

ANTEILSÜBERTRAGUNG AN MITARBEITER

STEUERLICHE EINORDNUNG: ARBEITSLohn ODER SCHENKUNG?

VON DR. BERTRAM LAYER

BFH-URTEIL VOM 20.11.2024 – VI R 21/22

Die schenkweise Übertragung von Geschäftsanteilen an leitende Mitarbeiter zur Sicherung der Unternehmensnachfolge führt nicht ohne Weiteres zu Arbeitslohn.

Übersicht

- I. Einleitung
- II. Sachverhalt
- III. Entscheidungsgründe
- IV. Praktische Bedeutung

I. Einleitung

Wird eine Unternehmensbeteiligung an einen Arbeitnehmer verbilligt oder schenkweise übertragen, stellt sich die Frage, ob dies als geldwerter Vorteil und damit als Arbeitslohn im Sinne von § 19 EStG zu versteuern ist, oder ob ein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang vorliegt. Der BFH hat in der hier kommentierten Entscheidung aufgezeigt, dass es an einer maßgeblichen Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis fehlt und somit kein Arbeitslohn vorliegt, wenn, wie im Urteils Sachverhalt, ein entscheidendes „objektiv erkennbares“ Motiv aller Beteiligten nicht die Entlohnung für vergangene und/oder künftige Dienste des Arbeitnehmers ist, sondern die Unternehmensnachfolge. Mit dem Urteil hat der BFH für die Beratungspraxis wichtige Hinweise gegeben, die eine Anerkennung des Übertragungsvorgangs als ein der Schenkungsteuer unterliegender Vorgang ermöglichen.

Ein der Schenkungsteuer unterliegender Übertragungsvorgang ist insbesondere dann anzustreben, wenn von den erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen Gebrauch gemacht und damit die Beteiligung steuerfrei oder annähernd steuerfrei übertragen werden kann.

II. Sachverhalt

Die Klägerin war im Streitjahr (2014) bereits seit vielen Jahren für eine GmbH im Bereich Vertrieb/Personal tätig und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Die GmbH wurde bereits Jahre bevor die Klägerin für diese

tätig wurde durch die Gesellschafter A und B gegründet, die je zur Hälfte am Stammkapital beteiligt waren. A und B beschloßen in einer Gesellschafterversammlung im Jahre 2013 eine Regelung der Unternehmensnachfolge durch Übertragung von Geschäftsanteilen. Die Übertragung der Geschäftsanteile sollte zum einen an den gemeinsamen Sohn S der beiden Gesellschafter und zum anderen an die Klägerin sowie vier weitere leitende Mitarbeiter/innen erfolgen. Im Jahre 2013 wurden Geschäftsanteile von je ca. 5,08% an die Klägerin sowie vier weitere Mitarbeiter/innen mit Wirkung zum 1. Januar 2014 übertragen. Der Sohn S bekam Anteile von 74,61% unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen.

Die Ausgangssituation und die Beteiligungsverhältnisse nach Durchführung des Schenkungsvorgangs stellen sich dabei wie in Abb. 1 dar.

Die Übertragung der Geschäftsanteile war weder an Bedingungen oder Beschränkungen noch an einen Fortbestand der Arbeitsverhältnisse geknüpft. Der Übertragungs- und Abtretungsvertrag enthielt aber eine Rückfallklausel, wonach A und B berechtigt wurden, die Rückübertragung des Anteils zu verlangen, falls das zuständige Finanzamt die steuerlichen Verschonungen nach §§ 13a, 13b, 19a des ErbStG nicht gewähren oder gemäß § 13a Abs. 5 ErbStG zum Nachteil des Erwerbers ändern würde. Im Zuge einer Lohnsteuer Außenprüfung bei der GmbH für den Zeitraum 2011 bis 2015 vertrat der Prüfer die Auffassung, in dem unentgeltlichen Erwerb der Geschäftsanteile durch die Arbeitnehmer sei ein als Arbeitslohn zu berücksichtigender geldwerter Vorteil zu sehen. Demgemäß erhöhte das Finanzamt die Einkünfte der Klägerin aus nichtselbstständiger Arbeit um einen geldwerten Vorteil in Höhe des Werts der überlassenen Anteile. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin blieb erfolglos. Das Finanzgericht Sachsen-Anhalt hingegen gab der Klage der Klägerin statt. Es entschied, dass sich der Vorteil aus der Übertragung der Geschäftsanteile bei objektiver Betrachtung nicht als Ertrag aus nichtselbstständiger Arbeit darstelle. Der BFH hat die Rechtsauffassung des Finanzgerichts im Ergebnis bestätigt. »

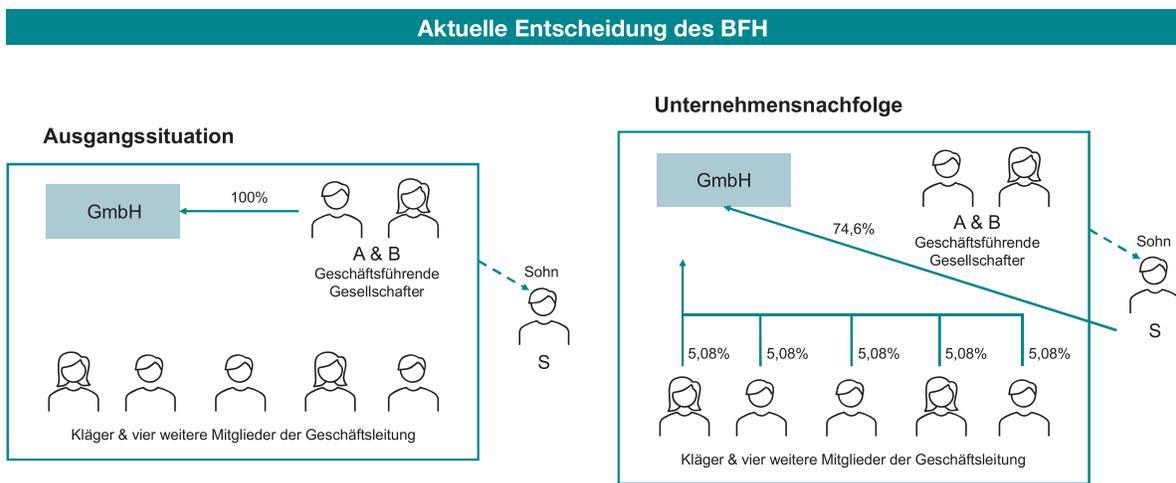


Abb. 1; Quelle: Eigene Darstellung

III. Entscheidungsgründe

Der BFH führt zunächst aus, dass zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit auch der unentgeltliche oder verbilligte Erwerb einer Unternehmensbeteiligung gehören kann. Arbeitslohn kann dabei auch in der Zuwendung eines Dritten, hier also von A und B als Gesellschafter bestehen. Der BFH führt ferner aus, Arbeitslohn setze voraus, dass der betreffende geldwerte Vorteil für eine Beschäftigung gewährt wird, also durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist, ohne dass ihm eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zugrunde liegen muss. Demnach ist eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis zu bejahen, wenn der Vorteil dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließt und sich als Ertrag der nichtselbstständigen Arbeit darstellt. Nach Auffassung des BFH hat das Finanzgericht als Vorinstanz im Rahmen seiner tatrichterlichen Würdigung zutreffend festgestellt, dass unter den im Streitfall vorliegenden Umständen kein Arbeitslohn vorliegt. Auch wenn die Anteilsübertragung mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängt, liegt keine maßgebliche Veranlassung durch das Arbeits-

verhältnis vor. Der BFH weist darauf hin, dass das Finanzgericht überzeugend dargelegt habe, dass entscheidendes Motiv für die Übertragung für alle Beteiligten erkennbar die Regelung der Unternehmensnachfolge war. Folgende Aspekte führt der BFH in diesem Zusammenhang auf:

- Durch die im Übertragungs- und Abtretungsvertrag enthaltene erbschaftsteuerliche Rückfallklausel und im Protokoll der von A und B im Jahre 2013 abgehaltenen Gesellschafterversammlung würde das Motiv der Regelung der Unternehmensnachfolge klar zum Ausdruck kommen.
- Auch die Tatsache, dass der Klägerin und den weiteren vier leitenden Angestellten mit zusammen 25,39% der Anteile eine Sperrminorität eingeräumt wurde sowie deren Verankerung in der Geschäftsleitung sichern nach Auffassung des BFH den Fortbestand und die Weiterentwicklung der Gesellschaft im Wege der Unternehmensnachfolge.
- Der BFH führt ferner aus, dass die fachliche Kompetenz für die Unternehmensleitung, die die Nachfolger durch ihre (jahrelange) Mitarbeit in dem Unternehmen gezeigt haben, ein für die Unternehmensnachfolge durchaus essenzielles Kri-

terium darstellt. Demgemäß sind nach der Auffassung des BFH bei einer Unternehmensnachfolge, die die Übernahme von Leitungsaufgaben voraussetzt, die Nachfolger regelmäßig bereits vor der Anteilsübertragung in den Unternehmen tätig.

- Auch die Tatsache, dass im Anteils- und Übertragungsvertrag die Gewährung der steuerlichen Verschonungsregelungen nach den §§ 13a, 13b und 19a ErbStG ausdrücklich zur Vertragsgrundlage erklärt wurden, spricht nach Auffassung des BFH für das Motiv der Regelung der Unternehmensnachfolge.
- Auch der Umstand, dass die Anteilsübertragungen nicht an den Fortbestand der Arbeitsverhältnisse geknüpft wurden, stützt die von der Vorinstanz getroffene Wertung, dass in der schenkweisen Übertragung keine Entlohnung der leitenden Mitarbeiter für erbrachte oder zu erbringende Dienste vorliegen.
- Gegen einen Arbeitslohn spricht nach Auffassung des BFH auch, dass A und B als bisherige Gesellschafter ihre leitenden Angestellten trotz sehr unterschiedlicher Beschäftigungsdauer und unterschiedlicher Gehälter einheitlich begünstigt haben.

Die von der Vorinstanz vertretene Ansicht, dass keine Entlohnung der leitenden Mitarbeiter für erbrachte oder zu erbringende Dienste vorliegt, ist daher nach Auffassung des BFH revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

IV. Praktische Bedeutung

Die Beteiligung leitender Mitarbeiter am Unternehmen gewinnt zunehmend an Bedeutung. Die Nachfolgeproblematik gerade im Bereich mittelständischer Unternehmen ist hinreichend bekannt. Umso wichtiger ist es, dass im Zuge der Beteiligung von Mitarbeitern am Unternehmen möglichst rechtssicher beurteilt werden kann, ob der erlangte geldwerte Vorteil als Arbeitslohn zu erfassen ist oder einen der Schenkungsteuer unterliegenden Vorgang darstellt, für den die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen in Anspruch genommen werden können.

Unter Verweis auf die Urteilsbegründung ist es hilfreich, das Motiv der Regelung der Unternehmensnachfolge in der Übertragungsdokumentation, z.B. auch in der Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung, objektiv nachvollziehbar fest-

zuhalten.¹ Sofern möglich, sollte eine Verknüpfung zwischen Geschäftsanteilsübertragung und Fortbestand des Arbeitsverhältnisses vermieden werden. Ob aber eine Verknüpfung von Anteilsübertragung und Fortbestand des Arbeitsverhältnisses zu Arbeitslohn führen würde, ist fraglich und sicherlich vom Einzelfall und auch von der Erfüllung weiterer vom BFH für die Unternehmensnachfolge sprechender Kriterien abhängig.² Die Vereinbarung einer Rückfallklausel für den Fall, dass die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen nicht gewährt werden, ist nach der Rechtsprechung des BFH ebenfalls geeignet, um das Motiv der Regelung der Unternehmensnachfolge zu untermauern.

Die vom Finanzgericht Sachsen-Anhalt als Vorinstanz entwickelten und vom BFH bestätigten Kriterien, die für das Motiv der Regelung der Unternehmensnachfolge sprechen, sind jedenfalls sehr hilfreich, um mehr Rechtssicherheit bei der steuerlichen Behandlung von Anteilsübertragungen an leitende Mitarbeiter zu schaffen und in den Anwendungsbereich der Schenkungsteuer sowie der Inanspruchnahme der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen zu gelangen. ◆

¹ Vgl. Zrenner, DStR 2025, 145 ff., 148.

² Vgl. auch Strahl, NWB 2025, 216.



Dr. Bertram Layer ist Steuerberater und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

Anteilsübertragung • Schenkungsteuer • Unternehmensnachfolge