

von fünf Jahren nach dem entgeltlichen Erwerb von GmbH-Anteilen führen Übernahmeverluste zu einem vollständigen Abzugsverbot. Gleichzeitig werden die Anschaffungskosten der erworbenen GmbH-Anteile vernichtet. Sollen diese berücksichtigt werden, kommt entweder die Umwandlung unter Ansatz der gemeinen Werte bei der umzuwandelnden GmbH oder die Liquidation in Betracht, die ebenfalls zur Auflösung der stillen Reserven im Vermögen der GmbH führt.

Eine besondere Steuerfalle stellt auch die Missbrauchsregelung in § 18 Abs. 3 UmwStG dar, wonach die Gewinne aus der Aufgabe oder Veräußerung des aus der Umwandlung hervorgegangenen Personenun-

ternehmens bzw. die Gewinne aus der Aufgabe oder Veräußerung von Anteilen an der umwandlungsbedingt entstandenen Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung der Gewerbesteuer unterliegen, die weder nach § 4 Abs. 5b EStG als Betriebsausgabe abgezogen, noch nach § 35 EStG pauschal auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann. Unbedingt zu berücksichtigen ist außerdem die gewerbsteuerliche Infektion nach § 18 Abs. 3 UmwStG, die während der Fünfjahresfrist sowohl nicht gewerbliche Sachgesamtheiten als auch bereits vorhandenes Betriebsvermögen beim übernehmenden Rechtsträger erfasst.

Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulation von digitalen Grundaufzeichnungen

Eine kritische Betrachtung des Gesetzentwurfes der Bundesregierung und Vergleich mit Regelungen in einzelnen EU-Ländern

Dipl.-Kfm. Larsen W. L ü n g e n , StB/WP/
Dipl.-Finanzwirt Klaus R e s i n g , Ass. iur., Mediator (univ.)

Der Bundesrechnungshof hat bereits im Jahre 2003 festgestellt, dass die Aufzeichnungen von Registrierkassen und Kassensystemen nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer (Kassen-) Buchführung entsprechen. Sie sind weder vollständig, richtig noch eingriffssicher.¹⁾

Wie hoch der Steuerschaden als Folge aus der nicht ordnungsgemäßen Kassenbuchführung ist, kann nicht ermittelt werden.²⁾ Die Tatsache aber, dass die Erlöse der Taxiunternehmer, deren Taxis mit entsprechend manipulationsunsicheren Taxametern ausgestattet worden sind, um 50 % bis 70 % gestiegen sind,³⁾ macht die mögliche Dimension der Steuerausfälle in den bargeldintensiven Branchen deutlich. So erhöhten sich nach den Feststellungen des Bayerischen Obersten Rechnungshofes bei bargeldintensiven Betrieben nach einer Außenprüfung die Betriebseinnahmen in 40 % der Fälle um etwa 50 000 €.⁴⁾

Inhalt	Seite
I. Ziele und Inhalt des Gesetzesentwurfes	781
II. Analyse des Gesetzentwurfes und der „Technischen Verordnung“	782
1. Unveränderbarkeit der (Kassen-)Buchführung nach bestehender Gesetzeslage	782
2. Begriff der elektronischen Aufzeichnungssysteme	783
3. Technologieoffene Lösung	783
III. Regelung in der Europäischen Union	783
IV. Fazit	785

Literatur: Goldshteyn/Thelen, Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung und Haftungsrisiken bei Verstößen gegen die GoBD, DB 2015, 1126; Lüngen/Resing, Ordnungsmäßige Kassenführung beim Betrieb von Warenautomaten, StBp 2015, 300.

I. Ziele und Inhalt des Gesetzesentwurfes

13 Jahre nach dem Hinweis des Bundesrechnungshofs hat die Bundesregierung nunmehr den Entwurf „eines Gesetzes zum Schutz von Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ in den Bundestag eingebracht.⁵⁾ Daneben liegt ein Referentenentwurf des BMF einer „Technischen Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“⁶⁾ vor.

