wegen weiterer Einzelheiten der Sach- und Rechtslage ergänzend Bezug genommen. 50

Entscheidungsgründe 51

Die Klage ist unbegründet. Der - gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung – FGO - zum Gegenstand des Verfahrens gewordene Einkommensteuerbescheid vom 29.8.2012 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger daher nicht in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 S. 1 FGO). Zu Recht hat der Beklagte nämlich im Streitjahr 2008 17/36tel des vom Kläger insgesamt in 2008 erzielten geldwerten Vorteils aus der Gewährung von RSU der inländischen Einkommensteuer in Form von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, bezogen für mehrere Jahre, unterworfen. Aufgrund des Verböserungsverbots verbleibt es jedoch bei der vom Beklagten zu niedrig festgesetzten Einkommensteuer i.H.v. 334 €. 52

Zu Recht ist es zwischen den Beteiligten unstrittig, dass durch die ohne jegliche Beschränkungen erfolgte Einbuchung der Aktien der M in das Aktiendepot des Klägers am 1.3.2008 diesem im Sinne des § 19 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2008 geltenden Fassung – EStG – Arbeitslohn im Sinne des § 11 Abs. 1 S. 1 EStG zugeflossen ist, und dass er im Veranlagungszeitraum 2008 mangels eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Sinne der §§ 8 und 9 der Abgabenordnung in Deutschland mit diesem Arbeitslohn gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4a EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig war. 53

Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG - neben Gehältern und Löhnen - auch andere Bezüge und Vorteile, die „für“ eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder einmalige Bezüge handelt (§ 19 Abs. 1 S. 2 EStG). Solche Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zu Grunde liegen muss. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist vielmehr zu bejahen, wenn die Einnahmen den Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbstständigen Arbeit darstellen, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für das zur Verfügung stellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (ständige Rechtsprechung des BFH, vergleiche zuletzt Urteil vom 7.5.2014 VI R 73/12, BFHE 245,130, BStBl II 2014, 904). Arbeitslohn kann ausnahmsweise auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn sie ein Entgelt „für“ eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Auch hier muss sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit darstellen und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen (ständige Rechtsprechung, zuletzt BFH- 54

Urteil vom 7.5.2014 VI R 73/12, BFHE 245,130, BStBI II 2014, 904).

Nach diesen zutreffenden Grundsätzen liegt hier in der Gewährung von Aktien seitens der M an den Kläger Arbeitslohn vor, da dieser die Zusage der unentgeltlichen Überlassung von Aktien gemäß dem RSU-Plan der Konzernmuttergesellschaft M auf Vorschlag seines damaligen Arbeitgebers, der T 1, erhalten hat. Voraussetzung für die Gewährung des Aktienversprechens waren im wesentlichen eine erfolgreiche Tätigkeit des Klägers in leitender Funktion der Tochtergesellschaft T 1 und eine Weiterbeschäftigung im Konzern bis zum Ablauf der Sperrfrist. 55

Der Arbeitslohn in Form des geldwerten Vorteils als dem Wert der dem Kläger unentgeltlich zugewendeten Aktien ist diesem bei der unbeschränkten Einbuchung in sein Aktiendepot am 1.3.2008 zugeflossen, da der Kläger in diesem Zeitpunkt die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Aktien erhalten hat und sein bedingter Übertragungsanspruch in diesem Moment erfüllt worden ist (vergleiche BFH-Urteil vom 24.1.2001 I R 100/98, BFHE 195,102, BStBI II 2001,509). 56

Dieser Arbeitslohn unterfällt der beschränkten Einkommensteuerpflicht gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4a EStG, da diese Norm voraussetzt, dass die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Damit sind auch nachträgliche Einkünfte, wie sie hier für den Zeitraum der Tätigkeit bei T 1 vorliegen, von der Norm erfasst (vergleiche zu Aktienoptionen BFH-Urteil vom 17.11.2010 I R 68/10, BFH/NV 2011,737; Loschelder in: Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 49, Rz. 49). 57

