

Urteil vom 04. September 2019, VI R 39/17

Zufluss von Arbeitslohn bei Wertguthabenkonten

ECLI:DE:BFH:2019:U.040919.VIR39.17.0

BFH VI. Senat

AO § 41 Abs 1 S 1, FGO § 90 Abs 2, FGO § 121 S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 21. Juni 2017, Az: 12 K 1044/15

Leitsätze

NV: Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestands sind bei einem Fremd-Geschäftsführer einer GmbH kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn (Bestätigung des BFH-Urteils vom 22.02.2018 - VI R 17/16, BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 22.06.2017 - 12 K 1044/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wurde mit Wirkung zum 01.07.2003 zum Geschäftsführer der ... GmbH (GmbH) bestellt. Am Stammkapital der GmbH war er nicht beteiligt. Der Kläger vertrat die GmbH gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Prokuristen. Er war von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs befreit.
- 2** Nach § 2 Ziff. 2.2 Buchst. g seines Anstellungsvertrags bedurfte der Kläger für die "Erteilung von Versorgungszusagen aller Art, durch welche zusätzliche Verpflichtungen der Gesellschaft über die Leistungen der gesetzlichen Sozialversicherung begründet werden", der vorherigen Zustimmung der Gesellschafterversammlung. Sämtliche Änderungen des Anstellungsvertrags bedurften außerdem der Schriftform und der Zustimmung durch Beschluss der Gesellschafterversammlung.
- 3** Im November 2005 schloss die GmbH mit dem Kläger eine Vereinbarung über die Einführung von Zeitwertkonten (Wertguthabenvereinbarung). Der Kläger erhielt hiernach einen "Anspruch auf Ansammlung von Bruttoentgelten zum Zwecke einer Beschäftigung gegen Arbeitsentgelt in Zeiten der Freistellung von der Arbeitsleistung" nach § 7 Abs. 1a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch. Er konnte zum Aufbau des Wertguthabens Teile aus dem monatlichen Grundgehalt, Sonderzahlungen sowie in Euro-Beträge umzurechnende Urlaubstage, die den gesetzlichen Mindesturlaub überstiegen, verwenden. Die angesammelten Wertguthaben waren von der GmbH zum Zwecke der Rückdeckung und der Sicherung der Wertguthaben an Stelle der Auszahlung an den Kläger in einen Rückdeckungsvertrag einzuzahlen. Hierzu schloss die GmbH mit der L-AG einen Vertrag über die Zeitkontenrückdeckung mit Garantie. Die GmbH räumte dem Kläger zum Zwecke der Insolvenzsicherung seiner Forderungen aus der Wertguthabenvereinbarung ein Pfandrecht an sämtlichen Rechten und Ansprüchen aus dem Rückdeckungsvertrag ein.
- 4** Entsprechend der Wertguthabenvereinbarung zahlte die GmbH Teile des vertraglich vereinbarten Arbeitslohns nicht an den Kläger aus, sondern zahlte die entsprechenden Beträge in die Zeitkontenrückdeckungsversicherung bei der

L-AG ein. Die Zuführungen zu dem Wertguthaben des Klägers unterwarf die GmbH nicht dem Lohnsteuerabzug. In den Bilanzen der GmbH waren die Verpflichtungen aus dem Wertguthaben passiviert und die Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung aktiviert.

- 5 Im Februar 2014 berief die GmbH den Kläger als Geschäftsführer ab und kündigte den Anstellungsvertrag fristlos. Der Kläger, sein neuer Arbeitgeber und die GmbH schlossen anschließend eine "Vereinbarung über die Übertragung eines Wertguthabens gem. § 7f I Nr. 1 SGB IV". Der neue Arbeitgeber übernahm darin die Verpflichtungen der GmbH gegenüber dem Kläger aus der Wertguthabenvereinbarung. Die GmbH kehrte das angesammelte Wertguthaben in Höhe von ... € an den neuen Arbeitgeber aus, indem sie die bei der L-AG abgeschlossene Rückdeckungsversicherung auf diesen übertrug.
- 6 Im April 2015 zeigte die GmbH dem zuständigen Betriebsstättenfinanzamt den nicht durchgeführten Lohnsteuerabzug hinsichtlich der Zuführungen zu dem Wertguthaben gemäß § 38 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes an.
- 7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ daraufhin während eines aus anderen Gründen vor dem Finanzgericht (FG) geführten Klageverfahrens einen gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid für 2012 (Streitjahr), mit dem es die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um die im Streitjahr erfolgten Zuführungen zu dem Wertguthaben in Höhe von ... € erhöhte. Der Änderungsbescheid wurde gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Verfahrens.
- 8 Der Kläger wandte sich im Klageverfahren vor dem FG nunmehr auch gegen die Erhöhung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Klage hatte in diesem Streitpunkt aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1585 veröffentlichten Gründen Erfolg.
- 9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben, der Klage insoweit stattzugeben, als das FG die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund der in der mündlichen Verhandlung vor dem FG erzielten tatsächlichen Verständigung über den geldwerten Vorteil aus der privaten PKW-Nutzung um 6.030 € und die Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 4.803,63 € herabgesetzt hat, und die Klage im Übrigen abzuweisen.
- 11 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Zuführungen der GmbH zu dem Zeitwertkonto und ihre Zahlungen an die L-AG auf den Vertrag über die Zeitkontenrückdeckung mit Garantie keinen im Streitjahr zufließenden Arbeitslohn des Klägers darstellten.
- 13 1. Der Senat kann dahinstehen lassen, ob die vorliegende schriftliche "Vereinbarung zur Einführung von Zeitwertkonten" tatsächlich bereits im November 2005 getroffen wurde und ob der Kläger mit der GmbH hierdurch eine zivilrechtlich wirksame Wertguthabenvereinbarung geschlossen hat. Steuerrechtlich kommt es darauf nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO nicht an. Nach dieser Vorschrift ist es für die Besteuerung unerheblich, ob ein Rechtsgeschäft unwirksam ist oder unwirksam wird, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen.
- 14 Nach den Sachverhaltsfeststellungen des FG, gegen die die Beteiligten keine Verfahrensrügen vorgebracht haben und die den Senat daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO binden, ist davon auszugehen, dass die GmbH und der Kläger das wirtschaftliche Ergebnis der vorliegenden Wertguthabenvereinbarung --unabhängig von deren zivilrechtlicher Wirksamkeit-- eintreten und bestehen ließen, wie es § 41 Abs. 1 Satz 1 AO verlangt. Hierfür spricht zunächst, dass die GmbH über viele Jahre von Ende 2005 bis Anfang 2014 Teile des vertraglich vereinbarten Arbeitslohns des Klägers nicht an diesen auszahlte, sondern die entsprechenden Beträge in die von ihr mit der L-AG abgeschlossene Zeitkontenrückdeckungsversicherung mit Garantie einzahlte. GmbH und Kläger haben die

Wertguthabenvereinbarung dementsprechend jahrelang tatsächlich vollzogen. Das so bei der GmbH aufgebaute Wertguthaben des Klägers belief sich zuletzt auf einen Betrag von ... €.

