Analyse

Umgang der Finanzverwaltung mit ZWK von Geschäftsführern wirft weiterhin Fragen auf

Das Finanzministerium sieht Gutschriften auf Zeitwertkonten von Organen einer Gesellschaft als unmittelbar zufließenden Arbeitslohn. Zwar hält sich die Verwaltung nun an die Vorgaben des Bundesfinanzhofes. Doch es bleiben Fragen offen.

Die Auffassung der Finanzverwaltung

Seit „Flexi II" (2009) geht die Finanzverwaltung davon aus, dass sich die Dotierung von Wertkonten mit anschließender Freistellung nicht mit dem Aufgabenbild von Geschäftsführern als Organ einer Körperschaft vereinbaren lässt. In der Folge hat sie die lohnsteuerliche Anerkennung verweigert und darauf hingewiesen, dass die Grundsätze der vGA zu berücksichtigen sind[1]:

> *„Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten bei Arbeitnehmern, die zugleich als Organ einer Körperschaft bestellt sind – z. B. bei Mitgliedern des Vorstands einer AG oder Geschäftsführer einer GmbH -, sind mit dem Aufgabenbild des Organs einer Körperschaft nicht vereinbar.* ***Infolgedessen*** *führt bereits die Gutschrift des künftig fällig werdenden Arbeitslohns auf dem Zeitwertkonto zum Zufluss von Arbeitslohn. Die allgemeinen Grundsätze der vGA bleiben unberührt."*

Dieser restriktiven Sichtweise folgte die Rechtsprechung nicht immer.

Höchstrichterlich wurde durch den BFH entschieden, dass bei

- „Fremd"-Geschäftsführern der lohnsteuerliche Zufluss wie bei jedem anderen Arbeitnehmer zu prüfen ist – die Einstellung von Arbeitsentgelt in ein Wertkonto i.S.d. § 7b SGB IV führt entsprechend noch nicht zu einem steuerlichen Lohnzufluss[2] (Ablehnung der BMF-Auffassung)

- „beherrschenden" Geschäftsführern aufgrund der Rückstellungsbildung eine vGA vorliegt[3] (Bestätigung der BMF-Auffassung).

[1] S. BMF-Schreiben vom 17.06.2009, A. IV. 2. b), BStBl 2009 I S. 1286.
[2] Vgl. BFH-Urteil vom 04.09.2019, BFH (NV) 2020, S. 85; BFH-Urteil vom 22.02.2018, BStBl II 2019, S. 496.
[3] Vgl. BFH-Urteil vom 11.11.2015, BStBl II 2016, S. 489.

Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BFH hat die Finanzverwaltung ihre vorstehende Auffassung nunmehr mit BMF Schreiben vom 08.08.2019 geändert. Die Neufassung sieht für Organe von Körperschaften folgende Unterscheidungen für steuerliche Anerkennung von Wertguthabenvereinbarungen vor[4]:

1. Organ ist nicht beteiligt an Körperschaft:
   Lohn-/ einkommensteuerlich grundsätzlich anzuerkennen, d.h. kein Lohnsteuerzufluss. Mangels Beteiligung liegt auch keine vGA vor.

2. Organ ist an Körperschaft beherrschend beteiligt:
   Körperschaftsteuerlich liegt eine vGA vor. Damit auch keine lohn-/ einkommensteuerliche Anerkennung.

3. Organ ist an Körperschaft nicht beherrschend beteiligt:
   Lohn-/ einkommensteuerlich ist die Wertkontenvereinbarung grundsätzlich anzuerkennen, wenn keine vGA vorliegt. Demnach ist das Ergebnis der lohn-/ einkommensteuerlichen Anerkennung offen und abhängig von der (körperschaftsteuerlichen) Prüfung des Einzelfalls.

Kritik an der Auffassung der Finanzverwaltung

Kritik

Dem BMF vom 08.08.2019 ist zugute zu halten, dass es die Entscheidung des BFH vom 22.02.2018 zutreffend umsetzt. Anhand der allgemein anerkannten Sichtweise, dass für einen steuerlichen Zufluss[5] eine wirtschaftliche Verfügungsmacht notwendig ist, wurde für den Fremd-GF die lohn- und einkommensteuerliche Anerkennung von Wertguthabenvereinbarungen bestätigt. Der Fremd-GF ohne Beteiligung an der Körperschaft wird im Ergebnis nicht anders behandelt als jeder „normale“ Arbeitnehmer.

Für beteiligte / beherrschende GF macht das BMF die lohnsteuerrechtliche Anerkennung – also die Frage des lohnsteuerrechtlichen Zuflusses - von der körperschaftsteuerrechtlichen Frage des Vorliegens einer vGA abhängig– die u.E. auch bei beteiligten GF stets gegeben sein sollte[6].

Mit einer Gleichschaltung beider Themen für beteiligte / beherrschende GF macht es sich die Finanzverwaltung u.E. zu einfach und profitiert davon, dass der BFH bislang keine Gelegenheit hatte in einem Fall über beide (u.E. von einander zu trennende) Fragen gleichzeitig zu entscheiden.

Isoliert voneinander finden sich jedoch einige höchstrichterliche Entscheidungen. So bestätigte der BFH im Zusammenhang mit dem steuerlichen Zufluss, dass dieser zeitlich gestaltet werden

[4] Vgl. BMF-Schreiben vom 08.08.2019, A. IV. 2. b), BStBl I 2019, S. 874.
[5] § 11 Abs. 1 S. 1 EStG.
[6] Vgl. BFH-Urteil vom 11.11.2015 – I R 26/15, BStBl II 2016, S. 489, Rz. 14 wonach eine mit der Abgeltung von Überstunden vergleichbare Situation vorliegt, die nicht mit dem Aufgabenbild eines GF vereinbar ist.

darf und kann[7]. Hinweise, dass die Frage des steuerlichen Zuflusses vom Vorliegen einer vGA abhängig gemacht werden kann, finden sich in der Rechtsprechung dagegen nicht.

Im Ergebnis ist die Verwaltungspraxis - beide Themen mit einander zu verknüpfen – (aus Gründen der Aufwandsersparnis) nachvollziehbar. Da sich jedoch weder im Gesetz noch in der Rechtsprechung des BFH, Hinweise darauf finden lassen, dass die Frage des lohnsteuerrechtlichen Zuflusses vom Vorliegen einer vGA abhängig ist, entbehrt diese neue Verwaltungspraxis nach Ansicht des Autors einer rechtlichen Grundlage.

Kritik in der Literatur am BMF-Schreiben vom 08.08.2019

Es ist verwunderlich, dass diese (unzulässige) Verknüpfung von vGA und Lohnzufluss in der Literatur entweder nicht[8] oder nur verhalten aufgegriffen wurde[9].

Es wird durch Hilpert ausgeführt: „dass kein Grund ersichtlich (ist), weshalb selbst bei beherrschender Beteiligung eine Vereinbarung… nicht anerkannt werden soll. … Es muss die Fälligkeit wirksam und eindeutig verschoben werden."

Meines Erachtens ist der letzte Satz der Zutreffende, nämlich dass für die lohnsteuerliche Behandlung alleine die Fälligkeit und damit der Zufluss beachtlich ist. Dies ist jedoch unabhängig von einem Fremdvergleich – der kommt erst auf der Stufe der vGA.

Meurs erkennt den Widerspruch in der lohnsteuerlichen Anerkennung beim Fremd-GF und dem Ergebnis einer vGA beim beteiligten / beherrschenden GF. Die fragwürdige Verknüpfung von Zufluss und vGA wird jedoch nicht thematisiert.

Widersprüchlichkeiten zur Verwaltung finden sich auch in der Rechtsprechung von Finanzgerichten.

So hat das FG Berlin-Brandenburg am 14.11.2017[10] geurteilt, dass unabhängig einer vGA Prüfung auch ein Minderheits-GF ohne lohnsteuerlichen Zufluss ein Wertguthaben dotieren kann. Die Möglichkeit zur Revision vor dem BFH wurde seitens der Finanzverwaltung nicht genutzt.

Zum anderen das Urteil vom FG Münster vom 05.09.2018[11], welches nach dem BMF-Schreiben vom 08.08.2019 ergangen ist. Hier waren beide relevanten Fragestellungen erstmals verknüpft zu

[7] Siehe z.B. BFH Urteil vom 11.11.2009 - IX R 1/09, BStBl II 2010, S. 746; H 38.2 LStH: „Verschiebung der Fälligkeit: Arbeitgeber und Arbeitnehmer können den Zeitpunkt des Zuflusses einer Abfindung oder eines Teilbetrags einer solchen beim Arbeitnehmer in der Weise steuerwirksam gestalten, dass sie deren ursprünglich vorgesehene Fälligkeit vor ihrem Eintritt auf einen späteren Zeitpunkt verschieben".

