

Beschluss vom 04. Mai 2011, I B 93/10

Grundsätzliche Bedeutung betr. vGA (Tantieme)

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 8 Abs 3 S 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 03. Mai 2010, Az: 6 K 4187/05 K,G

Leitsätze

NV: Es ist in der BFH-Rechtsprechung ausreichend geklärt, dass es bei der Berücksichtigung von früheren Jahresfehlbeträgen im Rahmen der Tantiemebemessung auf eine rein zeitliche Betrachtung und dass es bei der Ermittlung des Jahresfehlbetrages auf die tatsächliche Bilanzierung ankommt .

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit von Körperschaftsteuerbescheiden und Gewerbesteuermessbescheiden. Konkret geht es darum, ob die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) Rückstellungen für drohende Schadensersatzverpflichtungen zu Recht gebildet hat, ob der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) Zahlungen der Klägerin an nicht benannte ... (Empfänger) zu Recht nur zum Teil als Betriebsausgaben berücksichtigt hat und ob Tantiemezahlungen an die Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin zum Teil als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) anzusehen sind. Streitjahre sind 1993 bis 1997.
- 2 Die Klage hatte in den genannten Punkten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies sie insoweit ab und ließ die Revision gegen sein Urteil nicht zu (FG Düsseldorf, Urteil vom 4. Mai 2010 6 K 4187/05 K,G,U).
- 3 Mit ihrer Nichtzulassungsbeschwerde macht die Klägerin geltend, dass die Revision nach § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen sei.
- 4 Das FA tritt der Nichtzulassungsbeschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

- 5 II. Die Nichtzulassungsbeschwerde ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen. Die von der Klägerin geltend gemachten Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision liegen im Streitfall nicht vor.
...
- 6 3. Die Entscheidung des FG bietet auch insoweit, als es um die steuerrechtliche Behandlung der Tantiemen geht, keinen Anknüpfungspunkt für eine Revisionszulassung. Die von der Klägerin dazu geltend gemachte grundsätzliche Bedeutung liegt nicht vor.
- 7 a) Durch die Rechtsprechung des beschließenden Senats ist geklärt, dass die Zusage einer Gewinntantieme an einen Gesellschafter-Geschäftsführer eine vGA auslösen kann, wenn bei der Bemessung der Tantiemen in früheren Jahren angefallene Jahresfehlbeträge nicht berücksichtigt werden (Senatsurteil vom 17. Dezember 2003 I R 22/03, BFHE 205, 67, BStBl II 2004, 524; vom 18. September 2007 I R 73/06, BFHE 219, 72, BStBl II 2008, 314; Senatsbeschluss vom 29. Juni 2005 I B 247/04, BFH/NV 2005, 1868). Insoweit sieht auch die Klägerin keinen Klärungsbedarf.
- 8 b) Es ist bisher offen geblieben, ob eine vGA auch dann vorliegen kann, wenn der nicht berücksichtigte Jahresfehlbetrag nicht unter der Verantwortung des durch die Tantieme begünstigten Gesellschafter-Geschäftsführers entstanden ist. Zudem ist erwogen worden, dass ungeachtet einer solchen Verantwortlichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers die Würdigung einer Tantieme als vGA in besonderen Situationen zu verneinen sein

kann (Senatsurteil in BFHE 219, 72, 77, BStBl II 2008, 314, 316). Daraus kann im Streitfall aber keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO abgeleitet werden.