- 15** Kläger und GmbH haben das wirtschaftliche Ergebnis der Wertguthabenvereinbarung auch dauerhaft bestehen lassen. Sie haben die durch die Zahlungen der GmbH an die L-AG eingetretenen Vermögensverschiebungen akzeptiert und zu keiner Zeit rückgängig gemacht. Auch nach Beendigung ihrer Geschäftsbeziehung durch die von der GmbH ausgesprochene fristlose Kündigung des Geschäftsführerdienstvertrags des Klägers haben die Beteiligten an der Wertguthabenvereinbarung festgehalten. So hat die GmbH insbesondere an der Übertragung des Wertguthabens des Klägers auf dessen neuen Arbeitgeber durch den Abschluss der "Vereinbarung über die Übertragung eines Wertguthabens gem. § 7f I Nr. 1 SGB IV" mitgewirkt.
- 16** Bei dieser Sachlage ist eine etwaige zivilrechtliche Unwirksamkeit der Wertguthabenvereinbarung für die Besteuerung gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO unerheblich.
- 17** 2. Der Senat hat mit Urteil vom 22.02.2018 – VI R 17/16 (BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496) bereits entschieden, dass Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestands kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn sind. Dies gilt auch für Gutschriften auf dem Wertguthabenkonto eines Fremd-Geschäftsführers einer GmbH. Die Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsprechung des Senats zwischenzeitlich ebenfalls angeschlossen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 08.08.2019 – IV C 5 – S 2332/07/0004:004, BStBl I 2019, 874).
- 18** Nach den im Senatsurteil in BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496 aufgestellten Maßstäben, an denen der Senat uneingeschränkt festhält, ist die Entscheidung des FG im Streitfall von Rechts wegen nicht zu beanstanden. Das FA hat mit seiner Revision keine Gesichtspunkte aufgezeigt, die eine andere Sachentscheidung rechtfertigen.
- 19** a) Der Kläger konnte über die Gutschriften auf dem Zeitwertkonto im Streitjahr nicht verfügen. Die Voraussetzungen, unter denen er nach Ziff. 6 der Wertguthabenvereinbarung das Wertguthaben verwenden konnte, lagen im Streitjahr nicht vor. Gegenteiliges hat das FG weder festgestellt noch das FA behauptet. Ein Zufluss durch Gutschrift kommt --wie der Senat in seinem Urteil in BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, Rz 30 und Rz 36 dargelegt hat-- aber grundsätzlich nur in Betracht, wenn und soweit eine Zahlungsverpflichtung besteht. Eine solche Zahlungsverpflichtung der GmbH bestand gegenüber dem Kläger hinsichtlich der Zuführungen zu dem Wertguthaben im Streitjahr jedoch nicht. Die Zuführungen zu dem Wertguthaben sind dem Kläger aus diesem Grund auch nicht durch Novation zugeflossen (s. dazu Senatsurteil in BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, Rz 31 und Rz 37).
- 20** b) Eine zum Lohnzufluss führende Lohnverwendungsabrede ist im Streitfall ebenfalls nicht gegeben. Die GmbH erfüllte mit den Zuführungen zu dem Wertguthabenkonto weder Verbindlichkeiten des Klägers gegenüber Dritten noch handelte es sich bei der Wertguthabenvereinbarung um ein Rechtsgeschäft, bei dem sich die GmbH als Arbeitgeberin und der Kläger als Arbeitnehmer wie fremde Dritte gegenüberstanden und zu dessen Erfüllung der Kläger seinen Barlohn verwendete (s. dazu Senatsurteil in BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, Rz 32 und Rz 38).
- 21** c) Ebenso wenig handelte es sich bei den Einzahlungen auf dem Zeitwertkonto um Vorausverfügungen des Klägers über seinen Arbeitslohn (s. dazu Senatsurteil in BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, Rz 39). Dies gilt unbeschadet der Tatsache, dass der Kläger über die Höhe der Einzahlungen weitgehend selbst bestimmen konnte. Der Kläger konnte hierdurch lediglich festlegen, in welchem Umfang die Fälligkeit des (fortbestehenden) Anspruchs gegen die GmbH durch die Einzahlungen auf dem Zeitwertkonto hinausgeschoben wurde.
- 22** d) Durch die Zuführungen zu dem Wertguthaben hat die GmbH dem Kläger auch keinen eigenen unentziehbaren Anspruch gegen einen Dritten verschafft (s. dazu Senatsurteil in BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, Rz 33 und Rz 40). Dies gilt insbesondere in Bezug auf die Zeitkontenrückdeckungsversicherung mit Garantie bei der L-AG. Versicherungsnehmer war insoweit nicht der Kläger, sondern die GmbH. Die Bestellung des Pfandrechts zugunsten des Klägers an der Zeitkontenrückdeckungsversicherung diente der Sicherung der Ansprüche des Klägers gegen die GmbH im Insolvenzfall. Der Kläger durfte dieses Pfandrecht nicht eher verwerten, als die GmbH zahlungsunfähig oder über ihr Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wurde.
- 23** 3. Der Senat kann im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung entscheiden (§§ 90 Abs. 2, 121 Satz 1 FGO). Soweit der Kläger mit dem Schreiben seiner Prozessbevollmächtigten vom 27.10.2017, beim Bundesfinanzhof (BFH) per Telefax eingegangen am 10.04.2019, den Widerruf des Verzichts auf mündliche Verhandlung erklärt hat, ist dieser Widerruf unwirksam.

- 24** Ein Verzicht auf die mündliche Verhandlung ist als Prozesshandlung nicht wegen Irrtums (auch über die Tragweite des Verzichts) anfechtbar und auch nicht frei widerrufbar (s. BFH-Urteil vom 31.08.2010 - VIII R 36/08, BFHE 231, 1, BStBl II 2011, 126, und Senatsbeschluss vom 10.03.2011 - VI B 147/10, BFHE 232, 322, BStBl II 2011, 556). Der Verzicht auf die mündliche Verhandlung kann daher nur ausnahmsweise widerrufen werden, wenn sich die Prozesslage nach Abgabe der Einverständniserklärung wesentlich geändert hat (z.B. BFH-Urteil vom 11.05.2010 - IX R 28/09, und BFH-Beschluss vom 19.04.2016 - IX B 110/15, m.w.N.).
- 25** Nach diesen Maßstäben kommt ein Widerruf des Verzichts auf mündliche Verhandlung nicht in Betracht. Eine wesentliche Änderung der Prozesslage hat sich nach Abgabe der Erklärung des Klägers über den Verzicht auf mündliche Verhandlung nicht ergeben.
- 26** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de