Volltext-Urteile
Gericht: Bundesfinanzhof
Aktenzeichen: VI R 17/16
Datum: 22.02.2018
Ausgabe: 11/2019

BFH, Urteil vom 22.02.2018, Az. VI R 17/16

Bundesfinanzhof, Urteil vom 22.2.2018, VI R 17/16

Zufluss von Arbeitslohn bei Wertguthabenkonten - Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den Einkommensteuerbescheid
Leitsätze

1. Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestands sind kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn.
2. Dies gilt auch für Gutschriften auf dem Wertguthabenkonto eines Fremd-Geschäftsführers einer GmbH (entgegen BMF-Schreiben vom 17. Juni 2009, BStBl I 2009, 1286, A.IV.2.b.).
Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26. April 2016 1 K 1191/12 aufgehoben.
Der Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 9. März 2017 wird dahin geändert, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um 85.000 EUR herabgesetzt werden.
Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.
Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.
Tatbestand

I.
1
Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war Geschäftsführer der ... GmbH (GmbH) und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Am Stammkapital der GmbH war er nicht beteiligt.
2
Die Gesellschafterversammlung der GmbH beschloss im Januar 2007, den Dienstvertrag des Klägers um eine Vereinbarung zur Ansammlung von Wertguthaben zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestands (Wertguthabenvereinbarung) zu erweitern. Die Gesellschafterversammlung fasste außerdem den Beschluss, dass der Kläger seine Pflichten als Geschäftsführer niedergelegt haben und sein Ausscheiden als Geschäftsführer auch im Handelsregister eingetragen sein müsse, bevor er gemäß der Wertguthabenvereinbarung eine bezahlte Freistellung von der Verpflichtung zur Erbringung seiner Arbeitsleistung in Anspruch nehmen könne.
3
Auf der Grundlage der vorgenannten Gesellschafterbeschlüsse schloss die GmbH mit dem Kläger im Juli 2007 die Wertguthabenvereinbarung ab. Der Kläger verzichtete darin auf die Auszahlung laufender Bezüge in Höhe von monatlich 6.000 EUR brutto zum Zwecke der Auszahlung in einer späteren Freistellungsphase. Zur Finanzierung der Entgelte für die spätere Freistellung schloss die GmbH als Versicherungsnehmerin eine Rückdeckungsversicherung ab, in die sie erstmals im August 2007 die Entgelte einzahlte, auf deren Auszahlung der Kläger mit der Wertguthabenvereinbarung zum Zwecke der Zahlung in der Freistellungsphase verzichtet hatte. Die Leistungspflicht der GmbH in der Freistellungsphase war zivilrechtlich auf die Höhe der Versicherungsleistung beschränkt. Die GmbH räumte dem Kläger zum Zwecke der Insolvenzsicherung seiner Forderungen aus der Wertguthabenvereinbarung ein Pfandrecht an sämtlichen Rechten und Ansprüchen aus dem Rückdeckungsversicherungsvertrag ein.
4
Die GmbH unterwarf die Zuführungen zu dem Wertguthaben des Klägers nicht dem Lohnsteuerabzug.
5
Im Rahmen einer bei der GmbH durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, Zeitwertkonten seien bei Geschäftsführern einer GmbH ab dem 1. Januar 2009 nicht mehr anzuerkennen. Die Wertgutschriften auf dem Zeitwertkonto führten deshalb zum Zufluss von Arbeitslohn beim Kläger.
6
Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Prüfers und erließ gegenüber dem Kläger für das Streitjahr (2010) einen entsprechenden Bescheid über die Festsetzung von nachzufordernder Lohnsteuer. Der Kläger legte gegen diesen Bescheid Einspruch ein. Nach einem Verböserungshinweis erhöhte das FA mit der Einspruchsentscheidung die nachgeforderte Lohnsteuer.
7
Während des anschließenden Klageverfahrens erließ das FA einen erstmaligen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, mit dem es die Einkommensteuer wegen hoher negativer gewerblicher Einkünfte des Klägers auf 0 EUR festsetzte. Die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigte das FA erklärungsgemäß. Der

Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Mit einem nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid erhöhte das FA die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit im Hinblick auf die zuvor nicht berücksichtigten Zuführungen zu dem Wertguthaben um 85.000 EUR. Die festgesetzte Einkommensteuer betrug weiterhin 0 EUR.
8
Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1238 veröffentlichten Gründen statt.
9
Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
10
Das FA hat während des Revisionsverfahrens aus hier nicht im Streit stehenden Gründen erneut einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid erlassen, mit dem es die Steuer wiederum auf 0 EUR festgesetzt hat.
11
Das FA beantragt,

das Urteil des FG vom 26. April 2016 1 K 1191/12 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
12
Der Kläger beantragt,

das Urteil des FG vom 26. April 2016 1 K 1191/12 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid vom 9. März 2017 dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um 85.000 EUR herabgesetzt werden.
Entscheidungsgründe

II.
13
1. Die Revision des FA ist zulässig. Revisionskläger ist nicht das in der Revisionsschrift als Revisionskläger bezeichnete Land Nordrhein-Westfalen, sondern das FA selbst.
14
Gemäß § 122 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist --abgesehen von den hier nicht vorliegenden Fällen eines gesetzlichen Beteiligtenwechsels-- Beteiligter am Revisionsverfahren, wer am Verfahren über die Klage beteiligt war (§ 57 FGO). Zur Einlegung einer Revision sind folglich nur die in der Vorinstanz Beteiligten berechtigt (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. Dezember 2012 IV B 141/11, BFH/NV 2013, 574). Wer Beteiligter am Verfahren ist, ergibt sich grundsätzlich aus dem Rubrum des angefochtenen Urteils (BFH-Beschluss vom 20. November 2003 VII B 124/03, BFH/NV 2004, 362). Hiernach war das FA an dem erstinstanzlichen Klageverfahren als beklagte Behörde (§ 63 Abs. 1 Nr. 1 FGO) beteiligt. Nur das FA, nicht aber das Land Nordrhein-Westfalen, war daher zur Einlegung der Revision befugt.
15
Die Revisionsschrift kann indessen dahin ausgelegt werden, dass Revisionskläger nicht das Land Nordrhein-Westfalen, sondern das FA ist. Die Bezeichnung des Beteiligten in der Revisionsschrift muss für die Beteiligtenstellung nicht in jedem Fall ausschlaggebend sein. Maßgeblich ist, welcher Sinn der in der Revisionsschrift gewählten Beteiligtenbezeichnung bei objektiver Würdigung des Erklärungsinhalts beizulegen ist (s. BFH-Urteil vom 14. November 1986 III R 12/81, BFHE 148, 212, BStBl II 1987, 178). Auch bei scheinbar eindeutiger Bezeichnung hängt die Auslegung der Beteiligtenbestimmung von allen den Empfängern der Revisionsschrift bekannten oder vernünftigerweise erkennbaren Umständen tatsächlicher und rechtlicher Art ab (BFH-Beschluss vom 22. Mai 1995 VIII B 146/94, BFH/NV 1995, 1077, m.w.N.).
16
Diese Umstände lassen im vorliegenden Fall nur den Schluss zu, dass sich das FA als beklagte Behörde des finanzgerichtlichen Verfahrens auch an dem Revisionsverfahren als Revisionskläger beteiligen wollte. Es ist im Sinne einer rechtsschutzgewährenden Auslegung der Revisionsschrift nicht anzunehmen, dass das FA für das Land Nordrhein-Westfalen eine unzulässige Revision einlegen wollte. Bei unrichtiger äußerer Bezeichnung ist jedoch grundsätzlich derjenige als Beteiligter anzusprechen, der erkennbar durch die Beteiligtenbezeichnung betroffen werden soll. Dies ist im Streitfall das FA.
17
2. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 FGO). Das FG hat über den Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 26. April 2016 entschieden. An dessen Stelle ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 9. März 2017 getreten, der nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos geworden und aufzuheben (s. BFH-Urteile vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837, und vom 15. März 2017 II R 10/15, BFH/NV 2017, 1153). Da sich durch die Bescheidänderung hinsichtlich des streitigen Punkts keine Änderungen ergeben und der Kläger auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt hat, bedarf es allein insoweit keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats in der Sache (s.

Senatsurteil vom 15. März 2007 VI R 29/05, BFH/NV 2007, 1076).
18
3. Der Senat kann auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG in der Sache selbst entscheiden. Die Klage gegen den Einkommensteuerbescheid vom 9. März 2017 ist zulässig und begründet. Der Bescheid ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§§ 100 Abs. 1 Satz 1, 121 FGO).
19
a) Die Klage ist zulässig. Insbesondere ist der Kläger trotz der Festsetzung der Einkommensteuer auf 0 EUR klagebefugt (§ 40 Abs. 2 FGO).
20
aa) Gemäß § 10d Abs. 4 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, und des Veranlagungszeitraums, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zu Grunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO gelten entsprechend. Die Besteuerungsgrundlagen dürfen bei der Feststellung des gesonderten Verlustvortrags nur insoweit abweichend von der Einkommensteuerfestsetzung berücksichtigt werden, als die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt (§ 10d Abs. 4 Satz 5 EStG).
21
Für die der tariflichen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte wird mit der Regelung des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den Einkommensteuerbescheid erreicht, obwohl der Einkommensteuerbescheid kein Grundlagenbescheid ist (BFH-Urteile vom 13. Januar 2015 IX R 22/14, BFHE 248, 530, BStBl II 2015, 829; vom 12. Juli 2016 IX R 31/15, BFHE 255, 1, und vom 7. Dezember 2016 I R 76/14, BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704, zum Körperschaftsteuerbescheid). Daraus folgt, dass im Feststellungsverfahren des verbleibenden Verlustvortrags die Einkünfte nicht eigenständig zu ermitteln bzw. zu überprüfen sind (BFH-Urteile in BFHE 248, 530, BStBl II 2015, 829; in BFHE 255, 1, und vom 9. Mai 2017 VIII R 40/15, BFHE 258, 335, BStBl II 2017, 1049). Die aus § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG folgende Bindungswirkung setzt allerdings voraus, dass eine Einkommensteuerveranlagung (ggf. mit einer festzusetzenden Steuer von 0 EUR) durchgeführt worden ist (BFH-Urteile in BFHE 248, 530, BStBl II 2015, 829, und in BFHE 255, 1).
22
Dementsprechend muss der Steuerpflichtige seine Einwendungen gegen aus seiner Sicht unzutreffende Besteuerungsgrundlagen im Rahmen eines Einspruchs bzw. eines anschließenden Klage- und Revisionsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid geltend machen. Wegen der inhaltlichen Bindungswirkung in Bezug auf die Verlustfeststellung ist er durch einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid auch dann beschwert, wenn es sich um einen sog. Nullbescheid handelt (BFH-Urteil in BFHE 258, 335, BStBl II 2017, 1049).
23
bb) Nach diesen Maßstäben ist der Kläger durch den angefochtenen Einkommensteuerbescheid beschwert. Denn er macht geltend, dass die Besteuerungsgrundlagen in diesem Bescheid zu seinem Nachteil unzutreffend angesetzt worden seien. Er begehrt mit seiner Klage die Berücksichtigung geringerer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Hierdurch ergibt sich --bei Erfolg der Klage-- im Streitjahr ein Verlust, der im Rahmen der Verlustfeststellung bzw. des Verlustrücktrags zu berücksichtigen wäre.
24
b) Die Klage ist auch begründet. Die Zuführungen zu dem Zeitwertkonto nach der Wertguthabenvereinbarung stellen keinen gegenwärtig zufließenden Arbeitslohn des Klägers dar.
25
aa) Hinsichtlich des Zeitpunkts der Vereinnahmung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gelten gemäß § 11 Abs. 1 Satz 4 EStG die Vorschriften des § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG. Laufender Arbeitslohn gilt hiernach in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt.
26
Auch § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG setzt den tatsächlichen Zufluss i.S. von § 11 Abs. 1 EStG voraus (Senatsurteil vom 29. Mai 2008 VI R 57/05, BFHE 221, 177, BStBl II 2009, 147; Schmidt/ Krüger, EStG, 36. Aufl., § 38a Rz 2; Tillmann in Herrmann/ Heuer/Raupach --HHR--, EStG, § 38a Rz 16). Nur zugeflossener Arbeitslohn unterliegt der Einkommensteuer und dem Lohnsteuerabzug. § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG macht davon keine Ausnahme. Er dient nur der Vereinfachung des Lohnsteuerabzugsverfahrens, indem laufender Arbeitslohn zeitlich zugeordnet wird (Senatsurteil in BFHE 221, 177, BStBl II 2009, 147).
27
bb) Arbeitslohn ist mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zugeflossen (Senatsurteil vom 23. August 2017 VI R 4/16, BFHE 259, 304, BStBl II 2018, 208). Zuflusszeitpunkt ist der Tag der Erfüllung des Anspruchs des Arbeitnehmers (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 20. November 2008 VI R 25/05, BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382, und in BFHE 259, 304, BStBl II 2018, 208; Senatsbeschluss vom 23. Juli 1999 VI B 116/99, BFHE 189, 403, BStBl II 1999, 684), also der Zeitpunkt, in dem der Arbeitgeber die geschuldete Leistung tatsächlich erbringt (Senatsurteil vom 25. November 1993 VI R 45/93, BFHE 173, 65, BStBl II 1994, 254).
28
(1) Geldbeträge fließen dem Steuerpflichtigen in der Regel dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden (BFH-Urteil vom 27. September 2016 VIII R 66/13, BFHE 256, 214, BStBl II 2017, 626).

29
(2) Demgegenüber führt nach ständiger Rechtsprechung das Innehaben von Ansprüchen oder Rechten den Zufluss von Einnahmen regelmäßig noch nicht herbei und begründet damit auch noch keinen gegenwärtigen Zufluss von Arbeitslohn (z.B. Senatsurteile vom 27. Mai 1993 VI R 19/92, BFHE 172, 46, BStBl II 1994, 246, und vom 18. August 2016 VI R 18/13, BFHE 255, 58, BStBl II 2017, 730). Folglich fließt mit der Zusage des Arbeitgebers, dem Arbeitnehmer künftig Leistungen zu erbringen, Arbeitslohn erst in dem Zeitpunkt zu, in dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das wirtschaftliche Eigentum verschafft (Senatsurteile vom 3. Juli 1964 VI 262/63 U, BFHE 81, 225, BStBl III 1965, 83; vom 26. Juli 1985 VI R 200/81, BFH/NV 1986, 306; vom 10. November 1989 VI R 155/85, BFH/NV 1990, 290, und in BFHE 255, 58, BStBl II 2017, 730).
30
(3) Allerdings kann auch eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten den Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck gebracht wird, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung steht (ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 9. April 1968 IV 267/64, BFHE 92, 221, BStBl II 1968, 525). Der Gläubiger muss allerdings in der Lage sein, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun des im Übrigen leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners herbeizuführen (z.B. BFH-Urteile vom 14. Februar 1984 VIII R 221/80, BFHE 140, 542, BStBl II 1984, 480; vom 22. Juli 1997 VIII R 57/95, BFHE 184, 21, BStBl II 1997, 755, und in BFHE 256, 214, BStBl II 2017, 626). Danach kann ein Zufluss durch Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten grundsätzlich nur in Betracht kommen, wenn und soweit eine Zahlungsverpflichtung besteht (s. BFH-Urteile in BFHE 140, 542, BStBl II 1984, 480, und vom 30. November 2010 VIII R 40/08, BFH/NV 2011, 592).
31
(4) Der Zufluss kann ferner durch eine gesonderte Vereinbarung zwischen Schuldner und Gläubiger, nach der der Betrag fortan aus einem anderen Rechtsgrund geschuldet sein soll, bewirkt werden. In einer solchen Schuldumwandlung (Novation) kann eine Verfügung des Gläubigers über seine bisherige Forderung liegen, die einkommensteuerrechtlich so zu werten ist, als ob der Schuldner die Altschuld durch Zahlung beglichen und der Gläubiger den vereinnahmten Betrag in Erfüllung des neu geschaffenen Verpflichtungsgrunds dem Schuldner sofort wieder zur Verfügung gestellt hätte. Die Novation stellt sich dann als eine bloße Verkürzung des Leistungswegs dar (BFH-Urteile vom 28. Oktober 2008 VIII R 36/04, BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190, und in BFH/NV 2011, 592) und setzt mithin eine Zahlungspflicht des Schuldners voraus. Fehlt eine solche Zahlungspflicht, ist die Annahme einer Schuldumschaffung nicht veranlasst (BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 592, und in BFHE 256, 214, BStBl II 2017, 626). Die Novation muss sich zudem als Folge der Ausübung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Gläubigers über den Gegenstand der Altforderung darstellen, also auf seinem freien Entschluss beruhen (BFH-Urteile vom 17. Juli 1984 VIII R 69/84, BFHE 142, 215, BStBl II 1986, 48, und in BFHE 184, 21, BStBl II 1997, 755). Ein nicht geltend gemachter (bestehender) Anspruch kann deshalb mangels Ausübung für sich genommen noch nicht zu einem Zufluss führen (BFH-Urteil vom 20. Oktober 2015 VIII R 40/13, BFHE 252, 260, BStBl II 2016, 342).
32
Eine zum Zufluss führende Leistung kann insbesondere auch dann vorliegen, wenn der geschuldete Barlohn nicht an den Arbeitnehmer ausbezahlt, sondern auf seine Weisung anderweitig verwendet wird. Eine solche Lohnverwendung erweist sich nur als Abkürzung des Zahlungswegs, die den Charakter als Barlohn unberührt lässt. Dies gilt gleichermaßen für die Fälle, in denen sich Arbeitnehmer ihre Verbindlichkeiten gegenüber Dritten etwa aus Kauf, Miete oder Darlehen erfüllen lassen, wie auch für die Fälle, in denen Arbeitgeber und Arbeitnehmer Rechtsgeschäfte wie zwischen fremden Dritten abschließen und die Arbeitnehmer zu deren Erfüllung Barlohn verwenden (Senatsurteil vom 6. März 2008 VI R 6/05, BFHE 220, 478, BStBl II 2008, 530). Eine entsprechende Vereinbarung wirkt als Vorausverfügung auf die Zeitpunkte der späteren Lohnverwendung fort (s. BFH-Urteile in BFHE 92, 221, BStBl II 1968, 525; vom 24. März 1993 X R 55/91, BFHE 171, 191, BStBl II 1993, 499, und in BFH/NV 2011, 592). Eine Vorausverfügung über (zukünftige) Einkünfte stellt lediglich eine --an der Zurechnung der Einkünfte nichts ändernde-- Einkunftsverwendung dar (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1981 IV R 77/76, BFHE 135, 175, BStBl II 1982, 340).
33
(5) Der Zufluss von Arbeitslohn ist ferner zu bejahen, wenn der Arbeitgeber mit seinen Leistungen dem Arbeitnehmer einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch gegen einen Dritten verschafft (Senatsurteil vom 16. April 1999 VI R 66/97, BFHE 188, 338, BStBl II 2000, 408). Auch in diesem Fall wird der Zufluss aber nicht durch das Versprechen des Arbeitgebers, z.B. Versicherungsschutz zu gewähren, herbeigeführt, sondern erst durch die Erfüllung dieses Versprechens, insbesondere durch die Leistung der Versicherungsbeiträge in der Weise, dass ein eigener unentziehbarer Anspruch des Arbeitnehmers auf die Versicherungsleistung entsteht (Senatsurteil in BFHE 255, 58, BStBl II 2017, 730).
34
cc) Nach diesen Maßstäben handelte es sich bei den Zuführungen der GmbH zu dem Wertguthabenkonto nicht um gegenwärtig zufließenden Arbeitslohn des Klägers.
35
Der Kläger hat von der GmbH in Höhe der Gutschriften auf dem Wertguthabenkonto keine Auszahlungen erhalten.
36
Die Zuführungen zu dem Wertguthabenkonto sind dem Kläger auch nicht durch eine Gutschrift in den Büchern der GmbH zugeflossen. Denn der Kläger konnte nach der mit der GmbH abgeschlossenen Wertguthabenvereinbarung über die Gutschriften im Streitjahr nicht verfügen. Nach Ziff. 6 der Wertguthabenvereinbarung dienten die Wertguthaben ausschließlich der Freistellung unmittelbar vor dem Beschäftigungsende oder im Rahmen einer Altersteilzeitregelung, wobei der Kläger nach dem Gesellschafterbeschluss seine Pflichten als Geschäftsführer niedergelegt haben und sein Ausscheiden als Geschäftsführer auch im Handelsregister eingetragen sein musste,

bevor er gemäß der Wertguthabenvereinbarung eine bezahlte Freistellung von der Verpflichtung zur Erbringung seiner Arbeitsleistung in Anspruch nehmen konnte. Ein Zufluss durch Gutschrift in den Büchern "des Verpflichteten" kommt --wie oben bereits dargelegt-- aber grundsätzlich nur in Betracht, wenn und soweit eine Zahlungsverpflichtung besteht. Eine solche Zahlungsverpflichtung der GmbH bestand gegenüber dem Kläger im Streitjahr hinsichtlich der Zuführungen zu dem Zeitwertkonto jedoch nicht. Der Kläger hatte im Streitjahr weder ein Recht, eine Auszahlung der Gutschriften auf dem Wertguthabenkonto zu verlangen, noch konnte er über die Gutschriften in anderer Weise verfügen.

37

Die Zuführungen zu dem Wertguthaben sind dem Kläger auch nicht durch Novation im Zeitpunkt der Gutschriften zugeflossen. Zwar wurde die nach dem Arbeitsvertrag bestehende Verpflichtung der GmbH zur Lohnzahlung an den Kläger mit der Wertguthabenvereinbarung (teilweise) durch eine andere, neue Verpflichtung ersetzt. Die GmbH war im Zeitpunkt der Gutschriften auf dem Zeitwertkonto indessen zu keinen Zahlungen an den Kläger aus dem Wertguthaben verpflichtet, weshalb auch ein Zufluss durch Schuldumschaffung ausgeschlossen war.

38

Eine zum Lohnzufluss führende Lohnverwendungsabrede ist im Streitfall ebenfalls nicht gegeben. Die GmbH erfüllte mit der Wertguthabenvereinbarung weder Verbindlichkeiten des Klägers gegenüber Dritten noch handelte es sich bei der Wertguthabenvereinbarung um ein Rechtsgeschäft, bei dem sich die GmbH als Arbeitgeberin und der Kläger als Arbeitnehmer wie fremde Dritten gegenüberstanden und zu dessen Erfüllung der Kläger seinen Barlohn verwendete.

39

Die Wertguthabenvereinbarung stellte auch keine Vorausverfügung des Klägers über seinen Arbeitslohn dar, die den Zufluss im Zeitpunkt der Gutschriften bewirkt hätte. Vielmehr verzichtete der Kläger mit der Wertguthabenvereinbarung lediglich auf die Auszahlung eines Teils seines Barlohns zugunsten einer Zahlung in der Freistellungsphase. Mit der Wertguthabenvereinbarung hat der Kläger folglich nicht über seinen Arbeitslohnanspruch im Sinne einer Einkommensverwendung im Voraus verfügt. Dies entspricht auch dem Wortlaut der Wertguthabenvereinbarung und der Interessenlage der Vertragsparteien. Diese sahen den Arbeitslohnanspruch des Klägers durch die Zuführungen zu dem Wertguthaben nämlich ausdrücklich nicht als erfüllt an. Der Kläger verzichtete nach der Wertguthabenvereinbarung vielmehr auf die Auszahlung eines Teils seines Barlohns "zum Zwecke der Auszahlung in einer späteren Freistellungsphase". Es sollte somit nur die Fälligkeit des (fortbestehenden) Arbeitslohnanspruchs herausgeschoben werden. Gleiches ergibt sich aus der Verpfändungsvereinbarung. Dort gingen die GmbH und der Kläger übereinstimmend davon aus, dass der Kläger durch die Erbringung seiner (vollen) Arbeitsleistung bei Auszahlung des verringerten Arbeitslohns "in erheblichem Umfang vorleistet" bzw. insoweit "Vorleistungen [zu] erbringen" hat. Die Annahme einer Vorausverfügung des Klägers, bei der dessen Arbeitslohnanspruch durch die Zuführungen zu dem Wertguthabenkonto bereits als erfüllt anzusehen wäre, ist damit unvereinbar.

40

Durch die Zuführungen zu dem Wertguthaben hat die GmbH dem Kläger auch keinen eigenen unentziehbaren Anspruch gegen einen Dritten verschafft. Dies gilt insbesondere in Bezug auf die Rückdeckungsversicherung. Versicherungsnehmer war insoweit nicht der Kläger, sondern die GmbH. Die Bestellung des Pfandrechts zugunsten des Klägers an der Rückdeckungsversicherung diente der Sicherung der Ansprüche des Klägers gegen die GmbH im Insolvenzfall (§ 7e Abs. 1, Abs. 2 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch --SGB IV--). Der Kläger durfte dieses Pfandrecht nach der Verpfändungsvereinbarung mit Hilfe des Verwalters zudem nicht eher verwerten, als die GmbH zahlungsunfähig oder über ihr Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wurde.

41

dd) Die Rechtsauffassung des Senats, wonach Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto noch keinen gegenwärtig zufließenden Arbeitslohn darstellen, entspricht auch der Rechtsprechung der FG (z.B. Hessisches FG, Urteil vom 19. Januar 2012 1 K 250/11, EFG 2012, 1243; Niedersächsisches FG, Urteil vom 16. Februar 2012 14 K 202/11, EFG 2012, 1397, aus anderen Gründen aufgehoben durch Senatsurteil vom 27. Februar 2014 VI R 19/12, BFH/NV 2014, 1370; FG Düsseldorf, Urteil vom 21. März 2012 4 K 2834/11 AO, EFG 2012, 1400, aus anderen Gründen aufgehoben durch Senatsurteil vom 27. Februar 2014 VI R 26/12, BFH/NV 2014, 1372; FG Münster, Urteil vom 13. März 2013 12 K 3812/10 E, EFG 2013, 1026, aus anderen Gründen aufgehoben durch Senatsurteil vom 27. Februar 2014 VI R 23/13, BFHE 244, 572, BStBl II 2014, 894; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22. Juni 2017 12 K 1044/15, EFG 2017, 1585, Revision anhängig unter Az.: VI R 39/17) und der herrschenden Meinung im Schrifttum (Schmidt/Krüger, a.a.O., § 19 Rz 100 "Arbeitszeitkonten"; Blümich/Geserich, § 19 EStG Rz 280 "Zeitwertkonten"; HHR/Kister, § 11 EStG Rz 100 "Zeitwertkonten"; Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 Rz B 301; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 11 Anh 1 "Arbeitszeitkonto"; Claßen in Lademann, EStG, § 19 EStG Rz 149/37; Seiler in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 11 Rz 47 "Arbeitszeitkonten"; Wellisch/Näth, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2003, 309; Wellisch/Quast, Der Betrieb --DB-- 2006, 1024; Plenker, DB 2009, 1430; Portner, DStR 2009, 1838; Niermann, DB 2009, 138, 139; Sterzinger, Betriebs-Berater --BB-- 2012, 2728; Harder-Buschner, Neue Wirtschaftsbriefe --NWB-- 2009, 2132; Hilbert/Paul, NWB 2012, 3391; Graefe, DStR 2017, 2199). Sie wird im Grundsatz auch von der Finanzverwaltung geteilt (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 17. Juni 2009, BStBl I 2009, 1286; Oberfinanzdirektion Frankfurt/M., Rundverfügung vom 9. März 2016, DStR 2016, 1869).

