

Lohnsteuer-Info

September 2020

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf,
| www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Aus der Gesetzgebung	1
1.	Jahressteuergesetz 2020 und Lohnsteuerrecht	1
1.1.	Gesetzgebungsverfahren.....	1
1.2.	Lohnsteuerrelevante Änderungen	1
2	Aus der Rechtsprechung	6
1.	Tantieme und Zuflusszeitpunkt.....	6
2.1	Grundsätzliches	7
2.2	Zu beantwortende Rechtsfragen.....	10
2.3	BFH-Urt. v. 28.4.2020 – VI R 44/17, DStR 2020, 1902	10
2.4	Urteilsanmerkungen.....	14
3	Abkürzungsverzeichnis.....	17

1 Aus der Gesetzgebung

1. Jahressteuergesetz 2020 und Lohnsteuerrecht

1.1. Gesetzgebungsverfahren

Die Bundesregierung hat am 2. September 2020 den Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 beschlossen.¹ Mit dem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist im November bzw. Dezember 2020 zu rechnen.

1.2. Lohnsteuerrelevante Änderungen

Das im Entwurf vorliegende JStG 2020 enthält folgende Änderungen, die das Lohnsteuerrecht betreffen:

1.2.1. Begriffsbestimmung: Zusatzleistungen

In § 8 Abs. 4 EStG-E wird definiert, wann eine Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird.

¹ BR-Drs. 503/20 v. 3.9.2020

Praxishinweis

Auf Praxisfolgen aus dieser Änderung sind wir in dem Lohnsteuer-Info August 2020 näher eingegangen.

1.2.2. Arbeitgeber als Schuldner der pauschalen Lohnsteuer

Nach § 40a Abs. 7 EStG kann der Arbeitgeber seit dem 1. Januar 2020 die Lohnsteuer für Bezüge von kurzfristigen, im Inland ausgeübten, Tätigkeiten beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, die einer ausländischen Betriebsstätte dieses Arbeitgebers zugeordnet sind, mit einem Pauschsteuersatz von 30 Prozent des Arbeitslohns erheben.

Es fehlte bisher eine Regelung, dass der Arbeitgeber Schuldner der Pauschalsteuer ist. Dies wird durch eine Ergänzung in § 40a Abs. 5 EStG-E nachgeholt.

1.2.3. Elterngeld und Ausland

Nach § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG sind mit den in § 3 Nr. 1 bis 2 Buchst. d EStG genannten Leistungen vergleichbare Leistungen ausländischer Rechtsträger mit Sitz in EU/EWR-Staaten oder der Schweiz ebenfalls steuerfrei. Mit der Ergänzung von Buchstabe e) gilt dies auch für mit dem nach § 3 Nr. 67 Buchst. b EStG steuerfreien Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz vergleichbare Leistungen. Wie das inländische Elterngeld sind solche Leistungen künftig nur bei der Ermittlung des Steuersatzes gem. § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. k) EStG zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt).

1.2.4. Aufstockung des Kug – Verlängerung der Steuerfreiheit

§ 3 Nr. 28a EStG wurde durch das Corona-Steuerhilfegesetz vom 16. Juni 2020² eingeführt und sieht in seiner aktuellen Fassung eine begrenzte und befristete Steuerbefreiung der Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld vor.

Die Befristung wird um ein Jahr verlängert. Die Steuerfreiheit gilt damit für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29. Februar 2020 beginnen und vor dem 1. Januar 2022 enden.

² BGBl I 2020, 1385

1.2.5. Zuständigkeit für die erstmalige Vergabe der ID-Nr.

§ 39 Abs. 3 Satz 1 EStG-E regelt nunmehr unabhängig von der Art der Steuerpflicht allgemein die Zuständigkeit bei der erstmaligen Zuteilung einer Identifikationsnummer aller im Inland nicht meldepflichtigen Arbeitnehmer.

Es wird ergänzt, dass für die Zuteilung einer Identifikationsnummer für **nicht meldepflichtige Arbeitnehmer**, die nach § 1 Abs. 1 EStG der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen (Arbeitnehmer ohne Wohnsitz aber mit gewöhnlichem Aufenthalt im Inland), das **Wohnsitzfinanzamt** zuständig ist.

1.2.6. Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug bei fehlender IDNr.

§ 39e EStG enthält eine Regelung, wonach in Ausnahmefällen auch eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (statt der ELStAM-Daten) für Zwecke der Lohnabrechnung herangezogen werden kann.

§ 39e Abs. 8 Satz 2 EStG-E stellt sicher, dass auch der Arbeitgeber die Möglichkeit hat, die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug für den Arbeitnehmer zu beantragen. Der Arbeitnehmer muss ihn dazu bevollmächtigen.

Über einen Verweis in § 39 Abs. 3 Satz 5 EStG-E gilt dies für alle beschränkt oder unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer, denen keine Identifikationsnummer zugeteilt wurde.

1.2.7. Neuer Lohnsteuer-Pauschalierungstatbestand

Mit der Ergänzung des **§ 40 Abs. 2 Satz 2 EStG** um eine weitere Nummer wird geregelt, dass die Freifahrtberechtigungen, die Soldatinnen und Soldaten nach § 30 Absatz 6 des Soldatengesetzes erhalten, anstelle der individuellen Besteuerung auch pauschal mit 25 Prozent der Aufwendungen des Arbeitgebers besteuert werden können.

Soldatinnen und Soldaten sollen für die äußere Sicherheit sorgen und das Recht und die Freiheit des deutschen Volkes verteidigen. Um diese Aufgaben bestmöglich erfüllen zu können, ist es notwendig, dass die Bundeswehr fester Teil der deutschen Gesellschaft ist und deren Vielfalt ebenso lebt, wie die Werte und Überzeugungen des Grundgesetzes. Soldatinnen und Soldaten sollen als Bürgerinnen und Bürger in Uniform Engagement und Verantwortungsbewusstsein zeigen. Hierfür müssen sie in erster Linie sichtbar und erkennbar sein. Entsprechend den vorgesehenen dienstrechtlichen Regelungen in § 30 Absatz 6 des Soldatengesetzes und der zu

seiner Durchführung zu erlassenden Rechtsverordnung erhalten aktive Soldatinnen und Soldaten (einschließlich Reservistinnen und Reservisten, die eine in § 60 des Soldatengesetzes genannte Dienstleistung absolvieren) daher unter bestimmten Voraussetzungen Freifahrtberechtigungen für den Nah- und Fernverkehr der Eisenbahn. Die Soldatinnen und Soldaten müssen die Fahrten in Uniform durchführen.

Die weiteren Voraussetzungen werden in der noch zu erlassenden Rechtsverordnung festgelegt. Da eine individuelle Versteuerung dieser Freifahrten bei den Soldatinnen und Soldaten nicht bzw. nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist, wird mit der neuen Pauschalbesteuerungsmöglichkeit eine Versteuerung durch den Dienstherrn geschaffen. Eine Minderung der Entfernungspauschale bei den Soldatinnen und Soldaten ist aus diesem Grunde ebenfalls nicht vorzunehmen.

Praxishinweis

Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung der Freifahrtberechtigungen der Soldatinnen und Soldaten nach § 30 Absatz 6 des Soldatengesetzes sind die Aufwendungen des Arbeitgebers.³ Die Regelung soll erstmals auf Freifahrtberechtigungen anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2020 gewährt werden.

1.2.8. Mobilitätszulage (§ 105 EStG-E)

Die Neufassung des § 105 EStG ermöglicht es, die Mobilitätsprämie mittels Einkommensteuerbescheides festzusetzen. Ohne dass damit Änderungen bei den Tatbestandsmerkmalen und den Rechtsfolgen der mit dem Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht⁴ eingeführten Regelungen eintreten, wird die Umsetzung vereinfacht, weil die Festsetzung der Mobilitätsprämie in das bestehende Verfahren der Einkommensteuerfestsetzung integriert wird.

Durch § 105 Absatz 2 EStG wird sichergestellt, dass in den Fällen, in denen keine Pflichtveranlagung durchzuführen ist, die Einkommensteuer im Rahmen der Festsetzung der Mobilitätsprämie auch dann mit Null Euro angesetzt wird, wenn sich im Einzelfall eine positive Einkommensteuer ergeben würde. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen das zu versteuernde Einkommen geringfügig unter dem Grundfreibetrag liegt und sich z. B. durch Lohnersatzleistungen bis zur Pflichtveranlagungsgrenze von 410 EUR eine festzusetzende Einkommensteuer von mehr als Null Euro ergeben würde. Es müssen für die Mobilitätsprämie so keine neuen EDV-Verfahren geschaffen, sondern es können die bestehenden nahezu vollständig genutzt werden.

³ § 40 Abs. 2 Satz 4 EStG

⁴ BGBl I 2019, 2886

Praxishinweis

Die Regelung führt zu einer Verzahnung mit dem Einkommensteuerberechnungsprogramm.

1.2.9. Private Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge: Datenaustauschverfahren

1. Grundsätzliches

Entsprechend den derzeit geltenden Regelungen⁵ darf der Arbeitgeber Zuschüsse zu einer privaten Krankenversicherung und zu einer privaten Pflege-Pflichtversicherung des Arbeitnehmers nur dann nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei lassen, wenn der Arbeitnehmer eine Bescheinigung des Versicherungsunternehmens vorlegt, aus der sich ergibt, dass die entsprechenden Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen.

Soweit der Arbeitgeber die steuerfreien Zuschüsse unmittelbar an den Arbeitnehmer auszahlt, hat der Arbeitnehmer die zweckentsprechende Verwendung durch eine Bescheinigung des Versicherungsunternehmens über die tatsächlichen Kranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge nach Ablauf eines jeden Kalenderjahres nachzuweisen. Die beiden Bescheinigungen können miteinander verbunden werden.

Bei der Berechnung der Lohnsteuer werden über die Vorsorgepauschale auch Beiträge zur privaten Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherung berücksichtigt.⁶

Hierfür muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die abziehbaren privaten Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge mittels einer Beitragsbescheinigung des Versicherungsunternehmens mitteilen. Andernfalls wird nur die Mindestvorsorgepauschale berücksichtigt.

Die beiden Bescheinigungsverfahren (für den steuerfreien Zuschuss und für die Lohnsteuerberechnung) verursachen einen nicht unerheblichen bürokratischen Aufwand auf Seiten der Anbieter der privaten Kranken- und Pflegeversicherung, der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer.

Um den entsprechenden Aufwand zu mindern und Bürokratiekosten einzusparen, wird ein umfassender **Datenaustausch zwischen den Unternehmen der privaten Kranken- und Pflegeversicherung**, der Finanzverwaltung und den Arbeitgebern

⁵ R 3.62 LStR 2015

⁶ § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. d) EStG

eingeführt. Mit dem neuen Verfahren werden alle Papierbescheinigungen entbehrlich.

Das neue Verfahren nutzt dabei die bestehende Dateninfrastruktur und das bewährte Verfahren zu den elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (ELStAM-Verfahren), dessen Bürokratieabbaupotenzial zudem besser ausgeschöpft wird. Damit dürfte das vorletzte bisher auf Papier bescheinigte Lohnsteuerabzugsmerkmal nach § 39 Abs. 4 Nr. 4 EStG ins elektronische Verfahren überführt werden. Das neue Verfahren **ersetzt** das Verfahren mittels Papierbescheinigungen **vollständig**, d. h. es wird nicht als alternatives Verfahren fortgeführt.

Die Regelungen zum Datenaustausch betreffen nicht die verpflichtende gesetzliche Krankenversicherung und soziale Pflegeversicherung und auch nicht die freiwillige Versicherung in der gesetzlichen Krankenversicherung. Die Vorsorgepauschale knüpft hier an pauschalisierte Teilbeträge an (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe a und b EStG); ein umfassender Datenaustausch für Zwecke des Lohnsteuerabzugs bzw. ein Ersatzverfahren mittels Papierbescheinigungen ist hier nicht erforderlich.

2. Zeitlicher Anwendungsbereich

Nach § 52 Abs. 36 Satz 3 EStG-E können die Regelungen des neuen § 39 EStG-E im Rahmen eines Pilotprojekts bereits **ab dem 1. Januar 2023** angewendet werden. Im Rahmen dieses Pilotprojekts wird mit Echtdaten gearbeitet. Nur so lassen sich belastbare Ergebnisse für den **Regelbetrieb ab dem 1. Januar 2024** gewinnen. Das BZSt wird geeignete Versicherungsunternehmen und Arbeitgeber für dieses Pilotprojekt auswählen. Das Pilotprojekt findet im Parallelbetrieb zum bisherigen Verfahren statt.

2 Aus der Rechtsprechung

1. Tantieme und Zuflusszeitpunkt

Der BFH⁷ hat entschieden, dass eine verspätete Feststellung des Jahresabschlusses nach § 42a Abs. 2 GmbHG auch im Falle eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers nicht per se zu einer Vorverlegung des Zuflusses einer Tantieme auf den Zeitpunkt führt, zu dem die Fälligkeit bei fristgerechter Aufstellung des Jahresabschlusses eingetreten wäre.

Praxishinweis

⁷ BFH-Urt. v. 28.4.2020 – VI R 44/17, DStR 2020, 1902

Diese Entscheidung ist für den Zeitpunkt der Anwendung des Lohnsteuerabzugsverfahrens bedeutsam.

2.1 Grundsätzliches

Abweichend von § 11 EStG gilt für die Erfassung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit § 38a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG.⁸

Hierbei ist zwischen laufendem Arbeitslohn und sonstigen Bezügen zu unterscheiden.

Laufender Arbeitslohn gilt in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet.⁹

Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt.¹⁰

Praxishinweis

Die Unterscheidung zwischen laufendem Arbeitslohn und sonstigen Bezügen ist wegen der zeitlichen Zuordnung zum jeweiligen Lohnzahlungszeitraum bedeutsam.

2.1.1 Laufender Arbeitslohn

Laufender Arbeitslohn ist der Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer regelmäßig fortlaufend zufließt, insbesondere:

- Monatsgehälter,
- Wochen und Tagelöhne,
- Mehrarbeitsvergütungen,
- Zuschläge und Zulagen,
- geldwerte Vorteile aus der ständigen Überlassung von Dienstwagen zur privaten Nutzung,
- Nachzahlungen und Vorauszahlungen, wenn sich diese ausschließlich auf Lohnzahlungszeiträume beziehen, die im Kalenderjahr der Zahlung enden,
- Arbeitslohn für Lohnzahlungszeiträume des abgelaufenen Kalenderjahres, der innerhalb der ersten drei Wochen des nachfolgenden Kalenderjahres zufließt.

⁸ § 11 Abs. 1 Satz 4 EStG

⁹ § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG

¹⁰ § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG

Praxishinweis

§ 38a Abs. 1 Satz 2 EStG bestimmt den Lohnzahlungszeitraum, in dem der laufende Arbeitslohn als **bezogen** gilt. Diese Rechtsvorschrift fingiert jedoch keinen Arbeitslohn. Die Frage, in welchem Lohnzahlungszeitraum der laufende Arbeitslohn zu erfassen ist, stellt sich nur dann, wenn dem ArbN der laufende Arbeitslohn auch tatsächlich **zufließt**.¹¹ Auch nur dann ist vom Arbeitgeber ein Lohnsteuer-Abzug vorzunehmen.¹² Alleine das Innehaben von Ansprüchen oder Rechten löst gegenwärtig keinen Zufluss von Arbeitslohn aus.¹³

Arbeitslohn fließt mit Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht **zu**; dies ist i.d.R. der Zeitpunkt des Eintritts des Leistungserfolgs oder der Möglichkeit, den Leistungserfolg herbeizuführen.¹⁴

Hiernach sind z. B. Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto (Arbeitszeitkonten) zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestands auch bei einem Fremd-Geschäftsführer einer GmbH kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn.¹⁵ Erst die Auszahlung während der Freistellungsphase gilt als Zufluss und löst die Besteuerung aus. Bei lohnsteuerlicher Anerkennung liegt keine vgA vor.¹⁶ Arbeitszeitkonten bei beherrschenden Gesellschaftern-Geschäftsführern werden jedoch lohn-/einkommensteuerlich nicht anerkannt. Entsprechende Rückstellungen der Gesellschaft führen zum Vorliegen einer vgA.¹⁷

2.1.2 Sonstiger Bezug

Ein **sonstiger Bezug** ist der Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird. Zu den sonstigen Bezügen gehören insbesondere einmalige Arbeitslohnzahlungen, die neben dem laufenden Arbeitslohn gezahlt werden, z. B.:

- dreizehnte und vierzehnte Monatsgehälter,
- einmalige Abfindungen und Entschädigungen,
- Gratifikationen und **Tantiemen**, die nicht fortlaufend gezahlt werden,
- Jubiläumswendungen,
- Urlaubsgelder, die nicht fortlaufend gezahlt werden, und Entschädigungen zur Abgeltung nicht genommenen Urlaubs,
- Vergütungen für Erfindungen,
- Weihnachtswendungen,
- Nachzahlungen und Vorauszahlungen, wenn sich der Gesamtbetrag oder ein Teilbetrag der Nachzahlung oder Vorauszahlung auf Lohnzahlungszeiträume bezieht, die in einem anderen Jahr als dem der Zahlung enden, oder, wenn Arbeitslohn für Lohnzahlungszeiträume des abgelaufenen Kalenderjahres später als drei Wochen nach Ablauf dieses Jahres zufließt,

¹¹ BFH-Urt. v. 29.5.2008 – VI R 57/05, BStBl II 2009, 147

¹² R 38.2 Abs. 1 Satz 1 LStR 2015

¹³ BFH-Urt. v. 18.8.2016 – VI R 18/13, BStBl II 2017, 730

¹⁴ BFH-Urt. v. 15.6.2016 – VI R 6/13, BStBl II 2016, 903

¹⁵ BFH-Urt. v. 22.2.2018 – VI R 17/16, BStBl II 2019, 496 und BMF-Schr. v. 8.8.2019 – BStBl I 2019, 874

¹⁶ BMF-Schr. v. 8.8.2019 – BStBl I 2019, 874

¹⁷ OFD Ffm v. 1.10.2019 – S 2742 A-38-St 520, juris

- Ausgleichszahlungen für die in der Arbeitsphase erbrachten Vorleistungen auf Grund eines Altersteilzeitverhältnisses im Blockmodell, das vor Ablauf der vereinbarten Zeit beendet wird,
- Zahlungen innerhalb eines Kalenderjahres als viertel- oder halbjährliche Teilbeträge.

Praxishinweis

Liegt ein **sonstiger Bezug** vor, bedarf es der engen Zusammenarbeit zwischen der Finanzbuchhaltung und der Lohnabteilung, da der sonstige Bezug mit Zahlung und eben nicht mit Abrechnung zufließt. Durch das Abstellen auf den Zuflusszeitpunkt können sich auch steuerliche Vorteile wie z. B. aus der Reduzierung des Solidaritätszuschlags ab dem VZ 2021 ergeben.

2.1.3 Zufluss(fiktion) von Gehaltsbestandteilen bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft

In den letzten Jahren hat sich die Rechtsprechung verstärkt zur lohnsteuerlichen Behandlung bestimmter Gehaltsbestandteile eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft geäußert, die im Anstellungsvertrag vereinbart, aber tatsächlich nicht ausgezahlt wurden.

Grundsätzlich lässt sich auch bei den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) kein Zufluss fingieren.¹⁸

Eine **Ausnahme** macht die Rechtsprechung bei beherrschenden Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft.¹⁹ Sie löst sich vom tatsächlichen Zufluss und unterstellt u. U. einen Zufluss (**Zuflussfiktion**).

Von dieser Zuflussfiktion werden nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen erfasst, die die Kapitalgesellschaft den sie beherrschenden Gesellschaftern schuldet und die sich bei der Ermittlung ihres Einkommens ausgewirkt haben bzw. – nach Auffassung der FinVerw.²⁰ – sich hätten gewinnmindernd auswirken müssen.

Keine Einnahmen fließen zu, wenn der Gläubiger (Gesellschafter) gegenüber dem Schuldner (Gesellschaft) auf bestehende oder künftige Ansprüche ohne Ausgleich **verzichtet und** dadurch selbst eine **Vermögenseinbuße** erleidet.²¹

Etwas anderes gilt nur dann, wenn der verzichtende Gesellschafter den Erlass gewährt und dadurch eine (**verdeckte**) **Einlage** leistet. Denn hierdurch erleidet er

¹⁸ BFH-Urt. v. 3.2.2011 – VI R 4/10, BStBl II 2014, 493 und BFH-Urt. v. 15.6.2016 – VI R 6/13, BStBl II 2016, 903

¹⁹ Siehe auch BMF-Schr. v. 12.5.2014 – IV C 2 – S 2743/12/10001, BStBl I 2014, 860

²⁰ BMF-Schr. v. 12.5.2014 – IV C 2 – S 2743/12/10001, BStBl I 2014, 860 und BFH-Urt. v. 15.5.2013 – VI R 24/12, BStBl II 2014, 495

²¹ BFH-Urt. v. 3.2.2011 – VI R 4/10, BStBl II 2014, 493 Rz. 12

keine Vermögenseinbuße, sondern bewirkt eine Umschichtung seines Vermögens.²² Gesellschafter können eine verdeckte Einlage in die KapG durch den Verzicht auf eine Forderung im eigenwirtschaftlichen Interesse bewirken (Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis).²³

Praxishinweis

Für die Frage, ob ein Zufluss einer Vergütung beim Gesellschafter und ggf. auch eine verdeckte Einlage des Gesellschafters in die KapG vorliegt, kommt es also entscheidend darauf an, **wann** der Anspruch des Ges.-GF entstanden ist und ob er **vor oder nach Entstehen seines Anspruchs** auf diesen verzichtet hat. Nur falls im Vorhinein – vor Entstehung des jeweiligen Gehaltsanspruchs- hierauf (nachweislich) verzichtet wird, kommt es nicht zu einer Vermögensmehrung bei der GmbH. Andernfalls – bei Verzicht im Nachhinein – hätte die KapG zunächst jeweils Gehaltsbestandteile passivieren müssen.²⁴ Eine unzutreffende Bilanzierung kann nicht zur Vermeidung eines Zuflusses oder einer verdeckten Einlage führen.²⁵

2.2 Zu beantwortende Rechtsfragen

Die BFH-Rspr. hatte sich mit dem Zuflusszeitpunkt einer Tantieme bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zu befassen. Unstreitig war, dass die Tantieme zum steuerpflichtigen Arbeitslohn zählte und keine vgA auslöste. Fraglich war Folgendes:

- Fließt dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Vermögensvorteil bereits bei Fälligkeit zu, sofern die KapG zum Zeitpunkt der Fälligkeit zahlungsfähig ist?
- Stellt die Kapitalgesellschaft ihren Jahresabschluss verspätet fest, ist die Forderung dann zu dem Zeitpunkt als fällig anzusehen, zu dem sie fällig gewesen wäre, wenn der Jahresabschluss fristgerecht festgestellt worden wäre?
- Ist ein Verlustrücktrag bei der Berechnung der Tantiemenhöhe zu berücksichtigen, selbst wenn dies in der Tantiemenregelung nicht ausdrücklich vorgesehen ist?

2.3 BFH-Urt. v. 28.4.2020 – VI R 44/17, DStR 2020, 1902

2.3.1 Sachverhalt

Die Kläger sind Eheleute und wurden für das Streitjahr 2009 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.

²² BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl II 1998, 307; siehe auch Krohn, AktStR 2/2019, 277; siehe auch Kaminski, AktStR 1/2017, 59 (65)

²³ Korth, AktStR 3/2014, 421

²⁴ BFH-Urt. v. 15.6.2016 – VI R 6/13, BStBl II 206, 903 Rz. 22

²⁵ Kaminski, AktStR 1/2017, 59 (68)

Der Kläger war im Streitjahr zu 51 % Gesellschafter sowie Geschäftsführer der im Juni 1995 gegründeten A GmbH. Weiterer Anteilseigner mit 49 % und ebenfalls Geschäftsführer der A GmbH war der Bruder des Klägers, Herr P.

Außerdem war der Kläger Alleingesellschafter und Geschäftsführer der im Februar 1979 gegründeten B GmbH.

Für seine Tätigkeit für die A-GmbH erhielt der Kläger 2009 ein Geschäftsführergehalt i.H.v. 157.969 €. Für seine Tätigkeit für die B-GmbH erhielt der Kläger 2009 ein Geschäftsführergehalt i.H.v. 208.705 €.

Mit Geschäftsführerverträgen vom 2.1.1996 bzw. 31.5.1996 gewährten die A GmbH und die B GmbH ihren Geschäftsführern neben dem monatlichen Festgehalt Tantiemen. Diese waren jeweils vom Jahresüberschuss der Handelsbilanz nach Verrechnung mit Verlustvorträgen und vor Abzug der Körperschaft- und Gewerbesteuer zu berechnen und einen Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung fällig.

Zum 31.12.2008 wurden in der Bilanz der A GmbH für jeden Geschäftsführer Tantiemen in Höhe von jeweils 160.984 € passiviert.

In der Bilanz der B GmbH zum 31.12.2008 wurde zugunsten des Klägers eine Tantieme in Höhe von 160.260 € als sonstige Rückstellung ausgewiesen.

Die Bilanzen der A GmbH und der B GmbH wurden im Dezember des Streitjahres festgestellt.

Die Tantiemen wurden weder im Streitjahr noch in den Folgejahren ausgezahlt. Im Jahr 2011 wurden sie jeweils auf das Konto 1701 "sonstige Verbindlichkeiten" umbucht.

Im Streitjahr erlitten die A GmbH und die B GmbH Verluste, die jeweils nach 2008 zurückgetragen wurden.

Ausweislich der Bilanzakten der A-GmbH und der B-GmbH erfolgte bis 2014 bei der A GmbH bzw. bis 2013 bei der B GmbH keine (teilweise) den Gewinn erhöhende Auflösung der Tantieme-Verbindlichkeiten. Erträge aus der Auflösung von Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern waren in den Gewinn- und Verlustrechnungen der A GmbH bis 2014 bzw. bis 2013 bei der B GmbH nicht enthalten.

Das Finanzamt erließ an einer LSt-Außenprüfung einen geänderten ESt-Bescheid für 2009, in dem der Bruttoarbeitslohn inklusive der beiden Tantiemen nunmehr i.H.v. 687.918 € angesetzt wurde.

Hiergegen wandte sich der Kläger auch mit der Begründung, dass sich die Verlustrückträge auf die Tantiemberechnung rückwirkend auswirkt. Die Tantiemen reduzieren sich daher auf 60.783 € und 88.072 €,

Das FG Rheinland-Pfalz²⁶ ist dem nicht gefolgt. Ein Verlustrücktrag sei bei der Berechnung der Tantieme nur dann zu berücksichtigen, wenn dies ausdrücklich in der Vereinbarung vorgesehen sei. Fehle eine solche Vereinbarung – wie im Entscheidungsfall – können nur Verlustvorträge berücksichtigt werden. Zudem entschied das FG Rheinland-Pfalz, dass bei beherrschenden Gesellschaftern ein Vermögensvorteil nicht erst bei Zahlung, sondern bereits bei Fälligkeit zufließt, sofern die KapG zum Zeitpunkt der Fälligkeit zahlungsfähig ist. Stellt die KapG ihren Jahresabschluss verspätet fest, ist die Forderung zu dem Zeitpunkt als fällig anzusehen, zu dem sie fällig gewesen wäre, wenn der Jahresabschluss fristgerecht festgestellt worden wäre.

2.3.2 Entscheidung und Begründung des BFH

Der BFH schloss sich der Entscheidung der Vorinstanz nicht an. Die Revision hat der BFH aus folgenden Erwägungen als begründet angesehen:

- Die vom BFH zugelassene Zuflussfiktion hinsichtlich Einnahmen des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers bei Fälligkeit (auch ohne Zahlung oder Gutschrift) erfasst nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen, die die Kapitalgesellschaft dem beherrschenden Gesellschafter schuldet und die sich bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ausgewirkt haben.
- Enthält die Satzung/der Geschäftsführervertrag eine bindende Regelung über eine spätere Fälligkeit des Anspruchs (hier: ein Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses), ist es gerechtfertigt, hierauf abzustellen.
- Ob im Hinblick auf § 42 AO etwas anderes gilt, wenn der beherrschende Gesellschafter durch die Nichtbeachtung der gesetzlichen Pflicht zur rechtzeitigen Feststellung des Jahresabschlusses gemäß § 42a Abs. 2 GmbHG zielgerichtet die Fälligkeit eines ihm zustehenden Tantiemeanspruchs und damit den Zeitpunkt der Versteuerung der Tantieme hinauszögert, braucht der BFH nicht zu entscheiden.

²⁶ FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 24.8.2017 – 6 K 1418/14, EFG 2018, 32

- Denn ein noch nicht existenter Jahresabschluss kann auch dann keine Grundlage für etwaige Ansprüche eines Gesellschafters gegen die GmbH sein, wenn es sich um den beherrschenden Gesellschafter handelt.

2.4 Urteilsanmerkungen

2.4.1 Tatsächlicher Zufluss vs. Zuflussfiktion

Die als Arbeitslohn zu qualifizierende Tantieme ist als sonstiger Bezug grundsätzlich im Zuflusszeitpunkt zu erfassen.²⁷ Aufgrund der bei beherrschenden Gesellschaftern-Geschäftsführern geltend Zuflussfiktion fließt die unbestrittene Forderung bereits mit Fälligkeit zu.

Praxishinweis

Hintergrund für die Fälligkeitsfiktion, die die ständige BFH-Rechtsprechung seit Jahren vertritt, ist, dass es der beherrschende Gesellschafter selbst in der Hand hat, zu welchem Zeitpunkt er die eindeutigen, unbestrittenen Beträge auszahlt. Hieran hält auch die Rezessionsentscheidung fest.²⁸

2.4.2 Fälligkeit der Tantiemenzahlung nach Feststellung des Jahresabschlusses

Der Anspruch auf eine Tantieme wird erst mit Feststellung des Jahresabschlusses fällig. Die Vertragsparteien haben aber die Möglichkeit, eine andere und zwar spätere Fälligkeit im Anstellungsvertrag zu vereinbaren. Diese muss dann zivilrechtlich wirksam und fremdüblich sein.²⁹

Praxishinweis

Im Hinblick auf die Fremdüblichkeit sollten die Vereinbarungen regelmäßig geprüft werden.³⁰ Gerade im Hinblick auf den bevorstehenden Jahreswechsel bietet sich dies an.

Die zeitlich nach hinten verschobene Fälligkeit wird von der Rechtsprechung zugelassen, weil die Gesellschaft üblicherweise bei höheren Tantiemenzahlungen Zeit benötigt, um die Liquidität für die Auszahlung bereitstellen zu können. Dies gilt gerade in Corona-Zeiten.

Praxishinweis

Im Entscheidungsfall war die Tantieme jeweils **einen Monat** nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung fällig. Der BFH sieht eine solche Zeitspanne als angemessen an;³¹ eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt hierin nicht. Auch **drei Monate** dürften (noch) keine unangemessen lange Zeitspanne sein.³²

Ob wegen der **Corona-Krise** und der liquiditätsmäßigen Beeinträchtigung der Unternehmen diese Frist von der Rechtsprechung ohne Beachtung der Umstände des Einzelfalls verlängert wird, bleibt abzuwarten. Nötig wäre dies zumindest bei den Unternehmen, die von der Corona-Krise betroffen sind.

²⁷ §§ 11 Abs. 1 Satz 4, 38a Abs. 1 Satz 3 EStG

²⁸ BFH-Urt. v. 28.4.2020 – VI R 44/17, DStR 2020, 1902 Rz. 25

²⁹ BFH-Urt. v. 3.2.2011 – VI R 66/09, BStBl II 2014, 491 Rz. 13 m.w.N.

³⁰ Krohn, AktStR 2/2019, 277 (286)

³¹ BFH-Urt. v. 28.4.2020 – VI R 44/17, DStR 2020, 1902 Rz. 30

³² BFH-Urt. v. 3.2.2011 – VI R 66/09, BStBl II 2014, 491; siehe auch Korth, AktStR 2011, 337

2.4.3 Beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer

Die Zuflussfiktion kommt bei beherrschenden Gesellschaftern/Geschäftsführern zur Anwendung. Dazu ist grds. die Mehrheit der Stimmrechte (nicht unbedingt die Kapitalmehrheit) erforderlich.³³ Im Entscheidungsfall war der Kläger zu 51 % an der A-GmbH beteiligt und Geschäftsführer. Zudem war er alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der B-GmbH. Die Anteile der Stimmrechte entsprachen der Kapitalbeteiligung. Bei einem Gesellschafter, der zu mehr als 50 % der Stimmrechte hält, liegt ein beherrschender Gesellschafter vor. Dies war in der Rezessionsentscheidung unstrittig.

An der A-GmbH war der Bruder des Klägers zu 49 % beteiligt. Ein Gesellschafter, der nicht mehr als 50 % der Geschäftsanteile hält, kann nach ständiger Rspr. einem beherrschenden Gesellschafter gleichgestellt werden, wenn er mit anderen gleichgerichtete materielle, d.h. finanzielle Interessen, verfolgenden Gesellschaftern zusammen wirkt, um eine ihren Gesellschaftsinteressen entsprechende Willensbildung der KapG herbeizuführen.³⁴ Allein der Umstand, dass die Gesellschafter Eheleute sind, kann eine Vermutung gleichgerichteter materieller Interessen nicht begründen.³⁵

Praxishinweis

Nach Auffassung der Rechtsprechung des BFH ist für die Frage der Beherrschung auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäfts abzustellen. Auch in einer aktuellen Entscheidung in einem Parallelverfahren, welches offensichtlich von dem Bruder des Klägers der Rezessionsentscheidung geführt wurde, hat sich der BFH³⁶ – da nicht entscheidungserheblich – nicht näher dazu äußern müssen, wann die Anteile mehrerer Gesellschafter wegen gleichgerichteter Interessen zusammenzurechnen sind.

Stellt man bei Dauerschuldverhältnissen – wie es das FG Rheinland-Pfalz³⁷ meinte – nicht auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern auf den Zeitpunkt der Gewährung des Vorteils ab, können Gesellschafter im Laufe der Zeit in die beherrschende Stellung hinein- oder herauswachsen.³⁸

³³ Kaminski, AktStR 1/2017, 59 (63)

³⁴ BFH-Urt. v. 10.3.1993 – I R 51/92, BStBl II 1993, 635 m.w.N. und H 8.5 KStH „Beherrschender Gesellschafter“; siehe auch Kaminski, AktStR 1/2017, 59 (63)

³⁵ BVerfG, Beschl v. 12.3.1985 – I BvR 571/81, BStBl II 1985, 475

³⁶ BFH-Urt. v. 28.4.2020 – VI R 45/17, juris

³⁷ FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 24.8.2017 – 6 K 1418/14, EFG 2018, 32 Rz. 41-49

³⁸ Tiedchen, EFG 2018, 37 (38) und Krohn, AktStR 2/2019, 277 (286)

2.4.4 Beherrschender Gesellschafter: Verspätete Jahresabschlussfeststellung und Zuflussfiktion

Die verspätete Feststellung des Jahresabschlusses wirkt sich nach der neuen Auffassung des BFH auf die Zuflussfiktion aus.

Wird der Jahresabschluss verspätet festgestellt, wird bislang von einem Zufluss ausgegangen, der bei Fälligkeit bei fristgerechter Aufstellung des Jahresabschlusses eingetreten wäre. Dies hat der BFH in der Rezessionsentscheidung abgelehnt. Nach Auffassung des VI. Senats kann ein noch nicht existierender Jahresabschluss keine Grundlage für etwaige Ansprüche des (beherrschenden) Gesellschafter-Geschäftsführers gegen die GmbH sein.³⁹ Dies gelte selbst dann, wenn die Feststellung des Jahresabschlusses nicht fristgerecht erfolgt.

Beispiel

Der Jahresabschluss 2019 der kleinen GmbH wird am 29.12.2020 festgestellt. Das Wirtschaftsjahr der Gesellschaft entspricht dem Kalenderjahr. Die angemessene Tantieme wird dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer am 29.1.2021 ausgezahlt. Im Anstellungsvertrag ist geregelt, dass die Tantieme einen Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses zur Auszahlung kommt.

Lösung

Die Tantieme unterliegt als Arbeitslohn im Januar 2021 dem Lohnsteuerabzug. Nach bisheriger Auslegung muss die Lohnversteuerung in 2020 erfolgen.

Praxishinweis

Etwas anderes soll nur dann gelten, wenn der beherrschend Gesellschafter durch 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. Die Abgrenzung zwischen einer „willkürlichen“ Verzögerung und einer „nicht willkürlichen“ Verzögerung dürfte sich als nicht anwendbar erweisen. Bei Schätzungen der Besteuerungsgrundlage dürfte von einer „willkürlichen“ Verzögerung auszugehen sein, selbst wenn der Jahresabschluss vermeintlich frühzeitiger festgestellt wurde.

Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung und eventuell der Gesetzgeber auf diese unliebsame Rechtsprechung reagieren wird. Sofern es in den bisherigen Fällen zu Lohnsteuer-Haftungen des Arbeitgebers kommt oder im Rahmen der Einkommensteuer beim Gesellschafter-Geschäftsführer die nicht zugeflossenen Tantiemen wegen der Zuflussfiktion als steuerpflichtiger Arbeitslohn erfasst werden, sollte mit der aktuellen BFH-Rechtsprechung argumentiert werden, um den Zuflusszeitpunkt zu verschieben.

³⁹ BFH-Urt. v. 28.4.2020 – VI R 44/17, DStR 2020, 1902, Rz. 36

3 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes, Zeitschrift (Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
sFinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung