

FG : Auch GmbH-(Gesellschafter)-Geschäftsführer können Zeitwertkonten errichten

Jüngste Urteile bestätigen, dass entgegen der Auffassung der Finanzbehörden Zeitwertkonten-Modellen die steuerrechtliche Anerkennung nicht grundsätzlich versagt werden darf, nur weil sie von Arbeitnehmern errichtet werden, die gleichzeitig auch Organe oder beherrschende Gesellschafter der Arbeitgeberin sind.

Hintergrund

Von einem Arbeitgeber können in Vereinbarung mit dem Arbeitnehmer individualisiert Wertguthaben eingerichtet werden, um auf diese Weise eine Zeit zu finanzieren, in der ein Arbeitnehmer nicht oder nur in reduziertem Umfang arbeiten möchte. In der Ansparphase arbeitet der Arbeitnehmer in zeitlich unverändertem Umfang. Teile des Gehaltsanspruchs werden aber nicht ausbezahlt (laufende Arbeitslohn oder Einmalzahlungen, z. B. Überstunden- und Urlaubsabgeltungen, Tantiemen, Boni etc.). Der vereinbarte Kürzungsbetrag wird vom Arbeitgeber einem für den Arbeitnehmer errichteten Wertguthaben zugeführt. In der Freistellungsphase erhält der Arbeitnehmer im Rahmen des fortbestehenden Arbeitsverhältnisses Zahlungen aus dem Wertguthaben. Für die Besteuerung bedeutet dies, dass der Arbeitnehmer in der Ansparphase nur den gekürzten Arbeitslohn und im Übrigen die Auszahlungen während der Freistellungsphase als Arbeitslohn versteuert.

In einem Schreiben des BMF vom 17.06.2009 (IV C 5 - S 2332/07/0004) sind die Voraussetzungen dargelegt, unter denen ein Aufschub der Besteuerung des Arbeitslohns bis zur Freistellungsphase anerkannt wird. Sind die Voraussetzungen nicht erfüllt, muss der Arbeitslohn bereits in dem Zeitpunkt versteuert werden, in dem er dem Wertguthaben zugeführt wird.

Personenkreis

Ein Zeitwertkonto kann für Arbeitnehmer eingerichtet werden. Der Ausdruck umfasst steuerlich auch beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder. Gleichwohl ist im BMF-Schreiben ausgeführt, dass für Arbeitnehmer, die zugleich als Organ einer Körperschaft bestellt sind, beispielsweise Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft oder Geschäftsführer einer GmbH, ein Zeitwertkonto steuerrechtlich nicht anerkannt wird. Folge ist, dass die Versteuerung des Arbeitslohns nicht bis zum Zeitpunkt der Auszahlung in der Freistellungsphase aufgeschoben ist, ungeachtet dessen, dass der Arbeitslohn einem Wertguthaben zugeführt ist und der Mitarbeiter wirtschaftlich nicht in der Lage ist, über den Arbeitslohn zu verfügen. Gleiches gilt nach dem BMF-Schreiben für Arbeitnehmer, die gleichzeitig beherrschende Gesellschafter der Körperschaft sind, die sie beschäftigt. Das BMF-Schreiben lässt eine Begründung vermissen, aus welchen Gründen dieser Personenkreis vom Anwendungsbereich des Zeitwertkontenmodells ausgeschlossen sein soll. In der Literatur wurde bereits dargelegt, dass mangels Vorschriften, die die steuerlichen Folgen aus der Errichtung eines Wertguthabens regeln, im Einzelfall auf der Grundlage der allgemeinen im Einkommensteuerrecht geltenden Grundsätze zu prüfen ist, wann der Arbeitslohn, der einem Wertguthaben zugeführt wird, als zugeflossen gilt und mithin zu versteuern ist.

Entscheidungen

Drei Finanzgerichte, zunächst das Hessische Finanzgericht mit Urteil vom 19.01.2012 (1 K 250/11) sowie das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 16.02.2012 (14 K 202/11) und jüngst das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 21.03.2012 (4 K 2834/11 AO) entschieden nun, dass die im BMF-Schreiben ausgesprochene Versagung der steuerrechtlichen Anerkennung eines Wertguthabens für Arbeitnehmer, die gleichzeitig Organe und/oder beherrschende Gesellschafter der Arbeitgeberin sind, einer Rechtsgrundlage entbehrt. Die Gerichte gaben in beiden Fällen der Klage statt, mit der beantragt wurde, die Besteuerung des Arbeitslohns in Höhe des dem Wertguthaben zugeführten Betrags bis zur Auszahlung des Arbeitslohns in der Freistellungsphase

aufzuschieben. In beiden Entscheidungen verneinten die Gerichte auf der Grundlage der allgemeinen für das Einkommensteuerrecht geltenden Prinzipien einen Zufluss von Arbeitslohn bereits im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Wertguthaben.

Die Finanzbehörden haben in beiden Fällen Revision eingelegt VI R 19/12 und VI R 25/12. Daher bleibt abzuwarten, ob der BFH die Urteile bestätigt. Die Urteile verdeutlichen, dass die Ausführungen im BMF-Schreiben für die Gerichte nicht verbindlich sind. Der kategorische Ausschluss von Arbeitnehmern, die auch Geschäftsführer und/oder beherrschende Gesellschafter der Arbeitgeberin sind, entbehrt einer Rechtsgrundlage. Auf der Grundlage der im Steuerrecht geltenden allgemeinen Prinzipien, ist im Einzelfall zu prüfen, ob Arbeitslohn bereits bei Gutschrift auf dem Wertguthaben oder aufgeschoben erst bei Auszahlung in der Freistellungsphase zufließt.

Handlungsempfehlung

Die Ausführungen im BMF-Schreiben vom 17.06.2009 entbehren einer Rechtsgrundlage, soweit sie allgemein und ohne Ausnahme bei Arbeitnehmern, die zugleich Organe und/oder beherrschende Gesellschafter der Arbeitgeberin sind, die steuerrechtliche Anerkennung eines Zeitwertkonten-Modells versagen. Einzelfälle, in denen die Finanzbehörden diesbezüglich - nur - unter Bezug auf das BMF-Schreiben bei diesem Personenkreis die steuerrechtliche Anerkennung eines Zeitwertkonten-Modells versagen, sollten durch Einspruch und gegebenenfalls Antrag auf ein Ruhen des Verfahrens offen gehalten werden, bis der BFH über die anhängigen Verfahren entschieden hat.

Fundstellen

[Hessisches Finanzgericht](#), Urteil vom 19.01.2012, 1 K 250/11

[Niedersächsisches Finanzgericht](#), Urteil vom 16.02.2012, 14 K 202/11

[Finanzgericht Düsseldorf](#), Urteil vom 21.03.2012, 4 K 2834/11 AO

[BMF](#), Schreiben vom 17.06.2009, IV C 5 - S 2332/07/0004, BStBl 2009 I, S. 1286

Ansprechpartner

[Dr. Rosemarie Portner](#) | Düsseldorf

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.

