

Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen bei der Tätigkeit eines Geschäftsführers einer **GmbH & Co. KG** vor, wenn der Geschäftsführer der GmbH zugleich Mitunternehmer ist. Die Bezüge (Arbeitslohn, Boni, Gratifikationen und sonstige Leistungen aus dem Anstellungsvertrag zur GmbH) sind dem Gewinnanteil des Geschäftsführers in seiner Eigenschaft als Mitunternehmer der KG zuzurechnen.²⁶⁷ Ein Lohnsteuerabzug erfolgt nicht. Handelt es sich dagegen um einen **Fremdgeschäftsführer**, ist der Geschäftsführer also nicht zugleich Mitunternehmer, richtet sich die Qualifikation der Einkünfte nach den allgemeinen Grundsätzen. Der Fremdgeschäftsführer kann Einkünfte aus seinem eigenen Gewerbebetrieb erzielen, aus selbständiger Tätigkeit oder – der praktische Regelfall – als Arbeitnehmer.

Bei selbständiger Tätigkeit eines Geschäftsführers nach § 18 EStG wird der Gewinn durch **Einnahmeüberschussrechnung** gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt; eine Gewerbesteuerpflicht besteht nicht. Die Qualifikation der Vergütung als Betriebseinnahme dieser selbständigen Tätigkeit richtet sich ebenso wie bei gewerblichen Einkünften nach dem Veranlassungsprinzip.

Die Beteiligung des Geschäftsführers an der Kapitalgesellschaft ist konsequenterweise Betriebsvermögen des gewerblichen oder selbständigen Betriebes.²⁶⁸ Der Geschäftsführer erzielt bei den Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft dann auch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen mehr (mit KESt), sondern Gewinneinkünfte, die gemäß § 3 Nr. 40 EStG zu 40% steuerfrei sind (allerdings auch mit der Beschränkung der Betriebsausgaben ua gem. § 3c Abs. 2 EStG).

Der Geschäftsführer ist bei Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. aus selbständiger Arbeit zu **Einkommensteuervorauszahlungen** gemäß § 37 EStG verpflichtet, jeweils am 10.3., 10.6., 10.9. sowie 10.12. eines jeden Jahres.

3. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

a) Grundvergütung

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 EStG Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantieme und andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst. Es ist nach § 19 Abs. 1 S. 2 EStG unerheblich, ob ein Rechtsanspruch auf die Vergütung besteht. Zum **Lohn** gehören alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen.²⁶⁹ Die Leistung des Arbeitgebers muss durch das individuelle Dienstverhältnis **veranlasst** sein.²⁷⁰ Dieser **Veranlassungszusammenhang** besteht, wenn die Einnahmen dem Empfänger nur mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag seiner Arbeit darstellen.

Die Vergütung fließt dem Geschäftsführer nach allgemeinen Grundsätzen in dem Zeitpunkt zu, in dem er über die Vergütung verfügen kann, demnach regelmäßig im Zeitpunkt der Barauszahlung bzw. der Gutschreibung auf einem Konto des Empfängers bei seinem Kreditinstitut.²⁷¹ Bei einem **beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer** nimmt die Rechtsprechung darüber hinaus einen Zufluss an, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer im Zeitpunkt der Fälligkeit über die Vergütung verfügen kann, unabhängig davon, ob ihm tatsächlich Liquidität zugeflossen ist.²⁷²

²⁶⁷ BFH 14.12.1978 – IV R 98/74, BStBl. II 1979, 284.

²⁶⁸ Seer GmbH R 2011, 225 (316).

²⁶⁹ StRspr vgl. nur BFH 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. II 2008, 2280 = BB 2008, 2280; H 19.3 LStR 2015.

²⁷⁰ BFH 17.7.2014 – VI R 69/13, BStBl. II 2015, 41; BFH 25.4.2018 – VI R 34/16, BStBl. II 2018, 600.

²⁷¹ Zuletzt BFH 3.2.2011 – VI R 4/10, BStBl. II 2014, 493, mwN aus der Rspr.

