

Gesellschafter-Geschäftsführer:

Zufluss von Arbeitslohn durch Arbeitszeitgutschrift auf einem Zeitkonto

Im Rahmen eines flexiblen Altersteilzeitmodells erfolgte Wertgutschriften auf einem Zeitwertkonto führen auch dann (noch) nicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber zur Sicherung des Anspruchs auf einem Depotkonto Einzahlungen vornimmt. Diese Beurteilung gilt gleichermaßen für minderheitsbeteiligte und beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer.

* FG Münster, Urt. v. 13.03.2013-12K 3812/10 E, Rev. zugelassen

Kurzfassung:

Die Klägerin ist eine GmbH, die ihren Arbeitnehmern einschließlich den organschaftlichen Vertretern, den befristet beschäftigten Arbeitnehmern und Angestellten beherrschenden Anteilseignern flexible Arbeitszeitmodelle anbieten wollte, bei denen in der ersten Phase ein Teil des Gehalts nicht ausgezahlt werden sollte. Stattdessen sollte die Mehrarbeitszeit auf einem Zeitwertkonto gutgeschrieben werden. In der zweiten Phase sollten die teilnehmenden Arbeitnehmer von der Arbeit unter Fortzahlung der Bezüge freigestellt werden.

Das Finanzamt erteilte der Klägerin unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 17.06.2009 – IV C 5 – S 2332/07/004 (BStBl I 2009, 1286) auf Antrag eine Anrufungsauskunft (§ 42 e EStG) des Inhalts, dass Gutschriften auf den Zeitwertkonten nicht zu einem Lohnzufluss führten. Ein Zeitwertkonto könne für alle Arbeitnehmer (§ 1 LStDV) einschließlich der Arbeitnehmer mit einer geringfügig entlohnten Beschäftigung im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses eingerichtet werden. Entgegen dem Antrag versah es die Auskunft allerdings mit der Einschränkung, dass dies nicht für die beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer gelte: Bei Arbeitnehmern, die zugleich als Organ einer Körperschaft bestellt seien, führe die Gutschrift des künftig fällig werdenden Arbeitslohns auf dem Zeitwertkonto zu einem Zufluss von Arbeitslohn. Die Errichtung von Zeitwertkonten sei bei diesen Arbeitnehmern nicht anzuerkennen, weil sie mit dem Aufgabenbild des Organs einer Körperschaft nicht vereinbar seien. Entsprechendes gelte für Arbeitnehmer, die von der Körperschaft beschäftigt würden, deren beherrschende Gesellschafter sie seien.

Die Klägerin begehrt demgegenüber die Erteilung der Auskunft ohne diese Einschränkung. Das FG Münster gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Gutschriften auf dem Zeitwertkonto führen auch bei Geschäftsführern nicht zu Einnahmen, gleichgültig, ob die Geschäftsführer gleichzeitig beherrschende Gesellschafter oder Minderheitsgesellschafter sind. Einnahmen sind alle Güter in Geld oder Geldeswert, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Überschusseinkunftsart (§2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG) zufließen (§8 Abs. 1 EStG). Nur zugeflossener Arbeitslohn unterliegt der Einkommensteuer.

Einnahmen und damit auch Arbeitslohn sind zugeflossen, wenn und sobald der Steuerpflichtige wirtschaftlich darüber verfügen kann. Das ist regelmäßig der Fall, wenn die Einnahmen bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden.

Auch eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten kann einen Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldbuchverpflichtung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck kommt, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verfügung steht. Der Gläubiger muss allerdings in der Lage sein, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun des im Übrigen leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners herbeizuführen (z.B. BFH, Urt. v. 03.02.2011 – VI R 4/10, BStBl II 2011, 456). Indiz dafür, wer über das Wirtschaftsgut verfügen kann, ist es, in wessen Interesse es liegt, den Betrag gutzuschreiben statt auszuzahlen.

Auch beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer oder Gesellschafter-Geschäftsführer, die lediglich eine Minderheitsbeteiligung an der GmbH halten, erzielen – unabhängig von ihrer arbeits- und sozialrechtlichen Einordnung – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, deren Zufluss sich nach § 11 EStG richtet. Die Stellung als Gesellschafter-Geschäftsführer der Arbeitgeberin mit Mehrheits- oder Minderheitsbeteiligung an der GmbH führt

insoweit nicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn bereits zum Zeitpunkt von dessen Fälligkeit. Der Grund für die Annahme des Zuflusses schon bei Fälligkeit des Anspruchs ist darin zu sehen, dass es der beherrschende oder der Minderheitsgesellschafter mit Zugriff auf die Zahlungsmittel der GmbH in der Hand haben, sich fällige Beträge auszahlen zu lassen. Durch eine – wie im Modell im Streitfall beabsichtigt – vorab geschlossene, zivilrechtlich wirksame Vereinbarung über die Ansammlung von Wertguthaben auf einem Zeitwertkonto werden die zur Einzahlung bestimmten Beträge jedoch gerade nicht als Arbeitslohn zur Auszahlung fällig.

Der Geschäftsführer einer GmbH ist steuerrechtlich grundsätzlich Arbeitnehmer. Als Organ der Gesellschaft ist er in der GmbH eingegliedert und muss den Regelungen im Anstellungsvertrag und den Weisungen der Gesellschafter aufgrund von Gesellschafterbeschlüssen folgen (BFH, Urt. v. 19.02.2004 – VI R 122/00, BStBl II 2004, 620; FG Düsseldorf, Urt. v. 21.03.2012 – 4 K 2834/11 AO). Auch der Umstand, dass Gesellschafter-Geschäftsführer keine festen Arbeitszeiten haben und sich Überstunden sowie Sonn- und Feiertagsarbeit nicht entgelten lassen, steht der Anwendbarkeit des Modells und der Annahme fehlenden Zuflusses zum Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Zeitwertkonto nicht entgegen, weil auf dem Zeitwertkonto kein Arbeitszeitguthaben, sondern Arbeitsentgelt angesammelt wird (FG Hessen Urt. v. 19.01.2012 – 1 K 250/11).

Gelangensbestätigung – Was lange währt, wird endlich gut

Sah sich die sog. Gelangensbestätigung als einzige gesetzliche Nachweismöglichkeit für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu Beginn ihrer Einführung noch erheblicher Kritik ausgesetzt, naht inzwischen ein positives Ende des Verfahrens. Das BMF bietet der Praxis mit dem aktuellen Entwurf eines Schreibens zu den im März diese Jahres geänderten §§ 17a, 74a UStDV weitere Erleichterungen an. Es greift eine Reihe von Anregungen auf, die unter anderem der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) in seinen Eingaben S 06/12 sowie S 17/12 vorgebracht hat. Zu begrüßen sind beispielsweise:

- die Klarstellung, dass der Unternehmer den Belegnachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht zwingend mit den in der UStDV i. d. F. ab 1.10.2013 aufgezählten Nachweismöglichkeiten führen muss;
- die Einführung der elektronischen Übermittlungsmöglichkeit für einen überwiegenden Teil der normierten Alternativnachweise;
- die Ergänzungen um praxisnahe Beispiele;
- die Klarstellung, dass die quartalsweise Abgabe der Sammelbestätigung auch dann zulässig ist, wenn eine Pflicht zur monatlichen Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen besteht.

DStV regt weitere Ergänzungen an

Einzelne Gesichtspunkte dürften trotz der erfreulichen Entwicklung noch zu Fragen in der Praxis führen. Der DStV spricht sich daher in seiner Eingabe S 08/13 unter anderem für folgende Anpassungen aus:

- die Einführung der elektronischen Übermittlungsmöglichkeit der sog. „Spediteurversicherung“;
- die Anerkennung weiterer „Zahlungs“-Vorgänge im Zusammenhang mit der sog. „Spediteurversicherung“ (beispielsweise die Aufrechnung oder das Tauschgeschäft);
- die Einführung einer praktischen Nachweismöglichkeit in den sog. „Abholfällen“.

Ihre Steuerberater

Steuertermine August 2013

12.08. Umsatzsteuer für Monatszahler

12.08. Umsatzsteuer für Quartalszahler

12.08. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler

