

Urteil vom 03. Februar 2011, VI R 4/10

Kein Zufluss von Arbeitslohn bei Gehaltsverzicht ohne wirtschaftlichen Ausgleich - Beherrschender Gesellschafter

BFH VI. Senat

EStG § 42d, EStG § 41a Abs 1, EStG § 39b, EStG § 38 Abs 3, EStG § 11, EStG § 42d, EStG § 41a Abs 1, EStG § 39b, EStG § 38 Abs 3, EStG § 11

vorgehend Thüringer Finanzgericht, 17. Februar 2009, Az: III 1027/05

Leitsätze

Verzichtet ein Gesellschafter-Geschäftsführer gegenüber der Gesellschaft auf bestehende oder künftige Entgeltansprüche, so fließen ihm insoweit keine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zu, als er dadurch eine tatsächliche Vermögenseinbuße erleidet.

Tatbestand

- I.
- 1** Streitig ist die Nachversteuerung vertraglich zugesagten, aber nicht zur Auszahlung gebrachten Weihnachtsgeldes.
- 2** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Rechtsnachfolger einer GmbH, an deren Kapital er und seine Ehefrau mit je 50 % beteiligt waren. Im Gesellschaftsvertrag war vereinbart, dass Gesellschafterbeschlüsse der einfachen Mehrheit bedürfen, wobei die Abstimmung nach Geschäftsanteilen (je 1.000 DM eine Stimme) erfolgte. Mit Anstellungsvertrag vom 30. November 1995 (§ 1) wurde der Kläger zum alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer bestellt. Er war von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs befreit. Nach § 4 des Anstellungsvertrages hatte er Anspruch auf ein monatliches Gehalt von 6.000 DM. Darüber hinaus wurde ihm ein Weihnachtsgeld in Höhe eines Monatsgehältes zugesichert. Am 25. Juli 1996, 31. Dezember 1997, 1. Juni 2000 und 31. Dezember 2000 erfolgten das Gehalt sowie das Weihnachtsgeld betreffende Ergänzungen zum Anstellungsvertrag. Obwohl sich die GmbH nicht in Zahlungsschwierigkeiten befand, wurde dem Kläger das vereinbarte Weihnachtsgeld in den Jahren 1998 bis 2001 (9.500 DM in 1998, 10.000 DM in 1999, 12.625 DM in 2000 und 14.599 DM in 2001) in Höhe von insgesamt 46.724 DM (= 23.889,60 €) nicht ausgezahlt. Entsprechende Nachträge zum Geschäftsführer-Anstellungsvertrag hierzu wurden nicht vorgenommen. Unstreitig hatte die Gesellschaft das Weihnachtsgeld auch weder als Aufwand gebucht noch dafür entsprechende Passivposten in ihrer Bilanz ausgewiesen.
- 3** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) nahm im Anschluss an eine für den streitigen Zeitraum 1. Januar 1998 bis 31. Oktober 2002 durchgeführte Lohnsteuer-Außenprüfung die GmbH mit Haftungsbescheid für Lohn- und Kirchensteuer einschließlich Solidaritätszuschlag der Jahre 1998 bis 2002 in Anspruch, soweit für das Weihnachtsgeld keine Lohnsteuer einbehalten worden war. Das FA war der Auffassung, dass bei einem beherrschenden Gesellschafter nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) eine Forderung bei Fälligkeit als zugeflossen gelte und dies auch vorliegend für das vertraglich zugesagte Weihnachtsgeld gelten müsse, nachdem der Kläger darauf nicht klar, eindeutig und im Voraus verzichtet habe.
- 4** Der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1785 veröffentlichten Gründen statt.
- 5** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 11 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Das FG habe verkannt, dass das Weihnachtsgeld dem Kläger mit Fälligkeit zugeflossen sei.
- 6** Es beantragt,

das Urteil des Thüringer FG vom 18. Februar 2009 III K 1027/05 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 7** Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** 1. Die Revision ist zulässig, aber unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der angefochtene Haftungsbescheid rechtswidrig ist und den Kläger in seinen Rechten verletzt. Denn die GmbH war wegen des streitigen Weihnachtsgeldes nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet.
- 9** a) Nach § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten und abzuführen (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Nach § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG entsteht die Lohnsteuer jedoch erst in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt.
- 10** b) Geldbeträge fließen dem Steuerpflichtigen in der Regel dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden. Jedoch kann auch eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten einen Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldbuchverpflichtung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck kommt, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verfügung steht. Allerdings muss der Gläubiger in der Lage sein, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun des im Übrigen leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners herbeizuführen (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteile vom 2. November 1962 VI 284/61 S, BFHE 76, 270, BStBl III 1963, 96; vom 14. Mai 1982 VI R 124/77, BFHE 135, 542, BStBl II 1982, 469; vom 14. Februar 1984 VIII R 221/80, BFHE 140, 542, BStBl II 1984, 480; vom 2. März 1993 VIII R 13/91, BFHE 171, 48, BStBl II 1993, 602; vom 24. März 1993 X R 55/91, BFHE 171, 191, BStBl II 1993, 499; vom 2. September 1994 VI R 35/94, BFH/NV 1995, 208; vom 11. Mai 1999 VIII R 70/95, BFH/NV 2000, 18; vom 30. Oktober 2001 VIII R 15/01, BFHE 197, 126, BStBl II 2002, 138; vom 18. Dezember 2001 IX R 74/98, BFH/NV 2002, 643, m.w.N.; vom 28. Oktober 2008 VIII R 36/04, BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190, und vom 11. Februar 2010 VI R 47/08, BFH/NV 2010, 1094).
- 11** c) Da sich die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nach den tatsächlichen Verhältnissen richtet (vgl. BFH-Urteil vom 12. April 2007 VI R 89/04, BFHE 217, 555, BStBl II 2007, 719, m.w.N.), kann das Zufließen i.S. des § 11 EStG nicht fingiert werden. Eine Ausnahme macht die Rechtsprechung hiervon lediglich bei beherrschenden Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft. Bei diesen wird angenommen, dass sie über eine von der Gesellschaft geschuldete Vergütung bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit verfügen können und ihnen damit entsprechende Einnahmen zugeflossen sind (BFH-Urteile in BFHE 140, 542, BStBl II 1984, 480, unter 2.b; vom 16. November 1993 VIII R 33/92, BFHE 174, 322, BStBl II 1994, 632). Allerdings werden von dieser Zuflussfiktion (vgl. Schmidt/Drenseck, EStG, 29. Aufl., § 11 Rz 10) nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen erfasst, die die Kapitalgesellschaft den sie beherrschenden Gesellschaftern schuldet und die sich bei der Ermittlung ihres Einkommens ausgewirkt haben (BFH-Urteil vom 11. Februar 1965 IV 213/64 U, BFHE 82, 440, BStBl III 1965, 407).
- 12** d) Hingegen sind nach der Rechtsprechung des BFH keine Einnahmen zugeflossen, wenn der Gläubiger (Gesellschafter) gegenüber dem Schuldner (Gesellschaft) auf bestehende oder künftige Ansprüche ohne Ausgleich verzichtet und dadurch eine Vermögenseinbuße erleidet (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307, m.w.N.). Etwas anderes gilt nur, wenn der verzichtende Gesellschafter den Erlass gewährt und dadurch eine (verdeckte) Einlage leistet. Denn hierdurch erleidet er keine Vermögenseinbuße, sondern bewirkt eine Umschichtung seines Vermögens (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307).
- 13** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG vorliegend im Ergebnis zutreffend darauf erkannt, dass dem Kläger das streitige Weihnachtsgeld weder tatsächlich (a) noch bei Fälligkeit (b) oder im Wege einer verdeckten Einlage (c) zugeflossen ist.
- 14** a) Nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 FGO) sind dem Kläger im Haftungszeitraum die streitigen Weihnachtsgeldbeträge weder bar ausgezahlt noch auf ein für ihn bei einem Kreditinstitut bestehendes

Konto überwiesen worden. Auch ist nach den Feststellungen des FG nicht ersichtlich, dass ihm die streitigen Beträge in den Büchern der GmbH gutgeschrieben worden sind. Somit hat der Kläger vorliegend keine Verfügungsmacht über die streitigen Weihnachtsgeldbeträge erlangt.

- 15** b) Die von der GmbH nicht ausgezahlten Beträge gelten dem Kläger auch nicht mit Fälligkeit des Weihnachtsgeldes als zugeflossen. Denn die Grundsätze über den Zufluss von Einnahmen bei einem beherrschenden Gesellschafter sind vorliegend nicht anzuwenden.
- 16** Zum einen haben sich die streitigen Beträge bei der Ermittlung des Einkommens der GmbH nicht ausgewirkt. Denn sie sind unstreitig in den Büchern der Gesellschaft nicht als Gehaltsaufwand erfasst worden. Schon deshalb kommt vorliegend ein Zufluss bei Fälligkeit nicht in Betracht. Zum anderen war der Kläger im Haftungszeitraum kein beherrschender Gesellschafter der GmbH. Dies verkennt das FA. Der Kläger war nach den nicht angefochtenen Feststellungen des FG lediglich zu 50 % am Stammkapital der GmbH beteiligt und besaß keine Stimmrechtsmehrheit. In einem solchen Fall ist der Gesellschafter kein beherrschender (vgl. BFH-Urteil vom 5. Oktober 2004 VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526). Denn eine beherrschende Stellung eines GmbH-Gesellschafters liegt im Regelfall vor, wenn der Gesellschafter die Mehrheit der Stimmrechte besitzt und deshalb bei Gesellschafterversammlungen entscheidenden Einfluss ausüben kann. Im Allgemeinen ist das erst der Fall, wenn der Gesellschafter, der durch Leistungen der Kapitalgesellschaft Vorteile erhält, mehr als 50 % der Stimmrechte hat (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 13. Dezember 1989 I R 99/87, BFHE 159, 338, BStBl II 1990, 454; vom 26. Juli 1978 I R 138/76, BFHE 125, 557, BStBl II 1978, 659; vom 21. Oktober 1981 I R 230/78, BFHE 134, 315, BStBl II 1982, 139; vom 8. Januar 1969 I R 91/66, BFHE 95, 215, BStBl II 1969, 347).
- 17** Hält ein Gesellschafter --wie im Streitfall der Kläger-- nicht mehr als 50 % der Gesellschaftsanteile, kann er nach ständiger Rechtsprechung einem beherrschenden Gesellschafter gleichgestellt werden, wenn er mit anderen gleichgerichtete materielle, d.h. finanzielle Interessen verfolgenden Gesellschaftern zusammenwirkt, um eine ihren Gesellschafterinteressen entsprechende Willensbildung der Kapitalgesellschaft herbeizuführen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 4. Dezember 1991 I R 63/90, BFHE 166, 279, BStBl II 1992, 362, m.w.N.; vom 13. Dezember 1989 I R 45/84, BFH/NV 1990, 455; vom 28. Februar 1990 I R 83/87, BFHE 160, 192, BStBl II 1990, 649; vom 10. März 1993 I R 51/92, BFHE 171, 58, BStBl II 1993, 635, m.w.N.). Tatsachen, die vorliegend auf gleichgerichtete materielle Interessen der beiden im nämlichen Umfang an der GmbH beteiligten Gesellschafter schließen lassen, sind im Streitfall jedoch weder festgestellt noch vorgetragen. Allein der Umstand, dass die Gesellschafter Eheleute sind, kann eine entsprechende Vermutung jedenfalls nicht begründen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 12. März 1985 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BVerfGE 69, 188, BStBl II 1985, 475). Schon deshalb kann die anders lautende Erkenntnis des FG, beim Kläger habe es sich um einen beherrschenden Gesellschafter gehandelt, den erkennenden Senat nicht binden.
- 18** Ein Zufluss des Weihnachtsgeldes bereits mit Fälligkeit kommt im Streitfall daher nicht in Betracht. Die vom FA aufgeworfene Frage, ob der Kläger rechtzeitig vor Fälligkeit wirksam auf seinen Anspruch auf Weihnachtsgeld verzichtet hat, braucht der Senat deshalb nicht zu entscheiden. Denn sie ist vorliegend ohne Bedeutung.
- 19** c) Schließlich hat der Kläger durch den Verzicht auf das Weihnachtsgeld keine Zufluss begründende (weil vermögensumschichtende) verdeckte Einlage bewirkt. Der Verzicht des Klägers hat nicht zum Wegfall einer zuvor passivierten Verbindlichkeit bei der GmbH und damit zu einer Vermehrung ihres Vermögens und ihrer Ertragsfähigkeit geführt. Denn das streitige Weihnachtsgeld ist zu keinem Zeitpunkt als Aufwandsposten in die Bücher der GmbH eingegangen. Damit hat der Kläger im Streitfall durch den Verzicht sein Vermögen nicht in Beteiligungskapital umgeschichtet, sondern eine tatsächliche Vermögenseinbuße erlitten.
- 20** Nach alledem war die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de