²⁷² BFH 3.2.2011 – VI R 4/10, BStBl. II 2014, 493; BFH 15.5.2013 – VI R 24/12, BStBl. II 2014, 495. In der erstgenannten Entscheidung weist der BFH zudem darauf hin, dass eine verdeckte Einlage vorliegen könnte, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer auf eine bei der Gesellschaft passivierte Verbindlichkeit

- 119 Zu den steuerlichen Einkünften des Geschäftsführers aus nichtselbständiger Arbeit gehören daher alle Geld- oder Sachleistungen, die die GmbH dem Geschäftsführer aus Rücksicht auf das Dienstverhältnis gewährt.
- 120 Es ist unerheblich, ob es sich um feste oder variable Bezüge handelt, einmalige oder regelmäßige Zahlungen. Typische Sachleistungen, die zu steuerpflichtigen Einnahmen führen, sind die von der GmbH übernommenen festen und laufenden Kosten für einen Telefonanschluss in der Privatwohnung des Geschäftsführers oder für ein privates Mobiltelefon des Geschäftsführers, soweit dies auch betrieblich genutzt wird. Dies gilt nur dann nicht, wenn die Telefonkosten zu den Reisenebenkosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung gehören.²⁷³ Die Abgrenzungsschwierigkeiten sollten vermieden werden. Es empfiehlt sich daher, dass dem Geschäftsführer ein betriebliches Mobiltelefon zur Verfügung gestellt wird, das dieser auch privat nutzen kann; die Vorteile der privaten Nutzung von Telekommunikationsgeräten sind gemäß § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei.
- 121 Steuerpflichtiger Arbeitslohn sind auch **Leistungen Dritter**, wenn sich aus Sicht des Arbeitnehmers die Leistung des Dritten als Frucht seiner Arbeit darstellt und die Leistung im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht.²⁷⁴
- 122 **Abzugsgrenzen** sind die steuerpflichtigen Einnahmen des Geschäftsführers von Leistungen der GmbH, die im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse der GmbH geleistet werden, sowie von Leistungen der GmbH, die aufgrund eines anderen Rechtsgrundes als das Dienstverhältnis erfolgen.
- 123 Ein **eigenbetriebliches Interesse** der GmbH liegt vor, wenn sich aus den Begleitumständen wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils, ergibt, dass die Leistung im Interesse der GmbH erfolgt und ein eigenes Interesse des Geschäftsführers unerheblich ist.²⁷⁵ Liegt dagegen auch ein nicht unerhebliches Interesse des Geschäftsführers vor, handelt es sich insoweit um Arbeitslohn.²⁷⁶
- 124 Im eigenbetrieblichen Interesse der GmbH können Jubiläumsfeiern des Geschäftsführers sein, soweit die Aufwendungen für jede teilnehmende Person 110 Euro nicht überschreiten.²⁷⁷ In Lohnsteuerausprüfungen gehen die Betriebsprüfer anlässlich solcher Jubiläen regelmäßig jede einzelne Rechnung durch, um den geldwerten Vorteil für jeden Teilnehmer der Veranstaltung zu ermitteln. Typische Schwierigkeiten liegen dann zumeist darin, dass häufig für mehr Personen geplant wurde als tatsächlich teilgenommen haben. Bei Jubiläen des Geschäftsführers sollte daher genau dokumentiert werden, wer eingeladen wurde, wer tatsächlich zugesagt hat und wer am Ende zu der Veranstaltung gekommen ist. Nur so kann bei Betriebsprüfungen plausibel gemacht werden, dass die anteiligen Kosten auf das mit solchen Jubiläen unvermeidliche Planungsrisiko zurückzuführen sind.
- 125 Ein **anderes Rechtsverhältnis** als das Dienstverhältnis ist insbesondere ein Schadensersatzanspruch des Arbeitnehmers gegen den Arbeitgeber; Zahlungen zum Ausgleich von Schadensersatzansprüchen sind kein Arbeitslohn, sondern steuerlich irrelevante Leistungen im Privatbereich.²⁷⁸

verzichtet. In der konkreten Entscheidung lehnte der BFH dies ab, da die GmbH das Weihnachtsgeld nicht passiviert hat.

²⁷³ H 19.3 LStR 2015.

²⁷⁴ BFH 5.7.1996 – VI R 10/96, BStBl. II 1996, 545 = BB 1996, 1920 – Auslandsreise auf Kosten eines Kunden; 19.8.2004 – VI R 33/97, BStBl. II 2004, 1076 = BB 2004, 2342 – Überlassung von Wohnraum; 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. II 2008, 2280 = BB 2008, 2280 – Verzicht auf Andienungsrecht von Aktien nach einem Börsengang; 28.2.2013 – VI R 58/11, BStBl. II 2013, 642.

²⁷⁵ BFH 7.7.2004 – VI R 29/00, BStBl. II 2005, 376 = BB 2005, 1203; 14.11.2013 – VI R 36/12, BStBl. II 2014, 278.

²⁷⁶ BFH 4.7.2018 – VI R 16/17, BStBl. II 2019, 373; es kann dann die Aufteilung in Lohn und Zuwendung in eigenbetrieblichem Interesse geboten sein, BFH 11.3.2010 – VI R 7/08, BStBl. II 2010, 763.

²⁷⁷ R 19.3 Abs. 2 Nr. 4, BMF 14.10.2015 – IV C 5 – S 2332/15/10001, BStBl. I 2015, 58.

