BFH v. 11.11.2015 - I R 26/15 BStBl 2016 II S. 489

Vereinbarung eines Arbeitszeit- oder Zeitwertkontos als verdeckte Gewinnausschüttung

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.

Gesetze: KStG § 8 Abs. 3 Satz 2;

Instanzenzug: FG des Saarlandes vom 24. März 2015 1 K 1170/11 (EFG 2015, 1747), BFH - I R 26/15, Verfahrensverlauf

Tatbestand

1 I. 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 betrugen 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 Anteilsscheine 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 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.

Gründe

7 II. 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; vom 11. Oktober 2012 I R 75/11, BFHE 239, 242, BStBl II 2013, 1046, 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; vom 8. September 2010 I R 6/09, BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186).

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; vom 19. März 1997 I R 75/96, BFHE 183, 94, BStBl II 1997, 577).

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/Liedke/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— erkauft. 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).

16 c) Anders als das FG meint, scheitert 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; vom 11. September 2013 I R 28/13, BFHE 244, 241, BStBl II 2014, 726; 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/Döpper 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; vom 5. März 2008 I R 12/07, BFHE 220, 454, BStBl II 2015, 409).

20 Dem FG ist nicht darin zu folgen, dass ein einheitlicher, denklogisch 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). 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). 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, BStBl II 2014, 726; in BFHE 244, 262, BStBl II 2014, 729).

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). 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; 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.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Berlin-Brandenburg 14.11.2017 - 9 K 9235/15
FG Baden-Württemberg 22.6.2017 - 12 K 1044/15
FG Düsseldorf 4.4.2017 - 6 K 3320/14 K,F
FG Hamburg 15.4.2016 - 3 K 13/16
FG Saarland 24.3.2015 - 1 K 1170/11

Fundstelle(n):
BStBl 2016 II Seite 489
BB 2016 S. 1182 Nr. 20
BB 2016 S. 789 Nr. 14
BBK-Kurznachricht Nr. 8/2016 S. 363

BFH/NV 2016 S. 856 Nr. 5
BFH/PR 2016 S. 185 Nr. 6
BStBl II 2016 S. 489 Nr. 10
DB 2016 S. 2687 Nr. 46
DB 2016 S. 805 Nr. 14
DStR 2016 S. 737 Nr. 12
DStRE 2016 S. 507 Nr. 8
DStZ 2016 S. 301 Nr. 9
EStB 2016 S. 170 Nr. 5
FR 2016 S. 574 Nr. 12
GStB 2016 S. 26 Nr. 7
GmbH-StB 2016 S. 126 Nr. 5
GmbHR 2016 S. 488 Nr. 9
HFR 2016 S. 460 Nr. 5
KSR direkt 2016 S. 6 Nr. 5
KÖSDI 2016 S. 19752 Nr. 4
NWB-Eilnachricht Nr. 13/2016 S. 913
StB 2016 S. 126 Nr. 5
StuB-Bilanzreport Nr. 7/2016 S. 281
Ubg 2016 S. 231 Nr. 4
ZIP 2016 S. 1385 Nr. 29
ZIP 2016 S. 26 Nr. 13
wistra 2016 S. 4 Nr. 5
[QAAAF-69701]

© NWB Verlag | Impressum | AGB | Hilfe