

Der Geschäftsführer einer GmbH muss auch außerhalb üblicher Arbeitszeiten präsent sein

Der BGH hat die Vereinbarung des Geschäftsführers einer GmbH für unwirksam erklärt, wonach von dessen Gehalt monatlich 4.000 € auf ein "Zeitwertkonto" eingezahlt wurden. Mit dem Guthaben sollte ein vorzeitiger Ruhestand oder ein "Altersruhegeld" finanziert werden. Beiträge zur Sozialversicherung wurden von den Überweisungen nicht abgeführt, da das Geld ja nicht "zugeflossen" sei; die GmbH (deren alleiniger Gesellschafter der Geschäftsführer war) verbuchte die 4.000 € jeweils als Betriebsausgabe. Der BFH sah das anders und ging von einer "verdeckten Gewinnausschüttung" aus. Das bedeutete: Die auf das "Zeitwertkonto" geflossenen Beträge minderten das GmbH-Einkommen nicht. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde eine solche Vereinbarung mit einem Fremden nicht treffen. Der Geschäftsführer einer GmbH sei verpflichtet, "Arbeiten auch dann zu erledigen, wenn sie außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder darüber hinaus" anfielen. Damit sei es nicht vereinbar, auf die unmittelbare Entlohnung zum Teil zu Gunsten einer später zu vergütenden Freizeit zu verzichten.

Quelle: Wolfgang Büser

Ertragsteuerliche Behandlung der Führung eines sog. Arbeitszeit- bzw. Zeitwertkontos für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH; Ertragssteuerliche Berücksichtigung der für Wertguthaben auf dem Zeitwertkonto einkommensmindernd gebildeten Rückstellungen

Gericht: BFH

Datum: 11.11.2015

Aktenzeichen: I R 26/15

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2015, 38195

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Saarland - 24.03.2015 - AZ: 1 K 1170/11

Rechtsgrundlagen:

KStG § 8 Abs. 3 Satz 2

KStG § 8 Abs. 3 S. 2

Fundstellen:

BFHE 252, 359 - 364

ArbRB 2016, 140

ASR 2016, 4

AuA 2016, 697

AuA 2016, 297

BB 2016, 789-790

BB 2016, 1182-1184

BBK 2016, 363-364

BBP 2016, 90
BFH/NV 2016, 856-858
BFH/PR 2016, 185
BStBl II 2016, 489-491
DB 2016, 805-807
DB 2016, 2687-2689
DStR 2016, 737-739
DStRE 2016, 507
DStZ 2016, 301
DZWIR 26, 325 - 327
EStB 2016, 170-171
FR 2016, 574-576
GeS 2016, 142
GK 2016, 158-159
GK/BW 2017, 72
GmbHR 2016, 488-490
GmbH-StB 2016, 126
GStB 2016, 26-27
HFR 2016, 460-462
KÖSDI 2016, 19752-19753
KSR direkt 2016, 6
LGP 2016, 73
MBP 2016, 74
NWB 2016, 913-914
NWB direkt 2016, 299-300
NZA 2016, 536
StB 2016, 126
SteuerStud 2017, 11
SteuK 2016, 207

StuB 2016, 281

StX 2016, 196-197

Ubg 2016, 231

wistra 2016, 4

ZIP 2016, 26

ZIP 2016, 1385

BFH, 11.11.2015 - I R 26/15

Amtlicher Leitsatz:

1. Eine Vereinbarung, in welcher im Rahmen eines sog. Arbeitszeitkontos oder Zeitwertkontos auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, verträgt sich nicht mit dem Aufgabenbild des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH. Dies gilt auch, wenn die Gutschrift während der Ansparphase nicht in Zeiteinheiten, sondern in Form eines Wertguthabens erfolgt.

2. Die für Wertguthaben auf einem Zeitwertkonto einkommensmindernd gebildeten Rückstellungen führen bei der GmbH auch dann zu einer Vermögensminderung als Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn zeitgleich die Auszahlung des laufenden Gehalts des Gesellschafter-Geschäftsführers um diesen Betrag vermindert wird. Es gilt insofern eine geschäftsvorfallbezogene, nicht aber eine handelsbilanzielle Betrachtungsweise.

Tenor:

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 24. März 2015 1 K 1170/11 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer in den Streitjahren 2005 und 2006 S war. S erhielt für seine Tätigkeit vom 1. Januar 2005 an ein monatliches Gehalt von 8.087,50 €, das vom 1. August 2005 an auf 10.000 € erhöht wurde. Daneben hatte die Klägerin ihm ein Ruhegehalt in Höhe von 3.750 € versprochen. Seine Gesamtbezüge betragen in den Streitjahren 141.242,84 € (2005) und 151.969,80 € (2006).
- 2 Unter dem 30. Dezember 2005 trafen die Klägerin und S eine "Vereinbarung zur Ansammlung von Wertguthaben auf Zeitwertkonten", nach welcher ein Gehaltsanteil auf ein auf den Namen der Klägerin bei einer schweizerischen Bank geführtes Investmentkonto abgeführt werden konnte, dessen Guthaben zur Finanzierung eines vorgezogenen Ruhestandes oder zur Altersversorgung des S dienen sollte. Unter demselben Datum verpfändete die Klägerin an ihn alle Anteilscheine des Investmentkontos. Ab Oktober 2005 wurden monatlich 4.000 € ohne Lohnsteuereinbehalt auf das Investmentkonto überwiesen, d.h. für das Jahr 2005 insgesamt 12.000 € und für das Jahr 2006 insgesamt 48.000 €.

3

3

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) behandelte die "Rückstellungen für Zeitwertkonten", welche die Klägerin im Streitjahr 2005 in einer Höhe von 12.000 € und im Streitjahr 2006 in einer Höhe von 48.000 € gebildet hatte, in vollem Umfang als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA).

4 Die nach erfolglosem Einspruch gegen die geänderten Körperschaftsteuerbescheide 2005 und 2006 erhobene Klage war zum Teil erfolgreich (Finanzgericht —FG— des Saarlandes, Urteil vom 24. März 2015 1 K 1170/11 , abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte —EFG— 2015, 1747). Das FG setzte die vGA in Höhe von 2.437,50 € im Jahr 2005 sowie 25.050 € im Jahr 2006 herab. Im Übrigen wies es die Klage ab.

5 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II.

7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Die in den Streitjahren einkommensmindernd gebildeten Rückstellungen ziehen jeweils in vollem Umfang eine vGA nach sich.

8 1. Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 (KStG) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats, seit Urteil vom 16. März 1967 I 261/63 , BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626).

9 Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahe stehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile vom 9. November 2005 I R 89/04 , BFHE 211, 287, BStBl II 2008, 523 [BFH 09.11.2005 - I R 89/04] ; vom 11. Oktober 2012 I R 75/11 , BFHE 239, 242, BStBl II 2013, 1046, [BFH 11.10.2012 - I R 75/11] jeweils m.w.N.). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 7. August 2002 I R 2/02 , BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131 [BFH 07.08.2002 - I R 2/02] ; vom 8. September 2010 I R 6/09 , BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186 [BFH 08.09.2010 - I R 6/09]).

10 2. Vor diesem Hintergrund liegt in der im Streitfall in Rede stehenden einkommensmindernden Bildung von Rückstellungen im Rahmen der "Vereinbarung zur Ansammlung von Wertguthaben auf Zeitwertkonten" eine vGA vor.

11 a) Dabei mag dahinstehen, ob der Vereinbarung die steuerliche Anerkennung aufgrund des Fehlens eines für eine veränderte Gehaltsvereinbarung erforderlichen Gesellschafterbeschlusses nach § 46 Nr. 5 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu versagen ist (vgl. Senatsurteil vom 22. November 1995 I R 168/94 , BFH/NV 1996, 644, unter Verweis auf Urteil des Bundesgerichtshofs vom 25. März 1991 II ZR 169/90 , Neue Juristische Wochenschrift 1991, 1680, unter ausdrücklicher Aufgabe seiner früheren Rechtsprechung; vgl. auch bereits Urteil vom 14.

November 1983 II ZR 33/83 , BGHZ 89, 48 ; s. für die Erforderlichkeit eines Beschlusses bei Vereinbarungen über Zeitwertkonten Wellisch/Liedtke/Quast, Betriebs-Berater —BB— 2005, 1989, 1991; Sterzinger, BB 2012, 2728).

- 12** b) Dies kann offen bleiben, da die im Streitfall getroffene Vereinbarung über die Ansammlung von Wertguthaben im Rahmen eines Zeitwertkontos nicht dem entspricht, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit einem Fremdgeschäftsführer vereinbaren würde.
- 13** Der Geschäftsführer muss sich regelmäßig in besonderem Maße mit den Interessen und Belangen der von ihm geleiteten Gesellschaft identifizieren. Er besitzt für die GmbH eine "Allzuständigkeit" und damit eine Gesamtverantwortung, wenn er —wie im Streitfall— deren alleiniger Geschäftsführer ist. Es kommt deshalb weniger darauf an, dass der Geschäftsführer eine bestimmte Stundenzahl pro Arbeitstag für die Gesellschaft leistet. Vielmehr bestimmt der Geschäftsführer regelmäßig seine Arbeitszeit selbst. Dies bedeutet auch, dass er —abgegolten durch die Gesamtausstattung— die notwendigen Arbeiten auch dann erledigen muss, wenn dies einen Einsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder über diese hinaus erfordert (Senatsurteile vom 14. Juli 2004 I R 111/03 , BFHE 206, 437, BStBl II 2005, 307 [BFH 14.07.2004 - I R 111/03] ; vom 19. März 1997 I R 75/96 , BFHE 183, 94, BStBl II 1997, 577 [BFH 19.03.1997 - I R 75/96]).
- 14** Mit diesem Aufgabenbild verträgt sich eine Vereinbarung, in der auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, nicht, sie entspräche —zeitversetzt— der mit der Organstellung unvereinbaren Abgeltung von Überstunden (s. Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 591; G. Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, Anhang zu § 8 KStG "Überstunden (einschl. Arbeitszeitkonten)"; s. auch Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 17. Juni 2009, BStBl I 2009, 1286; anders Graefe, Deutsches Steuerrecht 2012, 2419; Husken/Siegmund, Unternehmensteuern und Bilanzen —StuB— 2007, 696; Mertes, GmbH-Steuerpraxis 2006, 228; Hilbert/Paul, Neue Wirtschafts-Briefe 2012, 3391).
- 15** Dies gilt auch für die im Streitfall gewählte Form eines entgeltumwandlungsbasierten Arbeitszeitkontos (s. Gosch, a.a.O., § 8 Rz 591; anders Wellisch/Liedtke/Quast, BB 2005, 1989; Lang in Ernst & Young, KStG, § 8 Rz 1244.13). Zwar erfolgt hierbei die Gutschrift während der Ansparphase nicht unmittelbar in Zeiteinheiten, sondern in Form eines Wertguthabens. Letztlich wird aber auch hier durch laufenden Gehaltsverzicht Freizeit —in Form der Freistellungsphase— erkaufte. Dies gilt umso mehr, als die im Streitfall gewählte Freistellungsvereinbarung dem Geschäftsführer nicht nur die vollständige Freistellung, sondern auch den teilweisen Ausstieg aus der aktiven Arbeitsphase erlaubt. Auch dies ist mit der Organstellung nicht vereinbar (Senatsurteil vom 23. Oktober 2013 I R 60/12 , BFHE 244, 256, BStBl II 2015, 413 [BFH 23.10.2013 - I R 60/12]).
- 16** c) Anders als das FG meint, scheidet die daraus abzuleitende Folge —das Vorliegen einer vGA— nicht an dem Fehlen einer hierfür erforderlichen Vermögensminderung.
- 17** Bei der Frage, ob eine Minderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG vorliegt, ist auf den einzelnen Geschäftsvorfall abzustellen. Die Vermögensminderung liegt in der Einzahlung der Kapitalbeträge auf das Investmentkonto und in dem entsprechenden durch den Ausweis als Betriebsaufwand ausgelösten Vermögensabgang.
- 18** Dass die Klägerin gleichzeitig das an den Geschäftsführer zu zahlende laufende Gehalt um diesen Betrag gemindert hat, ändert daran nichts. So fehlt es —spiegelbildlich zur Vereinbarung über die Einzahlung auf das Investmentkonto— bereits an einer hinreichend bestimmten Abrede über die Verringerung des laufenden Gehalts. Eine "Neutralisierung" des aus der Bildung der Rückstellung folgenden Aufwands durch einen —insbesondere der Höhe nach— nicht eindeutig bestimmten Verzicht auf einen Teil des laufenden Gehalts und den damit verringerten Gehaltsaufwand scheidet aufgrund der wechselseitigen gesellschaftlichen Veranlassung aus (Senatsurteile vom 23. Oktober 2013 I R 89/12 , BFHE 244, 262, BStBl II 2014, 729 [BFH 23.10.2013 - I R 89/12] ; vom 11. September 2013 I R 28/13 , BFHE 244, 241, BStBl II 2014, 726 [BFH 11.09.2013 - I R 28/13] ; vom 14. März 2006 I R 38/05 , BFH/NV 2006, 1515; s. auch Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 176, 283;

Gosch, a.a.O., § 8 Rz 261; Wilk in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rz 115; anders Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Seeger, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 8 Rz 296; —speziell für Einzahlungen auf Zeitwertkonten— Husken/Siegmund, StuB 2007, 696, 698; Ziegenhagen/Schmidt, Der Betrieb 2006, 181, 185).

- 19** Der jeweilige Geschäftsvorfall unterfällt der jeweiligen körperschaftsteuerlichen Folge, nicht der Saldo aus der Vermögensminderung —hier: die durch das Gesellschaftsverhältnis bedingte Zahlung auf das Investmentkonto— und der fehlenden Vermögensminderung —hier: der geminderte Aufwand für das laufende Gehalt—. Beide Vorfälle sind vielmehr auseinander zu halten und steuerrechtlich eigenständig zu behandeln (Senatsurteile in BFH/NV 2006, 1515 [BFH 14.03.2006 - I R 38/05] ; vom 5. März 2008 I R 12/07 , BFHE 220, 454, BStBl II 2015, 409 [BFH 05.03.2008 - I R 12/07]).
- 20** Dem FG ist nicht darin zu folgen, dass ein einheitlicher, denklologisch nicht trennbarer Geschäftsvorfall vorliegt. Bei beherrschenden Gesellschaftern kann nur dann von gegenseitig zu verrechnenden Vermögensvorteilen ausgegangen werden, wenn sie —woran es im Streitfall fehlt— auf einer im Voraus getroffenen, klaren und eindeutigen Vereinbarung beruhen (vgl. Senatsurteil vom 28. Februar 1990 I R 83/87 , BFHE 160, 192, BStBl II 1990, 649 [BFH 28.02.1990 - I R 83/87]). Jedem Gesellschafter —insbesondere jedem beherrschenden Gesellschafter— steht es frei, seiner Gesellschaft Vorteile aller Art als verlorenen Gesellschafterzuschuss zuzuführen. Vor diesem Hintergrund lässt die Verringerung des monatlich ausgezahlten Gehalts keinen Schluss darüber zu, ob dieser Vorgang im Rahmen der für eine vGA erforderlichen Vermögensminderung zu berücksichtigen ist oder aber als verlorener Gesellschafterzuschuss gewährt wird. Fehlt es —wie im Streitfall— an einer von vornherein abgeschlossenen, klaren und eindeutigen Vereinbarung, hätten Gesellschafter und Gesellschaft es jeweils in der Hand, sich im Nachhinein für die günstigere Gestaltung zu entscheiden.
- 21** Anders als das FG meint, gilt dies auch vor dem Hintergrund des Senatsurteils vom 28. April 2010 I R 78/08 (BFHE 229, 234, BStBl II 2013, 41 [BFH 28.04.2010 - I R 78/08]). Zwar fehlte es in jener Sachkonstellation an einer Minderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG , soweit eine Pensionsrückstellung gegenläufig aufgelöst wurde. Zum einen (unter II.4.a der Entscheidungsgründe) war jedoch —anders als im Streitfall— die außerbilanzielle Hinzurechnung der als vGA zu beurteilenden Zuführungen zur Pensionsrückstellung in der Anwartschaftsphase unterblieben und konnte aufgrund der Bestandskraft der entsprechenden Steuerbescheide nicht nachgeholt werden. Zum anderen (unter II.5.a cc der Entscheidungsgründe) betraf die Entscheidung eine Abfindungszahlung, der —im Gegensatz zur Minderung des laufenden Gehalts im Streitfall— gerade die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis fehlte (vgl. Senatsurteile in BFHE 244, 241, [BFH 11.09.2013 - I R 28/13] BStBl II 2014, 726 [BFH 11.09.2013 - I R 28/13] ; in BFHE 244, 262, [BFH 23.10.2013 - I R 89/12] BStBl II 2014, 729 [BFH 23.10.2013 - I R 89/12]).
- 22** Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht —wie es das FG jedoch annimmt— unter Berücksichtigung des Senatsurteils vom 28. Januar 2004 I R 21/03 (BFHE 205, 186, BStBl II 2005, 841 [BFH 28.01.2004 - I R 21/03]). In jener Entscheidung wurden zwar ersparte Aufwendungen in Form von fiktiven Arbeitgeberbeiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung berücksichtigt (vgl. auch Senatsurteil vom 15. Juli 1976 I R 124/73 , BFHE 120, 167, BStBl II 1977, 112 [BFH 15.07.1976 - I R 124/73] ; offen gelassen im Senatsbeschluss vom 17. März 2010 I R 19/09 , BFH/NV 2010, 1310). Doch betraf dies nur die Situation, in der die Angemessenheit von Rückstellungen zu beurteilen war, die für eine für Fälle der dauernden Berufs- und Erwerbsunfähigkeit i.S. des Sozialversicherungsrechts vorgesehene Invaliditätsrente gebildet wurden, und damit die fehlende Anwartschaft auf eine gesetzliche Rentenversicherung ersetzt wurde. So verhält es sich im Streitfall, in dem es sich nicht um Ersparnisse aus der Ersetzung einer gesetzlichen Rente handelt, sondern um eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste fehlende Vermögensminderung, jedoch nicht.
- 23** 3. Die Vorinstanz hat hinsichtlich der Beträge von 2.437,50 € im Jahr 2005 sowie 25.050 € im Jahr 2006 ein davon abweichendes Rechtsverständnis vertreten. Über die spruchreife Sache entscheidet der Senat nach § 90 Abs. 2 FGO i.V.m. § 121 Satz 1 FGO mit Einverständnis der Beteiligten im

schriftlichen Verfahren durch Aufhebung des angefochtenen Urteils und durch Klageabweisung.

24 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO .

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.