42

ee) Für Gutschriften auf dem Wertguthabenkonto eines Fremd-Geschäftsführers einer GmbH, über die im Streitfall zu entscheiden ist, gilt nichts anderes (im Ergebnis ebenso FG Düsseldorf in EFG 2012, 1400, aus anderen Gründen aufgehoben durch Senatsurteil in BFH/NV 2014, 1372; FG Baden-Württemberg in EFG 2017, 1585; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 19 Rz 100 "Arbeitszeitkonten"; Blümich/Geserich, § 19 EStG Rz 280 "Zeitwertkonten"; Breinersdorfer, in:

Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 Rz A 194; Pust in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 11 Rz 25; Graefe, DStR 2017, 2199; Wellisch/Quiring, BB 2012, 2029; Hilbert/Paul, NWB 2012, 3391; Portner, DStR 2009, 1838; Wellisch/Quast, DB 2006, 1024; a.A. BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 1286; Sterzinger, BB 2012, 2728; Harder-Buschner, NWB 2009, 2132). Denn die oben dargelegten Gründe, die gegen den Zufluss von Arbeitslohn durch eine Wertgutschrift auf einem Zeitwertkonto sprechen, gelten bei einem angestellten Fremd-Geschäftsführer gleichermaßen. Die Organstellung als Geschäftsführer ist für das Vorliegen der Voraussetzungen, unter denen Arbeitslohn zufließt, ohne Bedeutung. Es gibt keinen Anlass und insbesondere auch keine Rechtsgrundlage, für den Zufluss von Arbeitslohn bei einem angestellten Fremd-Geschäftsführer andere Voraussetzungen zugrunde zu legen als bei sonstigen Arbeitnehmern.

43

Selbst wenn die Vereinbarung eines Wertguthabenkontos --wie die Finanzverwaltung meint-- mit dem Aufgabenbild des Organs einer Körperschaft nicht vereinbar sein sollte (ähnlich Sterzinger, BB 2012, 2728; Bericht der Bundesregierung über die Auswirkungen des Gesetzes zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für die Absicherung flexibler Arbeitszeitregelungen und zur Änderung anderer Gesetze, BTDrucks 17/8991, S. 23, 24; für den Gesellschafter-Geschäftsführer ebenso BFH-Urteil vom 11. November 2015 I R 26/15, BFHE 252, 359, BStBl II 2016, 489; a.A. Graefe, DStR 2017, 2199), was der Senat im Streitfall nicht entscheiden muss, könnte dies den Zufluss der Wertgutschriften auf dem Zeitwertkonto als Arbeitslohn nicht herbeiführen. Denn die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht richtet sich nach den tatsächlichen Verhältnissen. Erlangt der Steuerpflichtige --wie der Kläger im Streitfall-- keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen Vermögensvorteil, kann daher der Zufluss grundsätzlich auch nicht fingiert werden (Senatsurteil vom 15. Mai 2013 VI R 24/12, BFHE 241, 287, BStBl II 2014, 495, m.w.N.).

44

Eine Ausnahme macht die Rechtsprechung hiervon lediglich bei beherrschenden Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft. Bei diesen wird angenommen, dass sie über eine von der Gesellschaft geschuldete Vergütung bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit verfügen können und ihnen damit entsprechende Einnahmen zugeflossen sind (z.B. BFH-Urteile in BFHE 140, 542, BStBl II 1984, 480, und vom 16. November 1993 VIII R 33/92, BFHE 174, 322, BStBl II 1994, 632). Im Streitfall war der Kläger indessen schon kein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH. Es kann daher auch dahinstehen, ob es sich bei den Zuführungen zu dem Wertguthaben auf dem Zeitwertkonto überhaupt um eine "fällige" Vergütung handelte, was selbst bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer Voraussetzung für die Zuflussfiktion ist.

45

Eine (ungerechtfertigte) Privilegierung von (Fremd-)Geschäftsführern durch "ein steuer- und ertragsoptimiertes Modell zur Anlage von bestimmten Vergütungsbestandteilen" ist durch die strikte Anwendung des Zuflussprinzips nicht zu besorgen (a.A. aber Harder-Buschner, NWB 2009, 2132). Vielmehr werden (Fremd-)Geschäftsführer hinsichtlich des Zuflusses von Arbeitslohn ebenso behandelt wie alle anderen Arbeitnehmer auch. Hier wie dort entspricht es dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes und der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, dass nur zugeflossener Arbeitslohn der Besteuerung unterliegt.

46

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.