[8] Vgl. Weber, DB 2019, S. 2101.
[9] Vgl. Meurs, BB 2019, S. 2333; vgl. Hilpert, BB 2019, S. 2408.
[10] FG Berlin-Brandenburg vom 14.11.2017 – 9 K 9235/15, EFG 2018, S. 190.
[11] FG Münster vom 05.09.2018 – 7 K 35312/16 L, EFG 2018, S. 1799.

urteilen. Es wurde u.E. wenig überraschend geurteilt, dass auch für einen alleinigen Gesellschafter die lohnsteuerliche Anerkennung gegeben und gleichzeitig eine vGA zu berücksichtigen ist.

Die Möglichkeit zur Revision vor dem BFH wurde vom FG nicht zugelassen, da diese „auf der einschlägigen Anwendung der höchstrichterlichen Rechtsprechung (beruht)". Es ist nicht ersichtlich, dass die Finanzverwaltung hier mit einer Nichtzulassungsbeschwerde versucht hat eine Gesamtbetrachtung vor dem BFH herbeizuführen.

Fazit und Folge der fehlerhaften Einschätzung durch das BMF

Im **Fazit** lässt sich festhalten, dass es die mit BMF-Schreiben vom 08.08.2019 beschriebene Verknüpfung zwischen vGA und („Infolgedessen") Lohnzufluss nicht gibt. Weder aus den Steuergesetzen noch aus der Rechtsprechung ist eine solche Verknüpfung bekannt. Es bleibt zu vermuten, dass dies dem BMF sehr wohl bewusst ist und daher in beiden vorstehenden FG-Fällen keine Revision angestrebt wurde.

Was wäre denn die **Folge**, wenn die lohnsteuerliche Anerkennung auch für den beteiligten / beherrschenden GF anerkannt, sprich der höchstrichterlichen Rechtsprechung gefolgt werden würde?

Im Zeitpunkt der Einbringung würde für den Gesellschafter

- zunächst kein Arbeitslohn zufließen, und
- eine vGA zu berücksichtigen sein.

Durch die **vGA** würden für den beteiligten / beherrschenden GF im Zeitpunkt des Zuflusses Einkünfte aus Kapitalvermögen[12] zu berücksichtigen sein, die mit dem Kapitalertragsteuerabzug (noch) abschließend besteuert werden („Abgeltungsteuer"). Diese Folge ist durch das BMF auch beabsichtigt, da nach ihrer Auffassung auch bei einem lohnsteuerlichen Zufluss „*Die allgemeinen Grundsätze der vGA unberührt (bleiben).*"

Der **lohnsteuerliche Zufluss** unterbleibt zunächst. Der Arbeitslohn, der mit dem individuellen Steuersatz zu versteuern wäre, ist zunächst unbeachtlich.

Auch aus wirtschaftlicher Sicht sollte dieses Ergebnis „passender" sein als wenn bei dem beteiligten / beherrschenden GF neben Arbeitslohn zusätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgrund der vGA vorliegen würden. Durch den unterstellten Zufluss würden Einkünfte aus dem Lohnzufluss und zusätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen gegeben sein. Hier würde somit (zunächst) eine Doppelversteuerung vorliegen.

Es ist aufgrund der unpassenden Doppelversteuerung davon auszugehen, dass das BMF die vGA ausschließlich auf Ebene der Gesellschaft behandelt haben möchte. Es liegt bei dem beteiligten /

[12] S. FG Münster vom 05.09.2018, a.a.O..

beherrschenden GF wohl noch kein Zufluss aus der vGA (Einkünfte aus Kapitalvermögen) vor, sondern ausschließlich ein Lohnzufluss (keine Doppelbesteuerung als Folge).

Weitere Fehleinschätzung(en) der Finanzverwaltung

Befristete Arbeitsverhältnisse

Neben der Regelung zum steuerlichen Zufluss bei Organen findet sich in dem BMF-Schreiben vom 17.06.2009 unter den „Begünstigter Personenkreis - Besonderheiten“ Ziffer A. IV. 2. A) eine weitere Ausnahme von der grundsätzlichen Festlegung, dass eine Gutschrift auf dem Wertkonto steuerlich nicht zum Zufluss führt. Für Arbeitnehmer mit befristeten Dienstverhältnissen soll eine steuerliche Anerkennung nur dann gegeben sein, wenn innerhalb der vertraglich vereinbarten Befristung das Guthaben durch Freistellung ausgeglichen werden kann.

Die Frage ist auch hier, auf welcher gesetzlichen Steuerregelung diese Einschätzung beruht, dass bei befristeten Arbeitsverhältnissen bezüglich des steuerlichen Zuflusses „Besonderheiten“ zu berücksichtigen sind. Es bleibt nur zu vermuten, dass diese Einschätzung einer gerichtlichen Überprüfung nicht standhalten würde. Dass diese Frage noch nicht zu urteilen war dürfte wohl insb. daran liegen, dass die Wertguthabenvereinbarungen zivilrechtlich zwischen AG und AN so gestaltet sind, dass sie dieser Personengruppe entweder nicht angeboten wird bzw. das Erfordernis der Freistellung sowie eine Dotierungssperre vereinbart wurde und überwacht wird.

Auch nach Ansicht des FK-Arbeits- und Sozialversicherungsrecht bestehen aus Gründen des Diskriminierungsverbotes (§ 4 Abs. 2 TzBfG) arbeitsrechtliche Bedenken gegen einen zumindest grundsätzlichen Ausschluss von Befristeten.

Dotierung ohne mögliche Freistellung

Des Weiteren ist in dem BMF-Schreiben vom 17.06.2009 unter Ziffer B. I. für nicht befristete AN aufgeführt, dass Gutschriften dann nicht mehr unversteuert in das Wertkonto eingestellt werden können, sobald feststeht, dass sie nicht mehr für eine Freistellung vollständig aufgebraucht werden können.

Die Auffassung ist gerade vor dem Hintergrund der ja im BMF Schreiben unter Ziffer D. ebenfalls thematisierten Möglichkeit der Übertragung von Zeitwertkontenguthaben bei Beendigung der Beschäftigung aus steuerlicher Sicht ebenfalls zu überdenken – unabhängig von möglichen zivilrechtlichen Einschränkungen.

Fazit, Ausblick – offene Frage

Auch nach der Überarbeitung des BMF-Schreibens vom 17.06.2009 bezüglich der steuerlichen Anerkennung von Wertkonten bei Organen von Körperschaften bleiben ernste Zweifel an der

korrekten Umsetzung durch die Finanzverwaltung. Betroffene beteiligte / beherrschende GF sollten ihren Steuerberater kontaktieren und überlegen ob sie die Auffassung der Finanzverwaltung teilen oder nicht.

Es bleibt abzuwarten, ob in Zukunft weitere Fälle von lohnsteuerlicher Anerkennung und vGA von den FG oder gar dem BFH zu urteilen sein werden. Nachdem zu beiden Fragestellungen gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung vorliegt sollten diese Fragen es jedoch kaum bis zum BFH schaffen.

Nicht betrachtet wurde bislang welche Folgen die vGA in der Zeit nach der Einstellung in das Wertguthaben hat.

Fraglich ist, wann den beteiligten / beherrschenden GF die Einkünfte aus Kapitalvermögen zufließen, wie die Zinsen/Erträge aus der Kapitalanlage des Wertguthabens zu behandeln sind und ob die vGA letztlich eine Auswirkung auf seine gesamte Steuerlast hat. Auf Ebene der Gesellschaft ist die vGA mit der daraus resultierenden Gewinnkorrektur zu beachten.

Diese steuerlichen Folgefragen wurden bislang weder in der Literatur und Rechtsprechung umfassend behandelt noch von der Finanzverwaltung dargelegt. Die Darstellung einer möglichen Vorgehensweise erfolgt in einem folgenden Newsletter.

Arbeitskreis Steuern und Bilanzen als Autoren-Kollektiv

Hinweis: Der/die Autor/in hat den Artikel nach bestem Wissen und Gewissen erarbeitet, verfasst und geprüft. Dennoch können der/die Autor/in und der Verband keine Gewähr für den Inhalt übernehmen, insbesondere die sachliche Richtigkeit, Aktualität oder Verwertbarkeit der Informationen. Eine Haftung ist ausgeschlossen.