

## **Zufluss nicht ausgezahlter Tantieme bei beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer**

### **Hintergrund**

Erhalten Arbeitnehmer Sonderzahlungen wie z.B. eine Bonuszahlung zum Jahresende aufgrund einer erreichten Zielvereinbarung oder eine sonstige Erfolgsvergütung, dann sind diese erst in dem Monat des Zuflusses mit den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen der Angestellten zu versteuern. Der Zufluss ist dabei regelmäßig der Zahlungseingang auf dem privaten Bankkonto.

Anders als bei regulären Arbeitnehmern gilt das so genannte Zu- und Abflussprinzip bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer, der einen vertraglichen Anspruch auf eine Tantieme oder eine Sonderzahlung hat, in der beschreibenden Form jedoch nicht.

Nach den allgemeinen Regeln des Körperschaftsteuerrechts (z.B. Hinweis 8.9 "Verzicht nach Entstehung" KStH) wird der Zufluss der Einnahme, verbunden mit der Verpflichtung zur Lohnversteuerung nicht dadurch gehindert, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Tantieme von seiner GmbH nicht ausgezahlt bekommen hat oder der Gesellschafter nach der Entstehung seines Anspruchs auf die Tätigkeitsvergütung verzichtet hat. Dieses wird rechtlich damit begründet, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer den Anspruch auf die Auszahlung der Tantieme bereits (im Regelfall) im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses erwirkt hat. In diesem Zeitpunkt hat nämlich die Gesellschaft nach den Regeln der ordnungsgemäßen Buchführung eine gewinnmindernde Zahlungsverpflichtung gegenüber ihrem Gesellschafter zu passivieren.

Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer anschließend auf die Tantieme, dann liegt neben dem Lohnzufluss gleichzeitig eine verdeckte Einlage i. S. d. § 8 Abs.3 Satz 3 KStG vor, die sich nicht auf den Gewinn der GmbH auswirkt. Zusätzlich erhöhen sich die Anschaffungskosten (§ 17 Abs. 2a Satz 3 Nr.1 EStG) des Gesellschafters an der GmbH. Fraglich ist jedoch (wie im Urteilsfall vorliegend) ob eine Tantieme auch dann zu versteuern ist, wenn diese im Rahmen der Bilanzierung der GmbH nicht gewinnmindernd passiviert wurde. Denn eine verdeckte Einlage liegt regelmäßig nur dann vor, wenn der Gesellschafter seiner GmbH einen einlagefähigen Vermögensvorteil zugewendet hat, welcher sich auch bilanziell auswirkt. Das Problem liegt nämlich in der Praxis regelmäßig nicht darin, dass strittig ist, ob eine Tantieme dem Lohnsteuerabzug unterliegt, sondern ob der Anspruch auf die Tantieme überhaupt vorliegt.

### **Hinweis:**

Die spannende Rechtsfrage, die in der Praxis oft zu Konflikten zwischen der Finanzverwaltung und der Berater-schaft führt, ist also ob eine bei einer arbeitsvertraglich geregelten, aber nicht ausgezahlten Tantieme eine Kombination aus Zufluss bzw. Anspruch auf die Zahlung und gleichzeitiger verdeckter Einlage vorliegt. Dieses kann grundsätzlich nur dadurch verhindert werden, dass auf die Tantieme am Anfang des Jahres verzichtet wird oder der Anstellungsvertrag dahingehend angepasst wurde.

### **Urteilsfall**

Der Kläger ist alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH. Arbeitsvertraglich erhielt er ein monatliches Bruttogehalt. Zudem wurde vertraglich geregelt, dass eine Tantieme in Höhe von 20 % des Jahresgewinns in dem Monat nach der Feststellung des Jahresabschlusses von der GmbH als zusätzlicher Arbeitslohn zu entrichten sei. Die Höhe der Tantieme war dabei auf maximal 30 % der regulären Festvergütung begrenzt und als üblich anzusehen. Die Tantieme wurde jedoch im Streitjahr 2015 bis 2017 weder ausgezahlt noch gewinnmindernd in den jeweiligen Jahresabschlüssen passiviert.

Aus diesem Grund erfolgte die Veranlagung zur Einkommensteuer des Klägers ohne diese Tantieme und nur hinsichtlich des regulären Bruttoarbeitslohnes. Erst im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung wurde das Problem von der Finanzverwaltung aufgegriffen und von dem zuständigen Prüfer im Rahmen des zur Lohnsteuer-Außenprüfung ergangenen Berichtes nachversteuert. Das Finanzamt begründete sein Vorgehen damit, dass es für einen Gesell-

schafter-Geschäftsführer unerheblich sei, ob die Tantieme ausgezahlt wird oder nicht, denn ein Zufluss läge auch dann bereits vor, wenn die Zahlung arbeitsvertraglich geregelt ist und der Jahresabschluss aufgestellt wurde. Gegen den Bescheid der Lohnsteueraußenprüfung legte der Gesellschafter-Geschäftsführer Einspruch ein, der jedoch ohne Erfolg blieb. Anschließend wurde Klage vor dem zuständigen FG erhoben. Hier bekam der Kläger anschließend recht. Dabei argumentierte der Kläger damit, dass sich die Tantieme nicht gewinnmindernd auf das Jahresergebnis der GmbH ausgewirkt hat. Dieses könne daran erkannt werden, dass in den Jahren 2015 bis 2017 keine Verbindlichkeit im Jahresabschluss der GmbH ausgewiesen wurde. Das FG gab dem Anliegen des Klägers recht.

Das Finanzamt legte jedoch Revision gegen dieses Urteil ein und rügte die Verletzung materiellen Rechts.

## **Entscheidung**

Der BFH entschied in seinem Urteil vom 05.06.2024 (VI R 20/22), dass die Revision des Finanzamts begründet ist. Folglich sei der Vorentscheid des FG aufzuheben. Die Richter des BFH konnten jedoch nicht entscheiden, ob die dem Kläger in den Streitjahren nicht ausgezahlten Tantiemen als zugeflossen anzusehen seien.

Der BFH bestätigte erwartungsgemäß in seiner Entscheidung, dass arbeitsvertraglich geschuldete Tantiemen als Arbeitslohn anzusehen sind, die bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer (wie auch bei anderen Arbeitnehmern) dann zu einer Versteuerung führen, wenn die wirtschaftliche Verfügungsmacht (der Zufluss) erlangt wurde. Anders als bei einem "normalen" Arbeitnehmer, bei dem der Zufluss der Eingang auf dem Konto ist, haben Gesellschafter-Geschäftsführer den Anspruch auf die Auszahlung der Tantieme, also die wirtschaftliche Verfügungsmacht, bereits bei Feststellung des jeweiligen Jahresabschlusses.

Etwas anderes liegt nach den Aussagen der Richter nur vor, wenn auf die Tantieme im Vorhinein verzichtet wird, keine Tantieme im Anstellungsvertrag geregelt ist oder wenn andere vertragliche Regelungen z.B. bezüglich des Auszahlungszeitpunkten vorlägen. Liegen diese Ausnahmen jedoch nicht vor, stellt der Verzicht auf die Tantieme grundsätzlich gleichzeitig eine verdeckte Einlage dar.

### **Hinweis:**

Bereits in einem früheren Urteil (BFH, Urt. v. 15.06.2016 - VI R 6/13 BStBl) wurden die geschilderten Aussagen bestätigt. Ein Verzicht auf eine Auszahlung von vertraglich geschuldeten Lohnbestandteilen könne nur dann nicht zu einer verdeckten Einlage führen, wenn die Gesellschaft wirtschaftlich nicht in der Lage gewesen ist, die Zahlungen in voller Höhe zu entrichten.

Nach den Aussagen des BFH könne es jedoch nur dann zu einer verdeckten Einlage kommen, wenn die GmbH ein Vermögensvorteil zugewendet wird. Der Vermögensvorteil in dieser Konstellation wäre das Wegfallen des Passivpostens, der bezüglich der Tantiemen Zahlungen gewinnmindernd im Rahmen des Jahresabschlusses eingebucht wird. Irrelevant sei dabei, dass die Verbindlichkeit nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung hätten passiviert werden müssen.

Als Kernaussage der Urteilsbegründung kann also zusammenfassend vorerst festgehalten werden, dass Tantiemeforderungen, die in einem festgestellten Jahresabschluss nicht ausgewiesen sind, dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zufließen, auch wenn eine dahingehende Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in den (festgestellten) Jahresabschlüssen hätte gebildet werden müssen.

Damit ist das Verfahren aber nicht abgeschlossen. Wegen einer nicht vollständigen Sachverhaltsaufklärung wurde der Fall an das zuständige FG zurückgewiesen. Es müsse ermittelt werden, warum die Tantiemen nicht ausgezahlt worden sind, bzw. aus welchem Grund eine Verbindlichkeit nicht passiviert wurde. Ohne diese Gründe könne nicht entschieden werden, ob ein Zufluss und gleichzeitig eine verdeckte Einlage vorliegt.

Unklar sei zudem, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht vor dem jeweiligen Entstehen des Tantiemeanspruchs (also vor dem Beginn des jeweiligen Kalenderjahres) auf die mögliche Zahlung verzichtet hat. Für den Anhaltspunkt, dass keine Versteuerung der Tantieme hätte erfolgen müssen, spricht zwar, dass die Tantiemen in den Streitjahren und auch danach nicht ausgezahlt worden sind, dieses stellt jedoch nur indizielle und keine bestätigende Wirkung dar. Denn gleichzeitig wurde der Arbeitsvertrag des Gesellschafter-Geschäftsführers bezüglich einer möglichen Tantiemezahlung nicht angepasst.

### **Fazit:**

Der BFH hätte sicherlich anders entschieden, wenn die GmbH den Tantiemeanspruch bilanziell gewürdigt hätte. Ohne Ansatz der Verbindlichkeit fehlt es aber an einem Wegfall einer Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Geschäftsführer.

Für die Praxis sollte bedacht werden, dass, wenn eine Tantieme nicht mehr ausgezahlt werden soll, zwingend eine Änderung des Arbeitsvertrags zu erfolgen hat. Dies hat nicht im Laufe und auch nicht am Ende, sondern jeweils vor

dem Kalenderjahr, für den die Tantieme ausgezahlt wird, zu erfolgen. Eine ordnungsgemäße arbeitsvertragliche Regelung, gerade bei Gesellschafter-Geschäftsführern, ist unabdingbar, um keine Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung zu riskieren. Das einfache Nichtbilanzieren des Tantiemeanspruches kann hier ausdrücklich nicht empfohlen werden, um einen Zufluss zu vermeiden.

Der Problemfall kann auch auf andere Zuwendung einer GmbH an seinen Gesellschafter-Geschäftsführer angewandt werden (z.B. ein nicht ausgezahltes Weihnachts- oder Urlaubsgeld).

### **Änderungen bei der Bekanntgabe von Steuerbescheiden**

Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 05.07.2024 dem Gesetz zur Modernisierung des Postrechts (Postrechtsmodernisierungsgesetz, BR-Drucksache 298/24) zugestimmt. Der Gesetzgeber verlängert damit die Laufzeitvorgaben für die Zustellung von Briefen. Daher sieht das Gesetz auch eine Anpassung der Vermutungsregelungen für die Bekanntgabe von Verwaltungsakten aus verschiedenen Rechtsbereichen vor.

Um die Vermutungsregelungen für die Zustellung von Verwaltungsakten nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 2a AO sowie § 122a Abs. 4 Satz 1 AO an die verlängerten Laufzeitvorgaben anzugleichen, werden diese von drei auf vier Tage geändert. Fällt das Ende der neuen Vier-Tages-Frist auf einen Samstag, Sonntag oder einen gesetzlichen Feiertag, verschiebt sich der Fristablauf nach § 108 Abs. 3 AO so wie bei der bisherigen Dreitagesfrist auf den Ablauf des nächsten Werktages.

#### **Beispiel:**

Ein Steuerbescheid geht an einem Dienstag (04.03.) zur Post. Der vierte Tag wäre ein Samstag (08.03.). Der Bescheid gilt gem. §122 Abs. 2 Nr. 1 AO i. V. m. § 108 Abs. 3 AO erst am Montag der nächsten Woche (10.03.), als bekanntgegeben. Die Einspruchsfrist endet mit Ablauf des 10.04. Entsprechendes gilt für die Klagefrist.

Die Änderungen der AO treten am 01.01.2025 in Kraft. Die Neuregelung ist damit auf alle Verwaltungsakte anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 zur Post gegeben, elektronisch übermittelt oder elektronisch zum Abruf bereitgestellt werden.

Ihre Steuerberater

### **Steuertermine August 2024**

- 12.08. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 12.08. Umsatzsteuer für Quartalszahler mit Fristverlängerung
- 12.08. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 15.08. Gewerbesteuer

Sie finden dieses Infoblatt auch unter [www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief](http://www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief)