

BFH: VGA bei Vereinbarung eines Arbeitszeit- oder Zeitwertkontos

Die Bildung von Rückstellungen für Umwandlungen von Barlohnansprüchen eines Gesellschafter-Geschäftsführers in Ansprüche aus einem Zeitwertkonten-Modell führen zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer in den Streitjahren 2005 und 2006 neben seinem monatlichen Gehalt einen weiteren Gehaltsanteil auf einem bei einer Bank geführten sog. „Investmentkonto“ erhielt, dessen Guthaben zur Finanzierung eines vorgezogenen Ruhestandes oder Altersversorgung dienen sollte. Die Überweisungen auf das Investmentkonto erfolgten ohne Lohnsteuereinbehalt. Das Finanzamt behandelte die von der Klägerin gebildeten „Rückstellungen für Zeitwertkonten“ als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA).

Entscheidung

Die in den Streitjahren einkommensmindernd gebildeten Rückstellungen sind als vGA zu qualifizieren.

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte die im Streitfall getroffene Vereinbarung über die Ansammlung von Wertguthaben im Rahmen eines Zeitwertkontos mit einem Fremdgeschäftsführer nicht vereinbart. Ein (alleiniger) Geschäftsführer habe im Rahmen seiner Gesamtverantwortung für die Gesellschaft – abgegolten durch die Gesamtausstattung – auch dann die notwendigen Arbeiten zu erledigen, wenn dies seinen Einsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder über diese hinaus erfordere. Mit diesem Aufgabenbild vertrüge 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. BMF-Schreiben vom 17.06.2009).

Dies gelte auch bei einem entgeltumwandlungsbasierten Arbeitszeitkonto. Zwar erfolge im Streitfall die Gutschrift während der Ansparphase nicht unmittelbar in Zeiteinheiten, sondern in Form eines Wertguthabens, letztlich werde aber auch durch laufenden Gehaltsverzicht Freizeit erkaufte. Die im Streitfall gewählte Freistellungsvereinbarung erlaube dem Geschäftsführer nicht nur die vollständige Freistellung, sondern auch den teilweisen Ausstieg aus der aktiven Arbeitsphase. Dies sei mit der Organstellung nicht vereinbar (BFH, Urteil vom 23.10.2013).

Das Vorliegen einer vGA scheitere auch nicht an dem Fehlen einer hierfür erforderlichen Vermögensminderung. Diese liege in der Einzahlung der Kapitalbeträge auf das Investmentkonto und in dem entsprechenden durch den Ausweis als Betriebsaufwand ausgelösten Vermögensabgang. Eine gleichzeitige Minderung des an den Geschäftsführer zu zahlenden laufenden Gehalts um diesen Betrag ändere daran nichts. Eine "Neutralisierung" des aus der Bildung der Rückstellung folgenden Aufwands durch einen nicht eindeutig bestimmten Verzicht auf einen Teil des laufenden Gehalts und den damit verringerten Gehaltsaufwand scheidet aufgrund der wechselseitigen gesellschaftlichen Veranlassung aus (BFH, Urteile vom 23.10.2013 und vom 11.09.2013). Bei beherrschenden Gesellschaftern könne nur dann von gegenseitig zu verrechnenden Vermögensvorteilen ausgegangen werden, wenn sie – woran es im Streitfall fehle – auf einer im Voraus getroffenen, klaren und eindeutigen Vereinbarung beruhen.

Betroffene Norm

§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG (2002)

Streitjahre 2005 und 2006

Anmerkung

[BMF-Schreiben vom 08.08.2019](#)

Zeitwertkonten sind bei einem Organ einer Körperschaft dann anzuerkennen, wenn der Arbeitnehmer nicht an der Körperschaft beteiligt ist (z. B. Fremd-Geschäftsführer); siehe BFH-Urteil vom 22.02.2018, VI R 17/16, siehe [Deloitte Tax-News](#). Bei einem Minderheits-Gesellschafter-Geschäftsführer, der an der Körperschaft beteiligt ist, ist das Vorliegen einer vGA zu prüfen. Liegt eine solche nicht vor, sind Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten anzuerkennen. Ist der Arbeitnehmer an der Körperschaft beteiligt und beherrscht diese, liegt eine vGA vor (siehe vorliegendes BFH-Urteil vom 11.11.2015, I R 26/15). Zeitwertkonten-Modelle sind dann nicht anzuerkennen. Neufassung von Abschnitt A. IV. 2. B. des BMF-Schreibens vom 17.06.2009, BStBl I S. 1286.

Vorinstanz

FG des Saarlandes, 1 K 1170/11, EFG 2015, S. 1747

Fundstelle

BFH, Urteil vom 11.11.2015, [I R 26/15](#), BStBl II 2016, S. 489

[Pressemitteilung Nr. 27](#) vom 23.03.2016

Weitere Fundstellen

BMF, [Schreiben vom 08.08.2019](#)

BMF, Schreiben vom 17.06.2009, BStBl I 2009, S. 1286

BFH, Urteile vom 23.10.2013, I R 60/12, I R 89/12 und vom 11.09.2013, I R 28/13, siehe [Deloitte Tax-News](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.