

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/private-einkommensteuer/bfh-zufluss-von-tantiemen-bei-beherrschenden-gesellschafter-geschaefsfuehrern.html>

📅 07.09.2020

Private Einkommensteuer

BFH: Zufluss von Tantiemen bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern

Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern gelten Tantiemen im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit als zugeflossen, was im Grundfall die Feststellung des Jahresabschlusses ist. Eine verspätete Feststellung des Jahresabschlusses führt nicht zu einer fiktiven Vorverlegung des Zuflusses einer Tantieme auf den Zeitpunkt, zu dem die Fälligkeit bei fristgerechter Aufstellung des Jahresabschlusses eingetreten wäre. Existiert hinsichtlich der Fälligkeit der Tantieme eine vom Grundfall abweichende zivilrechtliche Vereinbarung, ist diese auch steuerlich zu beachten. Der BFH hält eine Terminierung der Fälligkeit der Tantieme auf einen Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses für eine fremdübliche und nicht unangemessen lange Zeitspanne.

Sachverhalt

Der Kläger war beherrschender Gesellschafter sowie Geschäftsführer der A GmbH und der B GmbH. Gemäß den Geschäftsführerverträgen gewährten die Gesellschaften dem Kläger neben dem monatlichen Festgehalt Tantiemen, die jeweils einen Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung fällig waren. Zum 31.12.2008 wurden in den Bilanzen der beiden GmbHs Tantiemen passiviert. Die Bilanzen wurden (erst) im Dezember 2009 festgestellt. Die Tantiemen wurden weder in 2009 noch in den Folgejahren ausgezahlt. Im Jahr 2011 wurden sie jeweils auf das Konto "sonstige Verbindlichkeiten" umbucht.

Finanzamt und FG waren der Ansicht, dass die Tantiemen im Streitjahr 2009 als zugeflossen gälten. Zwar seien die Tantiemen im Jahr 2010 fällig gewesen, da die Jahresabschlüsse zum 31.12.2008 erst im Dezember 2009 festgestellt worden seien. Eine fristgerechte Feststellung hätte jedoch zu einer Fälligkeit in 2009 geführt.

Entscheidung

Der BFH gelangt zu dem Ergebnis, dass das FG zu Unrecht einen Zufluss der Tantiemen bereits in 2009 angenommen hat, sie seien vielmehr erst im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, also in 2010, zugeflossen.

Gesetzliche Grundlage und Rechtsprechung

Die Besteuerung von zum steuerpflichtigen Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) gehörenden Tantiemen setzt voraus, dass sie dem Arbeitnehmer zugeflossen sind (§ 11 Abs. 1 S. 4 EStG).

Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern geht der BFH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass ein Zufluss von Einnahmen auch ohne Zahlung oder Gutschrift bereits früher vorliegen kann, nämlich mit Fälligkeit der Forderung. Allerdings werden von dieser Zuflussfiktion nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen erfasst, die die Kapitalgesellschaft dem sie beherrschenden Gesellschaftern schuldet und die sich bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ausgewirkt haben (BFH-Urteil vom 15.06.2016, VI R 6/13). Fällig wird der Anspruch auf Tantiemen erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses (BFH-Urteil vom 02.12.1992, I R 54/91), sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbaren (BFH-Urteil vom 03.02.2011, VI R 66/09).

Zivilrechtlich wirksame abweichende Fälligkeitsvereinbarung ist steuerlich zu beachten

In den Geschäftsführer-Anstellungsverträgen war im Streitfall eine Fälligkeit der Tantiemen jeweils einen Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung vereinbart.

Diese vom Grundfall abweichende Fälligkeitsvereinbarung ist zivilrechtlich wirksam, so der BFH. Die zivilrechtlichen Regelungen in einem Anstellungsvertrag zwischen einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer und "seiner" Kapitalgesellschaft sind grundsätzlich auch im Steuerrecht beachtlich (BFH-Urteil vom 03.02.2011, VI R 66/09; sowie für den Zufluss von Gewinnanteilen bei abweichender Satzungsregelung BFH-Urteil vom 17.11.1998, VIII R 24/98).

Fremdübliche Fälligkeitsvereinbarung

Zudem hält der BFH die getroffenen Vereinbarungen bezüglich der Fälligkeit der Tantiemen nach den Grundsätzen über die verdeckte Gewinnausschüttung für fremdüblich. Auch ein fremder Geschäftsführer hätte sich im Streitfall auf die konkreten Tantiemevereinbarungen eingelassen. Denn üblicherweise benötige die Gesellschaft bei höheren Tantiemen Zeit, um die Liquidität für die Auszahlung herzustellen (BFH-Urteil vom 03.02.2011, VI R 66/09). Ein Monat sei dafür keine unangemessen lange Zeitspanne.

Bedeutung der Feststellung des Jahresabschlusses

Es ist zwischen der Aufstellung des Jahresabschlusses, seiner Feststellung und der Ergebnisverwendung zu trennen. Die Feststellung des Jahresabschlusses hat auch bei einer GmbH die Bedeutung einer Verbindlicherklärung der Bilanz. Dementsprechend ist die Bilanzfeststellung ein Vorgang, aus dem sich im Innenverhältnis auch rechtliche Konsequenzen für die Ansprüche zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern im Sinne eines -- zivilrechtlich verbindlichen -- Schuldanerkenntnisses ergeben können. Die Gesellschafter der GmbH bezwecken mit der Feststellung des Jahresabschlusses, u.a. ihre Ansprüche und Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschaft zum Bilanzstichtag festzulegen.

Keine fiktive Fälligkeit oder fiktiver Zufluss

Der BFH gelangt daher zu der Überzeugung, dass ein noch nicht existenter Jahresabschluss auch dann keine Grundlage für etwaige Ansprüche eines Gesellschafters gegen die GmbH sein kann, wenn es sich um einen beherrschenden Gesellschafter handelt. Dies gelte selbst dann, wenn die Feststellung des Jahresabschlusses nicht fristgerecht erfolgt ist. Eine vorgezogene (fiktive) Fälligkeit könne der noch nicht existente Jahresabschluss nicht bewirken. Denn der konkrete Anspruch entstehe (erst) mit der Feststellung des Jahresabschlusses. Auch eine Fiktion des Zuflusses zum Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses komme nicht in Betracht.

Verspätete Feststellung des Jahresabschlusses führt nicht zu Vorverlegung der Fälligkeit

Unter Heranziehung dieser Rechtsgrundsätze stellt der BFH fest, dass eine Vorverlegung der Fälligkeit (und damit des Zuflusses auf den Zeitpunkt, zu dem die Fälligkeit bei fristgerechter Aufstellung eingetreten wäre), nicht in Betracht kommt. Es gelte vielmehr die im Geschäftsführervertrag vertraglich wirksam vereinbarte Fälligkeit.

Keine Entscheidung zu § 42 AO

Der BFH konnte offen lassen, ob im Hinblick auf § 42 AO etwas anderes gilt, wenn der beherrschende Gesellschafter durch die Nichtbeachtung der gesetzlichen Pflicht zur rechtzeitigen Feststellung des Jahresabschlusses zielgerichtet die Fälligkeit eines ihm zustehenden Tantiemeanspruchs und damit den Zeitpunkt der Versteuerung der Tantieme hinauszögert.

Betroffene Normen

§ 11 Abs. 1 EStG, § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

Streitjahr 2009

Vorinstanz

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 24.08.2017, 6 K 1418/14, EFG 2018, S. 32

Fundstelle

BFH, Urteil vom 28.04.2020, [VI R 44/17](#), BStBl. II 2021, S.392

inhaltsgleich:

BFH, Urteil vom 28.04.2020, [VI R 45/17](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 15.06.2016, VI R 6/13, BStBl. II 2016, S. 903

BFH, Urteil vom 02.12.1992, I R 54/91, BStBl. II 1993, S. 311

BFH, Urteil vom 03.02.2011, VI R 66/09, BStBl. II 2014, S. 491, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 17.11.1998, VIII R 24/98, BStBl. II 1999, S. 223

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.