Finanzgericht Düsseldorf, 4 K 2834/11 AO

Datum:	21.03.2012
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	4. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	4 K 2834/11 AO
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2012:0321.4K2834.11AO.00

Tenor:

Das beklagte Finanzamt wird unter Aufhebung seines Bescheids vom 6. Januar 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2011 verpflichtet, der Klägerin eine Anrufungsauskunft des Inhalts zu erteilen, dass die Gutschriften des bei ihr für A. B. geführten Zeitwertkontos noch keinen Zufluss von Arbeitslohn darstellen und der Arbeitslohn erst mit der Auszahlung des durch das Guthaben auf dem Konto dargestellten Arbeitslohnes als zugeflossen gilt.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der jeweilige Kostenschuldner darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrags abwenden, wenn nicht der jeweilige Kostengläubiger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

T a t b e s t a n d: 1

Die Klägerin - eine GmbH - ist die persönlich haftende Gesellschafterin der Holding GmbH & Co. KG. Der Aufsichtsrat der Klägerin bestellte mit Beschluss vom 6. Dezember 2002 A. B. 2

zu ihrem Geschäftsführer. A. B. war und ist nicht Gesellschafter der Klägerin. Die Klägerin schloss mit A. B. am 6. Dezember 2002 einen Dienstvertrag ab, der am 28. Februar 2007 neu gefasst wurde.

Am 27. November 2008 schlossen die Klägerin und A. B. eine Ergänzungsvereinbarung "über die Teilnahme des Arbeitnehmers an einem Arbeitszeitkontenmodell im Unternehmen des Arbeitgebers" (Ergänzungsvereinbarung) ab. Nach § 1 dieser Vereinbarung sollte A. B. auf die Auszahlung von bis zu 100 % seines monatlichen Grundgehalts, des ihm zustehenden Urlaubsgeldes, des ihm zustehenden Weihnachtsgeldes, der ihm zustehenden Gewinnbeteiligung, eines ihm auszuzahlenden Bonus und etwaiger Sonderzahlungen verzichten dürfen. Die Beträge, auf deren Auszahlung A. B. verzichten dürfen sollte, sollten ihm nicht ausgezahlt werden, sondern in ein für ihn eingerichtetes Zeitwertkonto eingestellt werden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Ergänzungsvereinbarung (Bl. 22 der Gerichtsakte) Bezug genommen. 3

Mit einem Nachtrag zur Ergänzungsvereinbarung vom 12. Mai 2010 (Nachtrag) wurden die §§ 3 und 7 der Ergänzungsvereinbarung neu gefasst. Nach § 3 Abs. 2 dieses Nachtrags war vorgesehen, dass die Klägerin zur Absicherung der sich aus dem Zeitwertkonto ergebenden Ansprüche des A. B. und zur Finanzierung des Anspruchs auf bezahlte Freistellung bei der Z-Bank ein Vermögensverwaltungsdepot einrichten sollte. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Nachtrag (Bl. 25 der Gerichtsakte) Bezug genommen. Die Klägerin verpfändete mit einer Verpfändungsvereinbarung vom 12. Mai 2010 (Verpfändungsvereinbarung) A. B. gegenüber sämtliche Wertpapier- und Bargeldbestände, die in dem Depot bei der Z-Bank gehalten wurden als Sicherheit für die Ansprüche des A. B. aus der Ergänzungsvereinbarung. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Verpfändungsvereinbarung (Bl. 27 der Gerichtsakte) Bezug genommen. 4

Die Klägerin beantragte mit Schreiben vom 5. November 2010, ihr eine Anrufungsauskunft des Inhalts zu erteilen, dass die Gutschriften auf dem bei ihr für A. B. geführten Zeitwertkonto noch keinen Zufluss von Arbeitslohn darstellten und der Arbeitslohn erst mit der Auszahlung des durch das Guthaben auf dem Konto dargestellten Arbeitslohns oder einer anderweitigen Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch A. B. als zugeflossen gelte. 5

Das beklagte Finanzamt erteilte der Klägerin mit Bescheid vom 6. Januar 2011 eine Anrufungsauskunft, nach welcher der Arbeitslohn bereits mit der Gutschrift auf dem Zeitwertkonto und nicht erst mit der späteren Auszahlung an den Arbeitnehmer zugeflossen sei. Bei dem von der Klägerin vereinbarten Zeitwertkontenmodell könne der Arbeitnehmer zwischen der Auszahlung des Arbeitslohns und der Einzahlung in ein bei einer Bank geführtes Depot wählen. Da der Verzicht auf die Auszahlung des Arbeitslohns die Einzahlung in das Depot zur Folge habe, liege ein Lohnverzicht mit Verwendungsauflage vor. Der Arbeitnehmer erlange auf Grund des ihm eingeräumten Wahlrechts die wirtschaftliche Verfügungsbefugnis über die entsprechenden Beträge. Für die Bestimmung des Zeitpunkts des Zuflusses sei es unerheblich, dass der Arbeitnehmer das Guthaben lediglich in den in § 4 der Ergänzungsvereinbarung geregelten Fällen in Anspruch nehmen könne und die Klägerin Inhaberin des Depots sei. Darüber hinaus führe die Gutschrift auf einem Zeitwertkonto für einen Arbeitnehmer, der zugleich Organ einer Körperschaft sei, zum Zufluss von Arbeitslohn. Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten seien mit dem Aufgabenbild des Organs einer Körperschaft nicht zu vereinbaren. Die Organstellung eines Geschäftsführers begründe dessen Haftung, wenn er in Zeiten der Freistellung im Rahmen eines Zeitwertkontenmodells die Angelegenheiten der Gesellschaft nicht wie ein ordentlicher Geschäftsmann regele. Ein Geschäftsführer könne eine Freistellungsphase deshalb nicht 6

ernsthaft planen.

Den hiergegen von der Klägerin eingelegten Einspruch wies das beklagte Finanzamt mit Entscheidung vom 26. Juli 2011 zurück. 7

Die Klägerin trägt mit ihrer Klage vor: Ihrem Geschäftsführer A. B. sei in dem Zeitraum vom 27. November 2008 bis zum 31. Januar 2009 kein Arbeitslohn hinsichtlich der Beträge zugeflossen, die auf dem für ihn geführten Zeitwertkonto gutgeschrieben worden seien. Er habe über die Beträge nach den Regelungen der Ergänzungsvereinbarung nicht frei verfügen können. Er habe nicht auf den ihm zustehenden Lohn verzichtet, sondern nur auf die Auszahlung des Lohns zugunsten einer Gutschrift auf dem Zeitwertkonto. Sie sei von ihm nicht aus ihrer Verpflichtung zur Zahlung des Lohns entlassen worden. Es könne auch kein Lohnverzicht unter Verwendungsauflage angenommen werden, weil die Wertguthaben nur bis zum 31. März 2010 dotiert worden seien und das Depot erst nach dem 12. Mai 2010 eingerichtet worden sei. Es gebe zudem keine nachvollziehbaren Gründe dafür, einen Zufluss von Arbeitslohn bei der Gutschrift auf einem Zeitwertkonto nur deshalb anzunehmen, weil der betreffende Arbeitnehmer gleichzeitig Geschäftsführer sei. Da ihr Geschäftsführer B. zugleich Prokurist in einem anderen zum Konzern gehörenden Unternehmen sei, müsse es möglich sein, für seinen Vorruhestand ein Wertguthaben aufzubauen. 8

Die Klägerin beantragt, 9

1. das beklagte Finanzamt unter Aufhebung seines Bescheids vom 6. Januar 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2011 zu verpflichten, ihr eine Anrufungsauskunft des Inhalts zu erteilen, dass die Gutschriften des bei ihr für A. B. geführten Zeitwertkontos noch keinen Zufluss von Arbeitslohn darstellen und der Arbeitslohn erst mit der Auszahlung des durch das Guthaben auf dem Konto dargestellten Arbeitslohns als zugeflossen gilt; 10
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das beklagte Finanzamt beantragt, 11

1. die Klage abzuweisen; 12
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Zur Begründung verweist es im Wesentlichen auf seine Verwaltungsentscheidungen. 13

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e: 14

Die zulässige Klage ist begründet. Der Bescheid vom 6. Januar 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2011 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Die Klägerin hat einen Anspruch auf Erteilung einer Anrufungsauskunft des Inhalts, dass die Gutschriften auf dem bei ihr für A. B. geführten Zeitwertkonto noch keinen Zufluss von Arbeitslohn darstellen und der Arbeitslohn erst mit der Auszahlung des durch das Guthaben auf dem Konto dargestellten Arbeitslohns als zugeflossen gilt. 15

Anspruchsgrundlage für das Klagebegehren ist § 42e Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Danach hat das Betriebsstättenfinanzamt auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu erteilen, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind. Im Streitfall begehrt die Klägerin eine Auskunft über die Frage, inwieweit in 16

bezug auf das bei ihr für A. B. geführte Zeitwertkonto die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind.

Nach § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG entsteht die Lohnsteuer in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt. Ein Zufluss von Arbeitslohn tritt mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ein. Das ist in der Regel der Zeitpunkt des Eintritts des Leistungserfolgs oder der Möglichkeit, den Leistungserfolg herbeizuführen (Bundesfinanzhof - BFH -, Urteil vom 3. Februar 2011 VI R 66/09, BFHE 232, 497). Geldbeträge fließen einem Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden (BFH, Urteil vom 3. Februar 2011 VI R 4/10, BFHE 232, 501). 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. Allerdings muss der Gläubiger in der Lage sein, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun des im Übrigen leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners herbeizuführen (BFH-Urteil in BFHE 232, 501). Da sich die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nach den tatsächlichen Verhältnissen richtet, kann ein Zufluss nicht fingiert werden (BFH-Urteil in BFHE 232, 501). 17

Ausgehend von diesen Grundsätzen kann im Streitfall kein Zufluss von Arbeitslohn angenommen werden. Die Gutschriften auf dem für A. B. bei der Klägerin geführten Zeitwertkonto haben keinen Zufluss i.S. des § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG bewirkt, weil er dadurch nicht über die entsprechenden Beträge verfügen konnte. Insbesondere ist A. B. durch die Gutschriften nicht in die Lage versetzt worden, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun der Klägerin herbeizuführen. Grundsätzlich führt weder der Abschluss einer Wertguthabenvereinbarung (§ 7b des Sozialgesetzbuchs - SGB - IV) noch die Wertgutschrift auf einem Arbeitszeitkonto zum Zufluss von Arbeitslohn (vgl. Finanzgericht - FG - Münster, Urteil vom 24. März 2011 8 K 3696/10 E, EFG 2011, 1712; Schmidt/Heinicke, EStG, 30. Aufl., § 3 zu "Arbeitszeit-Wertguthaben"). Nach den Regelungen der Ergänzungsvereinbarung gilt hier nichts anderes. § 1 der Ergänzungsvereinbarung sieht ausdrücklich vor, dass die Beträge, auf deren Auszahlung A. B. verzichten durfte, ihm nicht ausgezahlt, sondern in ein für ihn eingerichtetes Zeitwertkonto eingestellt werden sollten. Nach § 4 Abs. 8 der Ergänzungsvereinbarung war die "Barauszahlung des durch das Zeitwertguthaben repräsentierten Arbeitslohnanspruchs" an den Arbeitnehmer auf Ausnahmefälle beschränkt. Hierbei handelt es sich nach § 4 Abs. 8 Satz 2 der Ergänzungsvereinbarung um Fälle des Ausscheidens des Arbeitnehmers aus dem Unternehmen der Klägerin, wenn insbesondere eine Übertragung von unverbrauchten Zeitwertguthaben aus dem Beschäftigungsverhältnis auf ein Folgebeschäftigungsverhältnis nach § 5 der Ergänzungsvereinbarung nicht möglich ist. Diese Ausnahmefälle sind nicht Gegenstand der von der Klägerin unterbreiteten Auskunftsfrage. 18

Nach § 3 Abs. 2 der Ergänzungsvereinbarung in der Fassung des Nachtrags hatte die Klägerin zwar zur Absicherung der sich aus dem Zeitwertkonto ergebenden Ansprüche des A. B. und zur Finanzierung des Anspruchs auf bezahlte Freistellung bei der Z-Bank ein Vermögensverwaltungsdepot einzurichten. Alle Rechte aus diesem Depot stehen indessen nach § 7 Abs. 7 Satz 1 des Nachtrags ausschließlich der Klägerin zu. A. B. konnte und kann als Arbeitnehmer daher nicht über dieses Depot verfügen. Demgemäß hat die Z-Bank nach der Verpfändungsvereinbarung ausschließlich die Verfügungen der Klägerin auszuführen, womit sich A. B. einverstanden erklärt hat (Bl. 27 f. der Gerichtsakte). Die Wahl dieses Insolvenzsicherungsmittels nach § 7e Abs. 2 SGB IV hat keinen Einfluss auf die steuerrechtliche Beurteilung (vgl. FG Münster, Urteil in EFG 2011, 1712). 19

Im Streitfall kann ein Zufluss von Arbeitslohn auch nicht unter dem Gesichtspunkt eines sog. Lohnverzichts mit Verwendungsauflage angenommen werden. Entscheidend für die Annahme von Arbeitslohn ist, dass ein Vorteil als Frucht der Arbeitsleistung gewährt wird. In den Genuss dieser Frucht kommt der Steuerpflichtige nicht nur dadurch, dass der Arbeitgeber den Lohn auszahlt oder überweist, sondern auch dadurch, dass der Arbeitgeber eine mit dem Arbeitnehmer getroffene Lohnverwendungsabrede erfüllt. Keinen Lohn erhält der Arbeitnehmer hingegen dann, wenn der Arbeitnehmer auf Lohn verzichtet und keine Bedingungen an die Verwendung der freigewordenen Mittel knüpft (BFH, Urteil vom 23. September 1998 XI R 18/98, BFHE 187, 224, BStBl II 1999, 98). 20

Wie die Klägerin zu Recht geltend macht, hat A. B. ihr gegenüber nicht auf seinen Lohnanspruch verzichtet. Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 der Ergänzungsvereinbarung ist er lediglich berechtigt, auf die Auszahlung seines Gehalts oder von weiteren ihm zustehenden Beträgen zugunsten der Gutschrift auf einem für ihn eingerichteten Zeitwertkonto zu verzichten. Unbeschadet dessen haben die Klägerin und A. B. keine Lohnverwendungsabrede getroffen. Die durch das "Zeitwertguthaben repräsentierten" Arbeitslohnansprüche sind nicht in bestimmter Weise zu verwenden, wie schon die Regelungen über eine ausnahmsweise zulässige Auszahlung des Guthabens in § 4 Abs. 8 der Ergänzungsvereinbarung verdeutlichen. Eine solche Auszahlung in Ausnahmefällen setzt voraus, dass der Arbeitslohn noch nicht anderweitig verwendet worden ist. In § 7 Abs. 2 des Nachtrags ist zwar vorgesehen, dass die Klägerin den Depotbestand "in Abstimmung mit dem Arbeitnehmer" investieren wird. Bei Lichte betrachtet hat der Arbeitnehmer hierbei jedoch kein Weisungsrecht. Vielmehr hat die Klägerin den Depotbestand "analog zu den einschränkenden Anlagevorschriften der §§ 80 ff. SGB IV in festverzinsliche Wertpapiere/Rentenpapiere wie z.B. Anleihen/Anleihen von Unternehmen" zu investieren (§ 7 Abs. 2 Satz 1 des Nachtrags). Nach § 80 Abs. 1 SGB IV hat die Klägerin daher die Mittel so anzulegen, dass ein Verlust ausgeschlossen erscheint, ein angemessener Ertrag erzielt wird und eine ausreichende Liquidität gewährleistet ist. Ein Weisungsrecht hinsichtlich der Art der Anlage hat der Arbeitnehmer hierbei nicht. Vielmehr hat die Z-Bank nach der Verpfändungsvereinbarung ausschließlich die Verfügungen der Klägerin auszuführen, womit sich A. B. einverstanden erklärt hat (Bl. 27 f. der Gerichtsakte). 21

Aus der Stellung des A. B. als Geschäftsführer der Klägerin folgt nichts anderes. Der Geschäftsführer einer GmbH ist steuerrechtlich grundsätzlich Arbeitnehmer, weil er als Organ in die Gesellschaft eingegliedert ist und den Weisungen zu folgen hat, die sich aus seinem Anstellungsvertrag und aus den Gesellschafterbeschlüssen ergeben (BFH, Urteil vom 19. Februar 2004 VI R 122/00, BFHE 205, 216, BStBl II 2004, 620). So ist auch A. B. nach § 2 Abs. 1 und 4 seines Dienstvertrags in der Fassung vom 28. Februar 2007 an die Weisungen der Gesellschaftserversammlung und an die Geschäftsordnung für die Geschäftsführung gebunden. Ferner hat er vergleichbar einem Arbeitnehmer einen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall (§ 7 des Dienstvertrags) sowie Anspruch auf Jahresurlaub (§ 9 des Dienstvertrags). A. B. ist daher Arbeitnehmer i.S. des § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG. Soweit das beklagte Finanzamt meint, Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten seien mit dem Aufgabenbild des Geschäftsführers einer GmbH nicht zu vereinbaren, hat diese Wertung keinen steuerrechtlichen Bezug. Unbeschadet dessen muss es den Parteien der Ergänzungsvereinbarung im Rahmen ihrer Privatautonomie überlassen bleiben, wie ein Zeitwertguthaben in Übereinstimmung mit § 4 der Vereinbarung verwendet wird. 22

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. den §§ 708 Nr. 10, 711 der 23

Zivilprozessordnung. Der Senat hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE