

Newsletter zur betrieblichen Altersvorsorge vom 13.08.2019

Neues BMF-Schreiben: Steuerliche Anerkennung von Zeitwertkonten von Organmitgliedern

Die Frage, ob Organe, wie z.B. Geschäftsführer einer GmbH, Zeitwertkonten steuerlich anerkannt dotieren können, wurde bis zum Bundesfinanzhof (BFH) getrieben. Nach zwei Urteilen des BFH (11.11.2015 - I R 26/15 - und 22.02.2018 - VI R 17/16) hat nun das Bundesfinanzministerium mit einem Update seines BMF-Schreibens vom 17. Juni 2009 reagiert (BMF-Schreiben vom 08.08.2019 IV C 5 - S 2332/07/0004:004). Dabei geht das BMF auf die lohn-/einkommensteuerliche Anerkennung sowie die Körperschaftsteuerliche Anerkennung (vGA) ein.

Der Bundesfinanzhof hatte 2015 im Falle eines alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers entschieden, dass es mit dem Aufgabenbild eines GmbH-Geschäftsführers nicht vereinbar ist, dass er durch die Führung eines Arbeitszeitkontos auf seine unmittelbare Entlohnung zugunsten später zu vergütender Freizeit verzichtet. Der BFH argumentierte, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vorliege, die das Einkommen der GmbH nicht mindert. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde mit einem Fremdgeschäftsführer kein Arbeitszeit- oder Zeitwertkonto vereinbaren. Der BFH begründete dies mit der sog. Allzuständigkeit des GmbH-Geschäftsführers, die ihn verpflichte, Arbeiten auch dann zu erledigen, wenn sie außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder über diese hinaus anfallen. Damit nicht vereinbar sei ein Verzicht auf unmittelbare Entlohnung zugunsten später zu vergütender Freizeit. Ansonsten käme es zu einer mit der Organstellung nicht vereinbaren Abgeltung von Überstunden.

2018 hatte der Bundesfinanzhof entschieden, dass im Falle von Fremdgeschäftsführern Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestandes kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn vorliegt und deshalb erst in der Auszahlungsphase zu versteuern ist. Fremdgeschäftsführer seien wie alle anderen Arbeitnehmer zu behandeln. Die bloße Organstellung als Geschäftsführer sei für den Zufluss von Arbeitslohn ohne Bedeutung. Besonderheiten seien allenfalls bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft gerechtfertigt.

Diese Rechtsprechung setzt das Bundesfinanzministerium wie folgt um:

1. Fremdgeschäftsführer, Organe ohne Beteiligung

Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten bei Arbeitnehmern, die zugleich als Organ einer Körperschaft bestellt sind - z.B. bei Mitgliedern des Vorstandes einer Aktiengesellschaft oder Geschäftsführern einer GmbH - sind lohn-/einkommensteuerlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn der Arbeitnehmer nicht an der Körperschaft beteiligt ist (z.B. Fremd-Geschäftsführer); damit folgt das BMF dem BFH-Urteil vom 22.02.2018 - VI R 17/16.

2. Organe mit Minderheitsbeteiligung

Ist der Arbeitnehmer an der Körperschaft beteiligt, beherrscht diese aber nicht (z.B. Minderheits-Gesellschafter-Geschäftsführer), ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Liegt danach keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, sind Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten lohn-/einkommensteuerlich grundsätzlich anzuerkennen.

3. Beherrschende Organe, z.B. beherrschende GGF

Ist der Arbeitnehmer an der Körperschaft beteiligt und beherrscht diese, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor; damit folgt das BMF dem BFH-Urteil vom 11.11.2015 (I R 26/15). Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten sind lohn-/einkommensteuerlich nicht anzuerkennen.

4. Statuswechsel vom Arbeitnehmer zur Organstellung und vice versa

Der Erwerb einer Organstellung hat keinen Einfluss auf das bis zu diesem Zeitpunkt aufgebaute Guthaben eines Zeitwertkontos. Nach Erwerb der Organstellung ist hinsichtlich der weiteren Zuführungen zu dem Konto eine verdeckte Gewinnausschüttung nach den oben aufgestellten Grundsätzen zu prüfen.

Nach Beendigung der Organstellung und Fortbestehen des Dienstverhältnisses kann der Arbeitnehmer das Guthaben entsprechend oben dargestellten Grundsätze weiter aufbauen oder das aufgebaute Guthaben für Zwecke der Freistellung verwenden."

Fazit:

Endlich gibt es nun "offiziell" Klarheit über die steuerliche Handhabung von Zeitwertkonten bei Organen. Die Neufassung des BMF-Schreibens ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Im Falle einer Minderheitsbeteiligung muss allerdings das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) nach allgemeinen Grundsätzen besonders penibel geprüft werden, da eine vGA die lohn-/einkommensteuerliche Anerkennung sperrt.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
Jürgen Abstreiter

WIRTSCHAFTSBERATUNG
Jürgen Abstreiter

Tel: +49 (0)8142 58760
Fax: +49 (0)8142 57103
Mobil: +49 (0)171 4235081

Email: j.abstreiter@wbja.de
Internet: www.wbja.de