²⁷⁸ BFH 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647 = BB 2007, 1825; 25.4.2018 – VI 34/16, BStBl. II 2018, 600.

Zu den Vorteilen des steuerlichen Arbeitnehmerstatutes des Geschäftsführers gehört es, dass bestimmte Leistungen der GmbH **steuerfrei** sind, die bei anderen Einkunftsarten steuerpflichtig wären. Hierzu gehören:

- Aufwandsentschädigungen zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung, soweit die gesetzlich vorgesehenen Pauschbeträge für Werbungskosten nicht überschritten sind (§ 3 Nr. 16 EStG);
- die Überlassung typischer Berufskleidung der GmbH an den Geschäftsführer; hierunter zählt auch die bürgerliche Kleidung, wenn das eigenbetriebliche Interesse der GmbH im Vordergrund steht bzw. kein geldwerter Vorteil des Arbeitnehmers anzunehmen ist (§ 3 Nr. 31 EStG sowie H 19.3 LStR); bei Gesellschafter-Geschäftsführern nimmt die Finanzverwaltung in der Regel aber eine verdeckte Gewinnausschüttung an. Bei Fremdgeschäftsführern ist die Finanzverwaltung entgegenkommender;
- Leistungen der GmbH zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern des Geschäftsführers (§ 3 Nr. 33 EStG);
- die private Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsprämien (§ 3 Nr. 45 EStG);
- durchlaufende Gelder und Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG);
- bestimmte Zukunftssicherungsleistungen für die Altersvorsorge des Geschäftsführers (§ 3 Nr. 56 bzw. 63 EStG).

Die ebenfalls steuerfreien Zuschläge für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit gemäß § 3b EStG werden von der Finanzverwaltung allenfalls bei Fremd-Geschäftsführern anerkannt, bei denen ein **Näheverhältnis** zu den Gesellschaftern nahezu ausgeschlossen ist. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern geht die Finanzverwaltung bei solchen Zuschlägen von verdeckten Gewinnausschüttungen aus, so dass die vom Gesetzgeber vorgegebene Steuerfreiheit ins Leere geht.

Der Arbeitslohn unterliegt dem **Lohnsteuerabzug**. Die GmbH behält die Lohnsteuer vom Gehalt des Geschäftsführers ein und führt diese an das Finanzamt ab. Der Geschäftsführer kann gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG die einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer der GmbH auf seine Einkommensteuerschuld verrechnen.

Auch bei Geschäftsführern besteht die Möglichkeit, dass bestimmte Leistungen der GmbH pauschal besteuert werden. Mit einem Pauschsteuersatz von 25% können gemäß § 40 Abs. 2 EStG folgende Aufwendungen pauschal besteuert werden:

- unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten;
- Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen, wenn dieser nicht insgesamt schon steuerfrei ist;
- Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen unter den weiteren Voraussetzungen, dass der Geschäftsführer nur vorübergehend von seiner Wohnung und dem Geschäftssitz betrieblich tätig ist und die Verpflegungsmehraufwendungen die Pauschbeträge gemäß § 4 Abs. 5 EStG iVm § 9 Abs. 4a EStG nicht überschreiten (ab 8 Stunden = 14 Euro; 24 Stunden = 28 Euro);
- unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Personalcomputern;
- unentgeltlich oder verbilligte Überlassung von Ladevorrichtungen für Elektro- oder Hybridfahrzeuge oder Zuschüsse hierzu.

Mit einem Pauschsteuersatz von 15% werden Sachbezüge zur unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung sowie Zuschüsse zu Fahrtkosten besteuert.

Ebenfalls pauschal mit 20% besteuert werden gemäß § 40b EStG Beiträge zu Direktversicherungen sowie Pensionskassen und einer Unfallversicherung, soweit bestimmte Grenzen nicht überschritten werden (→ Rn. 433 ff.).

b) Variable Gehaltsbestandteile

Variable Gehaltsbestandteile sind bei Führungskräften üblich. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern überwiegt in der Praxis die **Tantieme**; bei Vorständen einer Aktiengesellschaft

sowie Geschäftsführern und sonstigen Führungskräften von konzernangehörigen Gesellschaften sind neben Tantiemen **Aktionsoptionspläne (Stock Options)** verbreitet. Die Tantieme ist unter steuerlichen Gesichtspunkten in erster Linie bei Gesellschafter-Geschäftsführern interessant, da sie aus Sicht der Finanzverwaltung häufig Gegenstand verdeckter Gewinnausschüttungen ist (dazu → Rn. 177 ff.). Bei abhängig beschäftigten Führungskräften, insbesondere Vorständen einer AG oder Geschäftsführern konzernangehöriger Gesellschaften, sind Tantiemen Bestandteile der Vergütung gemäß § 19 EStG, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Besonderheiten im Vergleich zur festen Vergütung bestehen nicht. Es gilt das Zuflussprinzip. Bei Auszahlung der Tantieme wird Lohnsteuer – als sonstiger Bezug gemäß § 39b Abs. 3 EStG – einbehalten und abgeführt; die Lohnsteuer wird auf die Einkommensteuerschuld angerechnet.

- 133 Besonderheiten bestehen demgegenüber bei **Aktionsoptionsplänen** (im Folgenden die gebräuchlichere Bezeichnung **Stock Options**). Sämtliche Einzelheiten von Stock Options lassen sich in diesem Handbuch nicht darstellen, insoweit wird auf weiterführende Literatur verwiesen.²⁷⁹
- 134 Die nachfolgende Darstellung geht zunächst vom reinen Inlandssachverhalt aus; auf Auslandssachverhalte wird nur kurz eingegangen. Die besondere Problematik von Abfindungen und Stock Options wird an anderer Stelle behandelt (→ Kap. 4 Rn. 336 ff.).
- 135 **aa) Inlandssachverhalt.** Der Vergütungsanreiz der Stock Options besteht darin, dass der tatsächliche Börsenkurs der Aktien höher ist als der in den Stock Options-Plänen ausgewiesene Basiswert. Die Führungskraft erhält die Möglichkeit eine (zum Teil erhebliche) Anzahl von Aktien zu vorher festgelegten Preisen zu erwerben, die umgehend am Markt verkauft werden können. Die Differenz zwischen dem Verkaufspreis sowie dem Basispreis ist der „Gewinn“ der Führungskraft. Die steuerliche Problematik von Stock Options liegt in der **Qualifikation der Einkunftsart**. Stock Options können idR als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG oder als Einkünfte gemäß § 20 EStG bzw. § 17 EStG eingeordnet werden. Die Unterscheidung ist insbesondere für den Arbeitgeber relevant, da er bei einer Qualifikation der Einnahmen als Arbeitslohn einen Lohnsteuerabzug vornehmen muss.
- 136 Die Rechtsprechung unterscheidet zwischen Arbeitslohn einerseits sowie anderen Einkunftsarten danach, ob es sich bei den Einnahmen um ein Entgelt „für“ eine Leistung handelt, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Voraussetzung ist, dass die Zuwendung des Arbeitgebers oder eines Dritten sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht. Kein Arbeitslohn liegt demgegenüber vor, wenn die Zuwendung aufgrund eines anderen (Sonder-)Rechtsverhältnisses oder aufgrund sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird.²⁸⁰ Nach Rechtsprechung und Finanzverwaltung handelt es sich bei Stock Options, die einen verbilligten Aktienerwerb ermöglichen, typischerweise um Elemente der Vergütung, die den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG unterliegen.²⁸¹ Die Rechtsprechung hat bisher folgende Gestaltungen den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet:
- Stock Options, die der Führungskraft im Rahmen seines Dienst- oder Arbeitsverhältnisses ein nicht handelbares Optionsrecht auf den späteren Erwerb von Aktien zu einem bestimmten Übernahmepreis gewährt²⁸²;

²⁷⁹ Umfassende Darstellung immer noch bei Kessler/Sauter, Handbuch Stock Options, München 2003 – in wesentlichen Teilen im Steuerrecht allerdings inzwischen überholt.

²⁸⁰ Ständige Rechtsprechung, vgl. jüngst BFH 17.6.2009 – VI R 96/06, BStBl. II 2010, 69; 20.5.2010 – VI R 12/08, BStBl. II 2010, 1069; 7.5.2014 – VI R 73/12, BStBl. II 2014, 904 mit jeweils umfangreichen Nachweisen aus der Rechtsprechung.

²⁸¹ BFH 10.3.1972 – VI R 278/68, BStBl. II 1972, 596.

²⁸² BFH 10.3.1972 – VI R 278/68, BStBl. II 1972, 596; 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512; 7.5.2014 – VI R 73/12, BStBl. II 2014, 904.

- Wandlungsdarlehen, das mit einem Wandlungsrecht zum verbilligten Bezug von Aktien ausgestattet ist; ansonsten Ausgestaltung wie die „klassischen“ Stock Options²⁸³;
- Genussrechte, die zu einem überhöhten Preis an den Arbeitgeber zurückveräußert werden²⁸⁴ oder deren Verzinsung hinsichtlich der Höhe unbestimmt ist und von einem Ausschuss festgesetzt wird²⁸⁵;

Die bloße kapitalmäßige Beteiligung am Arbeitgeber reicht dagegen alleine regelmäßig nicht aus. Für eine Sonderrechtsbeziehung kann außerdem etwa sprechen, dass der Geschäftsführer die Option zum marktüblichen Preis oder mit beträchtlichem eigenem Investment erwirbt oder ein erhebliches Verlustrisiko besteht. Dies kann selbst dann gegen Arbeitslohn sprechen, wenn die Option etwa nur leitenden Angestellten der Führungsebene angeboten werden.²⁸⁶ Auch ein sog. „EVA-Zertifikat“ (Economic Value Added) hat der BFH als Veräußerungsgewinn aus einer Kapitalbeteiligung qualifiziert.²⁸⁷ Der BFH sah entgegen der Vorinstanz keinen ausreichenden Bezug zu der Vorstandstätigkeit. Maßgebend war insoweit offenbar, dass der „Anreizlohn“ dieser EVA-Zertifikate unklar und zudem mit der Ausgestaltung der Zertifikate nicht nur eine Gewinnchance, sondern auch ein Verlustrisiko verbunden war.²⁸⁸ 137

Keine Abgrenzungsschwierigkeiten gibt es bei **Phantom Stocks**. Da bei Phantom Stocks der Aktienwerb sowie der Verkauf nur schuldrechtlich simuliert werden, handelt es sich immer um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mangels Begebung tatsächlicher Aktien kann hier kein Veräußerungsgeschäft angenommen werden. 138

Die Vergütung **fließt** der Führungskraft nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu dem Zeitpunkt **zu**, in dem er das Optionsgeschäft einlöst, demnach zu dem Zeitpunkt, in dem die Aktien in ein Depot der Führungskraft gebucht werden oder die depotführende Bank die jeweiligen Aktien für die Führungskraft besitzt.²⁸⁹ Dieses Zuflussprinzip gilt unabhängig davon, ob es sich um nicht handelbare oder handelbare Aktienoptionen handelt.²⁹⁰ Bei Wandlungsdarlehen erfolgt der Zufluss ebenfalls erst mit dem Bezug von Aktien, entweder durch Einbuchung oder durch Vermittlung eines Besitzkonstitutes der depotführenden Bank.²⁹¹ Gleiches gilt, wenn die Führungskraft mit Zustimmung der begebenden Gesellschaft das Darlehen *mit* Wandlungsrecht an einen Dritten veräußert.²⁹² Auch Wandelschuldverschreibungen gemäß § 221 AktG sind so einzuordnen. Der Zufluss erfolgt mit Ausübung des Wandlungsrechtes. Eine Sondersituation gilt für die sog. Exercise and Sell Variante. Bei der Exercise and Sell Variante erfolgt der Verkauf unmittelbar mit der Ausübung des Optionsrechts ohne Einbuchung oder Besitzkonstitut. Der Zufluss fällt mit der Ausübung der Aktienoption zusammen.²⁹³ 139

Verluste der Führungskraft im Zusammenhang mit Aktienoptionen sind Werbungskosten. Verluste können entstehen, wenn die Führungskraft aufgrund des Börsenkurses die Option verfallen lässt, aber schon bei Begebung des Optionsplans eine Leistung erbracht hat, die sich im Nachhinein als wertlos herausstellte²⁹⁴; dies ist ein erheblicher Vorteil ge- 140

²⁸³ BFH 23.6.2005 – VI R 10/03, BStBl. II 2005, 770; 20.5.2010 – VI R 12/08, BStBl. II 2010, 1069.

²⁸⁴ BFH 5.11.2013 – VIII R 20/11, BStBl. II 2014, 275.

²⁸⁵ BFH 21.10.2014 – VIII R 44/11, BStBl. II 2015, 593.

²⁸⁶ BFH 4.10.2016 – IX R 43/15, BStBl. II 2017, 790.

²⁸⁷ BFH 17.6.2009 – VI R 69/06, BStBl. II 2010, 69.

²⁸⁸ BFH 4.10.2016 – IX R 43/15, BStBl. II 2017, 790.

²⁸⁹ Grundlegende Entscheidungen BFH 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509 sowie I R 119/98, BStBl. II 2001, 512; seitdem stRspr.

²⁹⁰ Zu handelbaren Optionsrechten: BFH 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl. II 2009, 382.

²⁹¹ Grundlegend BFH 23.6.2005 – VI R 10/03, BStBl. II 2005, 770; 20.5.2010 – VI R 12/08, BStBl. I 2010, 1069.

²⁹² Grundlegend BFH 23.6.2005 – VI R 10/03, BStBl. II 2005, 770; 20.5.2010 – VI R 12/08, BStBl. I 2010, 1069.

²⁹³ LfSt Bayern 8.5.2009 – S 2347.1.1-4/1St33, mit Bezug auf OFD München 20.4.2005 – S 2347-7St41, FR 2005, 663.

²⁹⁴ BFH 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647.

genüber sonstigen Optionsgeschäften, bei denen Verluste üblicherweise nicht anerkannt werden.²⁹⁵

- 141 Aufgrund der Nähe der Stock Options zu Veräußerungsgeschäften werden Aufwendungen der Führungskraft *unabhängig* von dem Zahlungszeitpunkt (und damit entgegen § 11 EStG) als „Anschaffungskosten“ der Aktien qualifiziert.²⁹⁶
- 142 Die geldwerten Vorteile aus der **Ausübungen von Stock Options** sind außerordentliche Einkünfte, da sie eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG darstellen.²⁹⁷ Voraussetzung ist, dass die Optionen erst nach Ablauf mindestens eines Jahres ausgeübt werden können und die Führungskraft mehr als ein Jahr noch bei dem Arbeitgeber beschäftigt war. Dagegen spielt es keine Rolle, wenn die Option erst nach Ausscheiden ausgeübt wird.²⁹⁸
- 143 Beim **Lohnsteuerabzug** ist zu unterscheiden. Gewährt der Arbeitgeber Aktienoptionen an *seiner* Gesellschaft, liegt bei Ausübung der Option Arbeitslohn durch diesen Arbeitgeber vor. Der Arbeitgeber hat daher auch den Lohnsteuerabzug vorzunehmen. Problematisch sind die (in der Praxis vermutlich häufigeren Fällen), dass Aktienoptionen von anderen Konzerngesellschaften bzw. der Konzernmutter begeben werden. Wird die Aktienoption von einer anderen Konzerngesellschaft oder der Konzernmutter begeben, gilt § 38 Abs. 1 S. 3 EStG. Danach unterliegt auch „der im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährte Arbeitslohn“ dem Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber, „wenn der Arbeitgeber weiß oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht werden“. Eine wiederlegbare Vermutung stellt das Gesetz bei Konzernsachverhalten auf, wenn der Dritte und der Arbeitgeber verbundene Unternehmen iSd § 15 AktG sind.
- 144 Im Schrifttum wird bei Optionsprogrammen ein „**kennen müssen**“ verneint, wenn der Arbeitgeber erst durch Nachfragen bei der Konzernmutter oder beim Arbeitnehmer selbst von solchen Optionsprogrammen Kenntnis erlangen könnte, da eine zivilrechtliche Verpflichtung zur Auskunftserteilung weder bei der Konzernmutter (bzw. bei anderen Konzerngesellschaften) noch bei den Arbeitnehmern selbst bestehen dürfte.²⁹⁹ Problematisch dürfte sein, wenn der Arbeitgeber selbst Optionsprogramme begibt. Aus der Sicht der Finanzverwaltung dürfte in diesem Fall ein „erkennen können“ gemäß § 38 Abs. 1 S. 3 EStG auch dann naheliegen, wenn der konkrete Optionsplan nicht von dem Arbeitgeber selbst, sondern von der Konzernmutter oder einer anderen konzernangehörigen Gesellschaft gewährt wird. Dagegen spricht allerdings auch hier der überzeugende Hinweis von *Krüger*, dass in diesen Fällen weder eine Verpflichtung der Konzernmutter noch einer anderen konzernangehörigen Gesellschaft noch des Arbeitnehmers besteht, über solche Aktienoptionsprogramme mit einem anderen Rechtsträger aufzuklären.
- 145 **bb) Stock Options und Abkommensrecht.** Bei Führungskräften ist es üblich, dass sie ins **Ausland** entsendet werden. Für die betreffende Führungskraft stellt sich dann die Frage, was sie in welchem Land zu versteuern hat. Grundlage ist Art. 15 OECD-MA. Nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA sind Einkünfte aus unselbständiger Arbeit grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat der Führungsperson zu versteuern, es sei denn, die Arbeit wird in einem anderen Vertragsstaat ausgeübt. Ist letzteres der Fall, kann auch der Quellenstaat die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit besteuern. Von dieser Unterscheidung zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat macht allerdings Art. 15 Abs. 2 OECD-MA eine wichtige Ausnahme. Danach können Vergütungen ausschließlich in dem Ansässigkeitsstaat der Führungskraft besteuert werden, wenn sich die Führungskraft in dem anderen Vertragsstaat (Quellenstaat) nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten aufge-

²⁹⁵ BFH 19.12.2007 – IX R 11/06, BStBl. II 2008, 519; BFH 26.5.2020 – IX R 1/20, BFH/NV 2021, 6.

²⁹⁶ BFH 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647.

²⁹⁷ BFH 19.12.2006 – VI R 136/01, BStBl. II 2007, 456; 18.12.2007 – VI R 62/05, BStBl. II 2008, 294; FG München 29.5.2017 – 12 K 930/14, NZG 2018, 396.

²⁹⁸ BFH 10.7.2008 – VI R 70/06, BFH/NV 2008, 1828.

²⁹⁹ Insbesondere Schmidt/Krüger EStG § 38 Rn. 6f. und Brandis/Heuermann/Wackerbeck EStG § 38 Rn. 94, der die Regelung für Verfassungswidrig hält.

halten hat und die Vergütung von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt wird, der nicht in dem Quellenstaat ansässig ist, und die Vergütung auch nicht von einer im Quellenstaat belegenden Betriebsstätte getragen wird. Bei Führungskräften kann es vorkommen, dass sie innerhalb der Optionspläne in verschiedenen Staaten ansässig sind und verschiedenen Staaten nach Abkommensrecht das Besteuerungsrecht zusteht. Die Besteuerungsrechte der verschiedenen Staaten müssen daher aufgeteilt werden.

Abkommensrechtlich ist es von erheblicher Bedeutung, welchem **abkommensrechtlichen Zeitraum** die jeweiligen Aktienoptionspläne zugeordnet werden. Werden die Aktienoptionspläne dem Zeitraum der inländischen Ansässigkeit zugeordnet, hat der inländische Fiskus das Zugriffsrecht; betreffen die Zeiträume dagegen den Aufenthalt in einem Drittland, hat der dortige Fiskus das Besteuerungsrecht.³⁰⁰ 146

Als Zuflusszeitpunkt nimmt der BFH in ständiger Rechtsprechung grundsätzlich den Zeitpunkt des preisgünstigen Erwerbs der Aktien nach Ausübung des Optionsrechts an.³⁰¹ 147 Denn der Arbeitnehmer erhält den steuerlich relevanten geldwerten Vorteil erst mit der Ausübung der Option. Dem hat sich nun auch die Finanzverwaltung angeschlossen, die lange zwischen handelbaren und nicht handelbaren Optionsrechten unterschieden hat.³⁰²

Hinsichtlich der Aufteilung geht der BFH grundsätzlich davon aus, dass eine Aktienoption Arbeitslohn für die Zeit ab ihrer Erteilung bis zur Einlösung des Optionsrechtes darstellt.³⁰³ 148 Auf diesen Zeitraum ist der Arbeitslohn aufzuteilen. Die Finanzverwaltung unterscheidet dagegen zwischen handelbaren und nicht handelbaren Optionsrechten. Bei handelbaren Optionsrechten soll es sich um die Honorierung der in der Vergangenheit geleisteten Tätigkeiten handeln. Daher soll der geldwerte Vorteil nach „den Verhältnissen des Zeitraums zuzuordnen (sein), für den er gewährt wird“.³⁰⁴ Nicht handelbare Optionsrechte werden dagegen nicht für die Vergangenheit gewährt, sondern stellen einen Arbeitsanreiz für die Zukunft dar. Der maßgebliche Zeitraum ist danach derjenige „zwischen der Gewährung und der erstmalig tatsächlich möglichen Ausübung des Optionsrechts“.³⁰⁵ Diese Differenzierung erscheint mit Blick auf Gleichstellung der handelbaren und nicht handelbaren Optionsrechte bzgl. des Zuflusszeitpunktes durch den BFH fraglich. Dennoch hat die Finanzverwaltung daran festgehalten.³⁰⁶

Virtuelle Aktienoptionen sind nach der Finanzverwaltung Entgelt für vergangene Arbeitsleistung.³⁰⁷ 149 Unabhängig von der Entscheidung des BFH vom 20.11.2008, ist diese Einteilung virtueller Aktienoptionen zweifelhaft. Virtuelle Aktienoptionen sind vom Prinzip her ebenso ausgestaltet wie klassische Optionspläne, allerdings mit dem Unterschied, dass keine körperlichen Aktien begeben werden, sondern der Verkauf von Aktien auf der Grundlage eines vorher festgelegten Basiswertes nur schuldrechtlich vereinbart ist. An dem Anreizcharakter ändert sich dadurch nichts.

Ebenfalls unklar ist die Auffassung der Finanzverwaltung, wenn – wie in der Praxis 150 üblich – Aktienoptionen nicht vollständig an einem Stichtag, sondern nur **in Tranchen** (regelmäßig 1/4 bzw. 1/5 des Gesamtaktienpaketes) ausgeübt werden dürfen.³⁰⁸ Bei der zeitlich gestreckten Ausübung von Aktienoptionen sind die jeweils relevanten Betrachtungszeiträume diejenige zwischen der Gewährung der Aktienoption sowie dem jeweiligen erstmaligen Ausübungsrecht. Es muss daher ggf. für jede einzelne ausgeübte Tranche der Zeitraum zwischen den verschiedenen Ländern ermittelt werden.³⁰⁹

³⁰⁰ BFH 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512.

³⁰¹ BFH 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512.

³⁰² BMF 3.5.2018 – IV B 2 – S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Tz. 239.

³⁰³ BFH 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512.

³⁰⁴ BMF 3.5.2018 – IV B 2 – S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Tz. 246.

³⁰⁵ BMF 3.5.2018 – IV B 2 – S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Tz. 247.

³⁰⁶ BMF 3.5.2018 – IV B 2 – S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Tz. 245 ff.

³⁰⁷ BMF 3.5.2018 – IV B 2 – S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Tz. 253.

³⁰⁸ Dazu eingehend Röpke/Schmidt IStR 2007, 59; Hasbargen/Schmitt/Wiesemann IStR 2007, 380.

³⁰⁹ BFH 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512.

- 151 Abkommensrechtlich dürften **Zeiträume nach der Ausübung der Option** sowie einer nachfolgenden Veräußerung der Aktien nicht mehr den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit unterliegen, sondern den Einkünften aus Veräußerung, Art. 13 Abs. 5 OECD-MA. Gewinne aus der zeitlich nachfolgenden Veräußerung von Aktien werden daher ausschließlich im Ansässigkeitsstaat besteuert, wobei die Anschaffungskosten der aktuelle Börsenkurs der Aktien zum Zeitpunkt der Ausübung der Option sind.

4. Verdeckte Gewinnausschüttungen

- 152 Die Kapitalgesellschaft unterliegt einer Definitivbelastung mit Körperschaftsteuer in Höhe von 15 %, Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % der Körperschaftsteuer sowie Gewerbesteuer. Wenn der Jahresüberschuss nach der Steuerbilanz als Grundlage der steuerlichen Einkommensermittlung der Körperschaft durch Gehaltszahlungen, Tantieme, Provisionen etc an den Gesellschafter-Geschäftsführer verringert wird, geht aus Sicht der Finanzverwaltung Steuersubstrat – in erster Linie für die Gewerbesteuer – verloren. Dem wird durch das Rechtsinstitut der „verdeckten Gewinnausschüttung“ begegnet.
- 153 Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Zu den „sonstigen Bezügen“ gehören nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG die verdeckten Gewinnausschüttungen. Gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG mindern die verdeckten Gewinnausschüttungen das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht. Eine gesetzliche Definition der „verdeckten Gewinnausschüttungen“ existiert nicht.
- 154 Rechtsprechung und Finanzverwaltung definieren die verdeckte Gewinnausschüttung als Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens der Kapitalgesellschaft auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht.³¹⁰ Zudem wird verlangt, dass der sich ergebende Unterschiedsbetrag geeignet ist, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug iSd § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auszulösen.³¹¹ Liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, werden die Beträge bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft **außerhalb der Steuerbilanz** hinzugerechnet.³¹²
- 155 Zu jedem „Tatbestandsmerkmal“ der verdeckten Gewinnausschüttung existiert eine nicht mehr überschaubare Rechtsprechung. Im Folgenden werden die wichtigsten Grundzüge für die Vergütung des Geschäftsführers herausgearbeitet.
- 156 Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung unterscheiden die verdeckte Gewinnausschüttung **dem Grunde nach** sowie die verdeckte Gewinnausschüttung **der Höhe nach**.
- 157 Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung **dem Grunde nach**, wird die **gesamte** Vergütung, die die Kapitalgesellschaft ihrem Geschäftsführer gezahlt hat, nicht anerkannt; die Vergütung wird **außerbilanziell** dem Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft hinzugerechnet. Beim Gesellschafter-Geschäftsführer handelt es sich um Einnahmen gemäß § 20 EStG (und nicht etwa um Arbeitslohn nach § 19 EStG). Die Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen der Abgeltungsteuer gemäß §§ 32d, 43 EStG.
- 158 Bei verdeckten Gewinnausschüttungen **der Höhe nach** wird nur ein Teilbetrag nicht anerkannt. Der „anerkannte“ Restbetrag bleibt Arbeitslohn.

³¹⁰ BFH 12.2.1989 – I R 73/85, BStBl. II 1989, 522; R 8.5 Abs. 1 KStR 2022.

³¹¹ BFH 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131.

³¹² BFH 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366 = BB 1994, 2319; BMF 28.5.2002 – IV A 2 – S 2742-32/02, BStBl. I 2002, 603.