Dieser nachträgliche Arbeitslohn ist vom Beklagten des Weiteren zu Recht zeitanteilig in einem zeitlichen Verhältnis der Tätigkeit und Ansässigkeit des Klägers in Deutschland und Polen zu 17/36tel der deutschen Einkommensteuer unterworfen worden, da mit der Gewährung der RSU keine in der Vergangenheit geleistete Tätigkeit honoriert werden sollte, wie der Kläger meint, sondern ein Anreizlohn vereinbart worden ist. 58

Art. 15 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Polen vom 14. Mai 2003 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen – DBA Polen – regelt die Besteuerungszuständigkeit für Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht. Danach hat grundsätzlich gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Polen der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht in Bezug auf Arbeitslohn, also auch auf solchen in Form eines geldwerten Vorteils (vgl. OECD-Kommentar, Art. 15, Rz. 2.1), während der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte des Arbeitnehmers unter Progressionsvorbehalt freistellt (vgl. speziell zum DBA Polen und Aktienoptionen: Kopec/Jamrozy, IStR 2013,741,743 und 745). 59

Ist jedoch im Zufluss des Werts der Aktien als im Streitjahr zugeflossener Vergütung eine Leistung zu sehen, mittels derer die – vom Zeitpunkt der Leistungszusage aus gesehen – zukünftige Tätigkeit des Berechtigten bis zur Leistungsgewährung honoriert wurde, sind die betreffenden Bezüge dem Kläger zeitraumbezogen gewährt worden. Die Bezüge sind deshalb unabhängig von ihrem Zuflusszeitpunkt in 2008 aufzuteilen und zeitanteilig in jenem Umfang, in dem sie auf die Zeit der Ansässigkeit des Klägers in Polen und Deutschland entfallen, nach Maßgabe des DBA Polen von der inländischen Besteuerung freizustellen und nur im Einsatzstaat zu besteuern (vergleiche BFH-Urteil vom 24.1.2001 I R 100/98, BFHE 195,102, BStBI II 2001,509 mit w.Nachw. zu einem Fall zum DBA GBR). Dem Tätigkeitsstaat Polen (ab 7.8.2006) steht hier also nur dann ein Besteuerungsrecht zu, sofern diese Einkünfte der Arbeitstätigkeit in Polen funktional und unmittelbar zuzurechnen sind (vgl. 60

Prokisch in: Vogel/Lehner, DBA, 5. Auflage 2008, Art. 15, Rz. 21d, zum Zufluss bei Aktienoptionen beim DBA Polen: Kopec/ Jamrozy, IStR 2013,741, 743 und 745). Mithin muss differenziert werden, ob die Gewährung von RSU einen Vergangenheitsbezug oder einen Zukunftsbezug aufweisen (vgl. allgemein: BMF-Schreiben vom 14.9.2006 IV B 6 – S 1300 – 367/06, BStBl I 2006, 532, Tz. 133, sowie zu DBA Polen: Kopec/Jamrozy, IStR 2013, 741, 743 und 745).

Nach diesen zutreffenden Grundsätzen ist das Besteuerungsrecht des geldwerten Vorteils aus der Einbuchung der Aktien im Jahr 2008 wie vom Beklagten geschehen zeitanteilig auf Deutschland und Polen im Verhältnis 17:36 aufzuteilen. Denn zur Überzeugung des Senats sind – jedenfalls die hier streitigen – RSU ähnlich wie Aktienoptionen als Vergütung für zukünftige Arbeitsleistungen und als eine Art der Mitarbeiterbindung zu verstehen und somit zukunftsorientiert. 61

Der Senat sieht für Zwecke der Einkommensteuer keine durchgreifenden Unterschiede zu den nicht handelbaren Aktienoptionsrechten. Diese werden sowohl vom BFH (Urteil vom 24.1.2001 I R 100/98, BFHE 195,102, BStBl II 2001,509) von der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben , a.a.O., Tz. 133) sowie abkommensrechtlich bei stock options von der OECD (Kommentar, Art. 15, Rz. 12.6 ff) als Vergütung mit Zukunftsbezug eingestuft. 62

Die hier zu beurteilenden RSU – oder, wie sie die M selbst bezeichnet, „beschränkte Aktienerwerbsrechte“ (auch bezeichnet als „aufgeschobene Aktienversprechen“ <Portner, Handelsblatt vom 24.9.2010>, „Aktienbezugsrechte“ <Urteil des LAG München vom 12.2.2009 3 Sa 833/08, juris> , „Wertrechte“ <Kollmorgen/Feldhaus, BB 2007, 225>; im deutschsprachigen Raum hat sich wohl noch keine eindeutige Verwendung des Begriffs RSU durchgesetzt , <so Bauer/ Khakzad/ Schildmann, Deloitte, White Paper No. 50, März 2012, Seite 3, Fussnote 14>) --- stellen nach dem RSU-Plan der M nicht handelbare Zusagen der Übertragung von Aktien nach Ablauf einer bestimmten Sperrfrist dar, bis zu deren Ablauf die Gewährung unter einer aufschiebenden Bedingung steht. 63

Bei der Zusage von RSU handelt es sich um eine Form der Mitarbeiterbeteiligung (vgl. Portner, DStR 2010, 580) in Gestalt eines Vergütungsinstruments mit langfristiger Anreizwirkung (vgl. Bauer/ Khakzad/ Schildmann, Deloitte, White Paper No. 50, März 2012, Seite 2). Bis zur tatsächlichen uneingeschränkten Einbuchung der Aktien ins Depot des Mitarbeiters hat dieser lediglich einen insoweit bedingten Anspruch auf Übertragung der zugesagten Aktien (Portner, DStR 2010, 580). Da es bis zum Ablauf der Sperrfrist ins Belieben des Gewährenden gestellt ist, zwischen Aktiengewährung und Barauszahlung zu wählen (hier Art. 5, Tz. 5.2 des RSU-Plans), handelt es sich bei RSU nicht um ein Anwartschaftsrecht auf Wertpapiere (Kollmorgen/Feldhaus, BB 2007, 225). 64

So wie bei Optionsrechten ist auch bei RSU davon auszugehen, dass es sich hierbei um einen „Anreizlohn“ handelt, der erst nach Erreichung des gesetzten Ziels einen Vermögenszufluss beim Berechtigten auslösen soll. Sinn und Zweck der RSU-Vereinbarung ist es nämlich, den Arbeitnehmern zusätzlich zur normalen Vergütung eine besondere Erfolgsmotivation für die Zukunft zu verschaffen. Als solches werden die RSU unentgeltlich – oder um mit den Worten von M zu sprechen: „kostenlos“ - gewährt. Dem Arbeitnehmer drohen auch keine Nachteile, wenn erhoffte Leistungsziele nicht eintreten; ihm geht allenfalls ein höherer Kurswert im Übertragungszeitpunkt verloren. Durch die Einräumung von Aktienbezugsrechten wie den RSU soll der Unternehmenswert (“shareholder value“) erhöht und überdies der Berechtigte für die Zukunft an seinen Arbeitgeber gebunden werden , wie sowohl der Plan der M dies in Art. 1, Tz 1.1 beschreibt als auch die – zeitlich später verfasste – Broschüre in ihrem Vorwort. 65