- 9 aa) Was die Frage der Verantwortlichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers angeht, lässt sich aus den bereits ergangenen Entscheidungen ableiten, dass insoweit eine rein zeitliche Betrachtung maßgeblich ist. So heißt es in mehreren jener Entscheidungen u.a., eine Würdigung als vGA könne möglicherweise dann unterbleiben, "wenn der tantiemberechtigte Gesellschafter-Geschäftsführer an der Verlustentstehung nicht beteiligt war und erst im Nachhinein die Leitung der Gesellschaft übernommen hat" (z.B. Senatsurteil in BFHE 219, 72, 75, BStBl II 2008, 314, 315). Ferner ist dort ausgeführt, dass es darauf ankomme, ob der Verlust "unter der Leitung des Geschäftsführers" erwirtschaftet worden sei (Senatsurteile in BFHE 205, 67, 70, BStBl II 2004, 524, 525; in BFHE 219, 72, 75, BStBl II 2008, 314, 316). Damit ist geklärt, dass es insoweit auf die Verantwortlichkeit i.S. eines individuellen Verschuldens nicht ankommt. Die Beschwerdebegründung enthält keine Ausführungen, die insoweit weiteren Klärungsbedarf erkennen ließen.
- 10 bb) Ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei einer einem Fremdgeschäftsführer gegebenen Tantiemezusage aus besonderen Gründen auf die Berücksichtigung eines bestehenden Fehlbetrags verzichtet hätte, kann nur im Einzelfall beurteilt werden und entzieht sich einer Aufstellung allgemeiner Regeln. Diese Frage hat daher ebenfalls keine grundsätzliche Bedeutung. Im Streitfall hat das FG sie mit für den Senat bindender Wirkung verneint.
- 11 Die in diesem Zusammenhang von der Klägerin angestellte Überlegung, dass bei einer solchen Handhabung ein Gesellschafter-Geschäftsführer in verfassungswidriger Weise gegenüber einem vergleichbaren Fremdgeschäftsführer benachteiligt werde, greift nicht durch. Denn die Rechtsprechung zur vGA, deren Grundsätze das FG angewandt hat, nimmt für die Überprüfung eines Geschäfts mit einem Gesellschafter-Geschäftsführer gerade das Verhalten verantwortlicher handelnder fremder Dritter zum Maßstab. Es bedarf keiner Klärung, dass diese Handhabung mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes vereinbar ist. Auf die Ausführungen der Klägerin zur Frage des Klarheitsgebots muss im vorliegenden Verfahren nicht eingegangen werden, da das FG das Klarheitsgebot nur hilfsweise angeführt, seine Entscheidung zu den Tantiemezusagen aber schon von seiner vorrangigen Hauptbegründung getragen wird.
- 12 c) Die von der Klägerin aufgeworfene Frage, wie sich die vom FG angenommene Fehlerhaftigkeit der Rückstellungsbildung auf die Frage der vGA auswirkt, hat ebenfalls keine grundsätzliche Bedeutung. Es trifft zwar zu, dass auf der Basis der vom FG vorgenommenen Würdigung eine Rückstellung für Schadensersatzverpflichtungen nicht nur in der Steuerbilanz, sondern auch in der Handelsbilanz der Klägerin zum 31. Dezember 1993 nicht gebildet werden durfte und dass sich bei richtiger Bilanzierung entweder kein oder jedenfalls ein geringerer Jahresfehlbetrag und damit entweder eine geringere oder gar keine vGA ergeben hätten. Es ist aber nicht klärungsbedürftig, dass bei der Frage nach dem Vorliegen einer vGA insoweit allein auf die tatsächliche Bilanzierung abgestellt werden muss. Das ist zwar noch nicht ausdrücklich entschieden worden (insoweit zutreffend Pezzer, Finanz-Rundschau 2008, 468, 470). Es folgt aber mit hinreichender Klarheit daraus, dass unter fremden Dritten eine Berücksichtigung von Jahresfehlbeträgen vereinbart worden wäre und dass eine solche Vereinbarung nur dann handhabbar umgesetzt werden kann, wenn sie sich auf diejenigen Beträge bezieht, die sich aus den tatsächlich aufgestellten Bilanzen ergeben. Nur das kann deshalb der Maßstab sein, wenn es darum geht, ob eine entsprechende Vereinbarung mit einem Gesellschafter-Geschäftsführer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist oder nicht. Auch insoweit muss mithin auf die von der Klägerin bekämpften Ausführungen des FG zum Klarheitsgebot nicht eingegangen werden.

...

Quelle: www.bundesfinanzhof.de