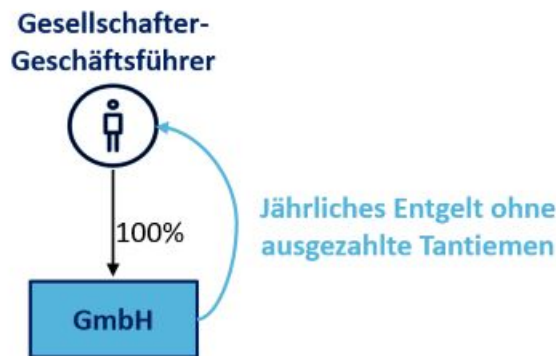


BFH: Zufluss nicht ausgezahlter Tantiemen bei beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer

Tantiemeforderungen, die in den festgestellten Jahresabschlüssen nicht ausgewiesen sind, fließen dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zu, auch wenn eine dahingehende Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in den (festgestellten) Jahresabschlüssen hätte gebildet werden müssen (entgegen Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 12.05.2014).

Sachverhalt



Sind die im Gesellschaftsvertrag vereinbarten, jedoch nicht ausgezahlten Tantiemen, Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit?

Der Kläger ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH. Nach dem Gesellschaftsvertrag erhält er zusätzlich zu seinem monatlichen Bruttogehalt eine Tantieme in Höhe von 20% des Jahresgewinns, die einen Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses zu zahlen war.

In den Streitjahren wurden die Tantiemen allerdings weder dem Gesellschafter-Geschäftsführer ausgezahlt noch hatte die GmbH in den Jahresabschlüssen entsprechende Passivposten gebildet.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass die nicht ausgezahlten Tantiemen als Arbeitslohn zu versteuern sind. Hingegen vertrat das FG die Ansicht, dass vereinbarte, aber nicht ausgezahlte Tantiemen auch einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zufließen, wenn bei der Gesellschaft keine entsprechende Verbindlichkeit passiviert worden ist und sich die Tantiemen weder in den Streitjahren noch in späteren Zeiträumen auf das Einkommen der Gesellschaft ausgewirkt haben.

Entscheidung

Der BFH kommt entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung zu dem Ergebnis, dass Tantiemeforderungen, die in den festgestellten Jahresabschlüssen 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.

Gesetzliche Grundlage

Tantiemen gehören zum steuerpflichtigen Arbeitslohn (vgl. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Ihre Besteuerung setzt allerdings voraus, dass sie als sonstiger Bezug dem Arbeitnehmer zugeflossen sind (vgl. § 11 Abs. 1 S. 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 S. 3 EStG).

Zuflussfiktionen bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern

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. Denn ein beherrschender Gesellschafter habe es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist. Allerdings werden von dieser Zuflussfiktion nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen erfasst, die die Kapitalgesellschaft den sie beherrschenden Gesellschaftern schuldet und die sich bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ausgewirkt haben (vgl. BFH-Urteil vom 12.07.2021, VI R 3/19; a.A. BMF-Schreiben vom 12.05.2014). Fällig werde der Anspruch auf Tantiemen erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbaren (vgl. BFH-Urteil vom 28.04.2020, VI R 44/17).

(Nicht) fällige Tantiemeansprüche

Der BFH bestätigt, dass dem Kläger die Tantiemen in den Streitjahren nicht zugeflossen sind. In seiner Begründung führt der BFH Folgendes aus: Die GmbH hat die Tantiemeforderungen des Gesellschafter-Geschäftsführers in ihren Jahresabschlüssen nicht als Verbindlichkeit abgebildet. Diese Jahresabschlüsse hat die Gesellschafterversammlung der GmbH entsprechend (unverändert) festgestellt. Folglich waren die streitigen Tantiemeansprüche nicht fällig, so der BFH.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 12.05.2014) ist nach dem BFH insoweit unerheblich, ob die Tantiemeverbindlichkeiten nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung hätten passiviert werden müssen. Denn ein dahingehender Pflichtenverstoß vermag laut dem BFH die Fälligkeit einer im festgestellten Jahresabschluss nicht enthaltenen Tantiemeforderung nicht zu begründen. Deshalb sei insoweit auch ohne Bedeutung, ob die fehlende Passivierung einer Verbindlichkeit einem Buchungsfehler geschuldet war, oder ob eine Bilanzierung aus anderen Gründen von vornherein nicht in Betracht kam, etwa weil die Tantiemezusage vor der Entstehung der darin vereinbarten Tantiemeansprüche einvernehmlich aufgehoben worden ist.

Vorliegen einer verdeckten Einlage (?)

Nach dem BFH reichen die Feststellungen des FG nicht aus, um entscheiden zu können, ob dem Kläger die Forderungswerte der Tantiemeansprüche zugeflossen sind, weil er durch einen Verzicht auf seine Tantiemeansprüche eine verdeckte Einlage in die GmbH erbracht hat. Demnach fehle an Feststellungen, warum die Tantieme nicht ausgezahlt bzw. entsprechende Forderungen des Klägers nicht als Verbindlichkeit passiviert worden sind. Insbesondere sei aus den Akten nicht zu erkennen, ob der Kläger einvernehmlich mit der GmbH die Tantiemezusage vor der Entstehung der Tantiemeansprüche zum jeweiligen Jahresende aufgehoben habe, oder ob der Kläger auf die bereits entstandenen Tantiemeansprüche verzichtet habe, wodurch im letzteren Fall eine verdeckte Einlage der Forderungswerte der Tantiemeansprüche in die GmbH zu bejahen wäre.

Der BFH weist die Sache an das FG zurück. Das FG wird im zweiten Rechtsgang festzustellen haben, ob und falls ja, wann der Kläger auf die in dem Geschäftsführervertrag vereinbarten Tantiemeansprüche gegenüber der GmbH verzichtet hat.

Betroffene Norm

§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

Streitjahre: 2015-2017

Vorinstanz

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 30.06.2022, 12 K 58/20, EFG 2023, S. 193

Fundstelle

BFH, Urteil vom 05.06.2024, [VI R 20/22](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 12.07.2021, VI R 3/19

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

inhaltsgleich:

BFH, Urteil vom 28.04.2020, VI R 45/17, BStBl. II 2021, S. 392, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 12.05.2014, IV C 2 S 2743/12/10001, BStBl. I 2014, S. 860

Ihr Ansprechpartner

Denise Käshammer
Senior Manager
dkaeshammer@deloitte.de
Tel.: +4989290368711

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.