Urteil vom 05. Juni 2024, VI R 20/22

Zufluss nicht ausgezahlter Tantiemen bei beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer

ECLI:DE:BFH:2024:U.050624.VIR20.22.0

BFH VI. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 11 Abs 1, EStG § 38a Abs 1, BGB § 133, BGB § 157, EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017 , KStG § 8 Abs 3 S 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 30. Juni 2022, Az: 12 K 58/20

Leitsätze

1. Einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer fließen Einnahmen aus Tantiemeforderungen gegen seine Kapitalgesellschaft bereits bei Fälligkeit zu (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung).

2. Fällig wird der Tantiemeanspruch mit der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbart haben.

3. Tantiemeforderungen, die in den festgestellten Jahresabschlüssen nicht ausgewiesen sind, fließen dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zu, auch wenn eine dahingehende Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in den (festgestellten) Jahresabschlüssen hätte gebildet werden müssen (a.A. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12.05.2014, BStBl I 2014, 860).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 30.06.2022 - 12 K 58/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH. Nach § 3 des Geschäftsführervertrags erhält der Kläger für seine Tätigkeit ein monatliches Bruttogehalt in Höhe von ... €. Des Weiteren ist ihm darin eine Tantieme in Höhe von 20 % des Jahresgewinns zugesagt, die einen Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung zu zahlen und der Höhe nach auf maximal 30 % der Festvergütung begrenzt ist.

2 Die vereinbarten Tantiemen wurden dem Kläger in den Streitjahren (2015 bis 2017) weder ausgezahlt noch hat die GmbH in den Jahresabschlüssen entsprechende Passivposten gebildet.

3 In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre gab der Kläger Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit ohne Tantiemen an. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) veranlagte ihn zunächst erklärungsgemäß.

4 Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung bei der GmbH ging das FA sodann davon aus, dass auch die nicht ausgezahlten Tantiemen jeweils in der vereinbarten Höhe von 20 % des Gewinns des Vorjahres vom Kläger als Arbeitslohn zu versteuern seien, und änderte die Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjähre insoweit als es den Arbeitslohn des Klägers in 2015 um ... €, in 2016 um ... € und in 2017 um ... € erhöhte. Denn bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gälten Tantiemen zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung als zugeflossen. Ob sie

tatsächlich ausgezahlt worden seien, sei unerheblich, da es der Gesellschafter-Geschäftsführer selbst in der Hand habe, sich die Tantiemen auszahlen zu lassen.

5 Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 193 veröffentlichten Gründen statt. Vereinbarte, aber nicht ausgezahlte Tantiemen flössen auch einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zu, wenn bei der Gesellschaft keine entsprechende Verbindlichkeit passiviert worden sei und sich die Tantiemen deshalb weder in den Streitjahren noch in späteren Zeiträumen mindernd auf das Einkommen der Gesellschaft ausgewirkt hätten.

6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

7 Es beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat kann auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob die dem Kläger nicht ausgezahlten Tantiemen in den Streitjahren als Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit anzusetzen sind.

10 1. Tantiemen gehören zum steuerpflichtigen Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Ihre Besteuerung setzt allerdings voraus, dass sie als sonstiger Bezug dem Arbeitnehmer nach § 11 Abs. 1 Satz 4, § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG zugeflossen sind.

11 a) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung tritt der Zufluss mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ein (z.B. Senatsurteil vom 28.04.2020 - VI R 44/17, BFHE 269, 7, BStBl II 2021, 392, Rz 24, m.w.N.). Das ist in der Regel der Zeitpunkt des Eintritts des Leistungserfolgs. Geldbeträge fließen danach zu, wenn sie dem Empfänger bar ausbezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden (z.B. Senatsurteil vom 22.02.2018 - VI R 17/16, BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, Rz 27 f., m.w.N.).

12 b) Der Bundesfinanzhof (BFH) geht zudem in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ein Zufluss von Einnahmen auch ohne Zahlung oder Gutschrift vorliegen kann. Danach fließt dem alleinigen oder jedenfalls beherrschenden Gesellschafter eine eindeutige und unbestrittene Forderung gegen "seine" Kapitalgesellschaft bereits mit deren Fälligkeit zu. Denn ein beherrschender Gesellschafter hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist. Allerdings werden von dieser Zuflussfiktion nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen erfasst, die die Kapitalgesellschaft den sie beherrschenden Gesellschaftern schuldet und die sich bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ausgewirkt haben (Senatsurteile vom 12.07.2021 - VI R 3/19, Rz 11 und vom 28.04.2020 - VI R 44/17, BFHE 269, 7, BStBl II 2021, 392, Rz 25, jeweils m.w.N.; a.A. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 12.05.2014, BStBl I 2014, 860). Fällig wird der Anspruch auf Tantiemen erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbaren (Senatsurteil vom 28.04.2020 - VI R 44/17, BFHE 269, 7, BStBl II 2021, 392, Rz 25).

13 c) Überdies kann der Verzicht des Gesellschafters auf seinen Vergütungsanspruch zum Zufluss des Forderungswerts führen, soweit mit ihm eine verdeckte Einlage erbracht wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 09.06.1997 - GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307).

14 aa) Eine verdeckte Einlage liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Gesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet, ohne dass der Gesellschafter hierfür neue Gesellschaftsanteile erhält, und wenn diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Letztere Voraussetzung ist gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter der Gesellschaft den Vermögensvorteil bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht eingeräumt hätte (Senatsurteil vom 15.05.2013 - VI R 24/12, BFHE 241, 287, BStBl II 2014, 495, Rz 15, m.w.N.).

15 bb) Als verdeckte Einlage sind nur Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft vermehrt haben, sei es durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens, sei es durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens. Ob als Voraussetzung für eine verdeckte Einlage das Vermögen der Kapitalgesellschaft durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens oder durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens vermehrt ist, bestimmt sich nach Bilanzrecht. Insofern ist maßgeblich, inwieweit Bilanzposten in eine Bilanz hätten eingestellt werden müssen, die zum Zeitpunkt des Verzichts erstellt worden wäre (vgl. Senatsurteile vom 15.05.2013 - VI R 24/12, BFHE 241, 287, BStBl II 2014, 495, Rz 16 und vom 15.06.2016 - VI R 6/13, BFHE 254, 134, BStBl II 2016, 903, Rz 15).

16 2. Nach diesen Maßstäben ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass dem Kläger die Tantiemen in den Streitjahren nicht zugeflossen sind.

17 Ein Zufluss der Tantiemen kann vorliegend nicht auf die Rechtsprechung des BFH, nach der bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ein Zufluss von Einnahmen auch ohne Zahlung oder Gutschrift bereits früher (bei Fälligkeit) vorliegen kann (sogenannte Zuflussfiktion), gestützt werden. Denn die Tantiemeansprüche waren in den Streitjahren jedenfalls (noch) nicht fällig.

18 a) Zwischen den Beteiligten steht nicht in Streit, dass der Kläger im Streitfall alleiniger und beherrschender Gesellschafter der GmbH war und ihm ausweislich seines Geschäftsführervertrags im Streitjahr 2015 ein Tantiemeanspruch in Höhe von ... €, im Streitjahr 2016 in Höhe von ... € und im Streitjahr 2017 in Höhe von ... € zustand.

19 b) Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat die GmbH die Tantiemeforderungen des Klägers in ihren Jahresabschlüssen nicht als Verbindlichkeit abgebildet. Diese Jahresabschlüsse hat die Gesellschafterversammlung der GmbH entsprechend (unverändert) festgestellt. Folglich waren die streitigen Tantiemeansprüche nicht fällig. Ob die dahingehenden Verbindlichkeiten nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung hätten passiviert werden müssen, ist insoweit unerheblich (a.A. BMF-Schreiben vom 12.05.2014, BStBl I 2014, 860). Denn ein dahingehender Pflichtenverstoß vermag die Fälligkeit einer im festgestellten Jahresabschluss nicht enthaltenen Tantiemeforderung nicht zu begründen. Deshalb ist insoweit auch ohne Bedeutung, ob die fehlende Passivierung einer Verbindlichkeit einem Buchungsfehler geschuldet war, oder ob eine Bilanzierung aus anderen Gründen von vornherein nicht in Betracht kam, etwa weil die Tantiemezusage vor der Entstehung der darin vereinbarten Tantiemeansprüche einvernehmlich aufgehoben worden ist.

20 3. Die Feststellungen des FG reichen allerdings nicht aus, um entscheiden zu können, ob dem Kläger die Forderungswerte der Tantiemeansprüche zugeflossen sind, weil er durch einen Verzicht auf seine Tantiemeansprüche eine verdeckte Einlage in die GmbH erbracht hat.

21 a) Es fehlt vorliegend an Feststellungen des FG, warum die Tantiemen nicht ausgezahlt beziehungsweise entsprechende Forderungen des Klägers nicht als Verbindlichkeiten passiviert worden sind. Anhaltspunkte dafür ergeben sich auch nicht aus den Akten. Zwar lässt sich diesen entnehmen, dass die Nichterfassung einer Verbindlichkeit in den Jahresabschlüssen (auch) darauf gründet, dass dem Steuerberater der GmbH der entsprechende Geschäftsführervertrag nicht vorgelegen und er deshalb --auch im Rahmen der Bilanzbesprechung mit dem Kläger-- keine Kenntnis von den Tantiemeansprüchen gehabt hat. Weshalb die GmbH die dem Kläger vertraglich zugesagten Tantiemen in den Streitjahren nicht ausgezahlt hat, erklärt sich daraus jedoch nicht.

22 b) Insbesondere ist hieraus nicht zu erkennen, ob der Kläger einvernehmlich mit der GmbH die Tantiemezusage vor der Entstehung der Tantiemeansprüche zum jeweiligen Jahresende aufgehoben hat, oder ob der Kläger auf die bereits entstandenen Tantiemeansprüche verzichtet hat. Nur in letzterem Fall wäre eine verdeckte Einlage der Forderungswerte der Tantiemeansprüche in die GmbH zu bejahen.

23 Der Umstand, dass (Gehalts-)Ansprüche dem Arbeitnehmer über mehrere Jahre hinweg unverändert weder ausbezahlt noch in der Gewinnermittlung der GmbH als Aufwand erfasst wurden, kann zwar für eine konkludente Aufhebung der Ansprüche --hier der Tantiemen-- sprechen und damit gegen eine den Zufluss begründende verdeckte Einlage streiten (z.B. Senatsurteil vom 15.05.2013 - VI R 24/12, BFHE 241, 287, BStBl II 2014, 495, Rz 23 f., m.w.N.). Zwingend ist dies --wie sich dem vorgenannten Senatsurteil entnehmen lässt-- jedoch nicht. Vielmehr ist entscheidend, ob das Verhalten der Beteiligten als ein dahingehendes planvolles Vorgehen zu würdigen ist. Denn nur dann lässt sich die widerspruchslose Fortsetzung der Tätigkeit durch den Arbeitnehmer als Annahme der Vertragsänderung nach einem Änderungsangebot des Arbeitgebers gemäß §§ 133, 157 des

Bürgerlichen Gesetzbuchs ansehen (Senatsurteil vom 15.05.2013 - VI R 24/12, BFHE 241, 287, BStBl II 2014, 495, Rz 23, m.w.N.).

24 Andernfalls --bei einem Verzicht auf bereits entstandene Tantiemeansprüche-- hätte die GmbH zunächst jeweils Verbindlichkeiten passivieren müssen. Verzichtet der Geschäftsführer auf einen solchen bereits entstandenen Anspruch aus gesellschaftsrechtlichen Gründen, erbringt er insoweit, als seine Forderung im Zeitpunkt des Verzichts werthaltig ist, eine bei ihm zum Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) führende verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft. Dies gilt --wie ausgeführt-- auch dann, wenn die Gehaltsverbindlichkeit nicht passiviert worden ist. Denn insoweit ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH maßgeblich, inwieweit Bilanzposten in eine Bilanz hätten eingestellt werden müssen, die zum Zeitpunkt des Verzichts erstellt worden wäre (z.B. Senatsurteile vom 15.05.2013 - VI R 24/12, BFHE 241, 287, BStBl II 2014, 495, Rz 16 und vom 15.06.2016 - VI R 6/13, BFHE 254, 134, BStBl II 2016, 903, Rz 15).

25 4. Die Vorentscheidung stellt sich auch nicht aus anderen Gründen als zutreffend dar. Sie ist deshalb aufzuheben. Das FG wird im zweiten Rechtsgang festzustellen haben, ob und falls ja, wann der Kläger auf die in dem Geschäftsführervertrag vereinbarten Tantiemeansprüche gegenüber der GmbH verzichtet hat.

26 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de