- Nicht zuletzt deswegen setzen die RSU – wie die nicht handelbaren Aktienoptionen im Zeitpunkt der Optionsausübung – regelmäßig ein ungekündigtes Arbeitsverhältnis im Zeitpunkt des Ablaufs der Sperrfrist und der tatsächlichen Übertragung der Aktien voraus. Bei vorzeitigem Ausscheiden des berechtigten Arbeitnehmers durch eigene Kündigung des Arbeitsverhältnisses oder bei außerordentlicher Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses (wegen Pflichtverletzung aus dem Arbeitsverhältnis) verfällt es gemäß Art. 6 Tz 6.2. des RSUP. Es bleibt nur erhalten in Fällen, in denen das Arbeitsverhältnis des Mitarbeiters ohne dessen Verschulden endet, wie z.B. bei Tod, Kündigung seitens des Arbeitgebers, Erwerbsunfähigkeit Pensionierung, bzw. im Fall des Verlusts der Organstellung (Art. 6, Tz. 6.1. RSUP). 66
- Somit ist der in 2008 dem Kläger zugeflossene geldwerte Vorteil aus der Aktienübertragung seitens der M zeitanteilig mit 17/36 Anteilen im Inland der Einkommensteuer zu unterwerfen. Hinsichtlich der in Deutschland zu versteuernden Einkünfte liegt ein Bezug von Arbeitslohn für mehrere Jahre vor, so dass die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG vom Beklagten dem Grunde nach zutreffend angenommen worden ist. 67
- Der geldwerte Vorteil ist auch in zutreffender Höhe angesetzt worden. T 1 hat dazu den Kurswert des Schweizer Franken sowie der Aktie der M vom 1.3.2008 zu Grunde gelegt; der Beklagte hat diesen Wert übernommen. 68
- Sollte sich aus der neueren Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 7.5.2014 VI R 73/12, BFHE 245,32, BFH/NV 2014,1291) ergeben, dass der Zeitpunkt der Zusage der Aktien ab dem 1.3.2005 den Wert des geldwerten Vorteils bestimmen würde (vgl. dazu Portner, DStR 2014, 2523,2526; Wendt, EFG 2014,1890), ändert sich die hier angegriffene Festsetzung der Einkommensteuer nicht. Denn die für diesen Zeitpunkt geltenden Werte unterscheiden sich von den bisher zugrunde gelegten – worauf der Kläger in der mündlichen Verhandlung zutreffend hingewiesen hat – angesichts der geringen Volatilität sowohl des Schweizer Franken als auch der Aktien der M als eines Weltkonzerns im hier betroffenen Zeitraum kaum wesentlich. 69
- Jedenfalls wäre nämlich ein wesentlich höherer Steuerbetrag für den geldwerten Vorteil festzusetzen, als der tatsächlich i.H.v. 334 € festgesetzte. Von den Beteiligten ist in der mündlichen Verhandlung dieser Steuerbetrag angesichts des zu versteuernden Einkommens zutreffend als – offensichtlich aufgrund eines landesweiten systemimmanenten Fehlers des Steuerberechnungsprogramms des Landes NRW – bei weitem zu niedrig festgesetzt beurteilt worden. Da es dem Senat jedoch verwehrt ist, die angefochtene Steuerfestsetzung zu verbessern, verbleibt es im Rahmen der Klageabweisung bei der vom Beklagten festgesetzten Einkommensteuer. 70
- Obwohl die Klage abzuweisen war, trägt der Beklagten gemäß § 136 Abs. 1 S. 3, § 135 Abs. 1 FGO die gesamten Kosten des Verfahrens. Denn der Beklagte hat zum einen dem Klagebegehren der Festsetzung auf Null € dadurch teilweise entsprochen, dass er die mit Einspruchsentscheidung auf 9500 € festgesetzte Einkommensteuer mit dem im Klageverfahren erlassenen Änderungsbescheid auf 334 € herabgesetzt hat. Nur in Höhe dieses noch streitigen Steuerbetrages und damit im Sinne der o.g. Norm nur zu einem geringen Teil ist der Kläger unterlegen. Somit waren dem Beklagten die gesamten Kosten des Verfahrens aufzuerlegen. 71
- Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage der Besteuerung der RSU zuzulassen. 72
-