Die Bundesregierung begründet den Entwurf des „Kassengesetzes“ insbesondere damit, dass elektronische Aufzeichnungssysteme genauso wie Aufzeichnungen

auf Papier unveränderbar sein müssen. Jede Änderung der Aufzeichnung muss für einen sachverständigen Dritten nachvollziehbar sein und dies sei im Rahmen einer Außenprüfung, wenn überhaupt, nur mit einem hohen Aufwand möglich. Hierbei geht es der Bundesregierung insbesondere um nicht dokumentierte Stornierungen sowie elektronisch vorgenommene Änderungen und den Einsatz von Manipulationssoftware. Nach der Ansicht der Bundesregierung bestehen hierfür derzeit keinerlei gesetzlichen Vorgaben.⁷⁾

- 1) Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2003 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, 197.
- 2) BT-Drucks. 18/4660.
- 3) Vgl. „Taxifahrer im Visier“ in Die Welt v. 3.9.2014.
- 4) Bayerischer Oberster Rechnungshof, Jahresbericht 2016, S. 141.
- 5) BT-Drucks. 40716 v. 12.8.2016.
- 6) URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/2016-03-18-referentenentwurf-techn-VO-kassen.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (31.8.2016)
- 7) BT-Drucks. 40716 v. 12.8.2016, 8.

Um dem abzuhelfen, soll der § 146a AO-E in die AO eingefügt werden. Gemäß § 146a Abs. 1 AO-E müssen die Stpfl., die aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Geschäftsvorfälle mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfassen, ein solches Aufzeichnungssystem verwenden, das „jeden aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall und anderen Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet“. Die Aufzeichnungen, die für Nachschauen und Außenprüfungen verfügbar zu halten sind, müssen durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung geschützt werden. Diese Sicherheitseinrichtung hat aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermodul und einer digitalen Schnittstelle zu bestehen. Gleichzeitig untersagt § 146a Abs. 1 Satz 5 AO-E den Handel mit Aufzeichnungssystemen, die diesen Anforderungen nicht entsprechen.

In einer ersten Stellungnahme zum Gesetzentwurf fordert der Bundesrat zusätzlich eine Belegausgabepflicht für alle Kassen(systeme) und eine zentrale Registrierung der Sicherheitskomponenten.⁸⁾

Die Einzelheiten und Anforderungen an das elektronische Aufzeichnungssystem werden gem. § 146a Abs. 3 AO-E im Rahmen einer Rechtsverordnung, dem vorliegenden Referentenentwurf der „Technischen Verordnung“, bestimmt. In § 1 der Technischen Verordnung-E werden die elektronischen Aufzeichnungssysteme als „elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen“ definiert. Elektronische Buchhaltungsprogramme werden nicht erfasst. Die Anforderungen an das elektronische Aufzeichnungssystem werden gem. § 5 der Technischen Verordnung-E durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) in Abstimmung mit dem BMF festgelegt. Das BSI ist auch gem. § 6 der Technischen Verordnung-E für die Zertifizierung zuständig.

Die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen soll zukünftig gem. § 146b AO-E durch eine Kassen-Nachschau möglich sein. Diese Vorschrift ist in wesentlichen Teilen der Umsatzsteuer-Nachschau gem. § 27b UStG nachgebildet. Anlassbezogen kann gem. § 146b Abs. 3 AO-E im Rahmen der Kassen-Nachschau ohne Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung übergegangen werden.⁹⁾

Wer ein elektronisches Aufzeichnungssystem eingesetzt, das nicht den vorgenannten Anforderungen genügt bzw. mit einem nicht den Anforderungen entsprechenden Aufzeichnungssystemen handelt, kann gem. § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bis 5 AO-E mit einer Geldbuße von bis zu 25 000 € belegt werden, und zwar unabhängig davon, ob ein Steuerschaden entstanden ist oder nicht.

Das Gesetz soll voraussichtlich ab dem 1.1.2020 zur Anwendung gelangen.

II. Analyse des Gesetzentwurfes und der „Technischen Verordnung“

Anders als vom BMF in der Gesetzesbegründung festgestellt, ist bereits nach bestehender Gesetzeslage – zumindest bei bargeldintensiven Betrieben (z.B. Einzelhandel, Tankstellen, Kioske, Parkhäuser und Warenautomaten) – für eine ordnungsgemäße elektronische Kassenführung, d.h. Registrierkassen und sonstigen Kassensystemen, ein Manipulationsschutz

erforderlich, der sicherstellt, dass die elektronischen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und v.a. unveränderbar sind.¹⁰⁾ Ohne einen solchen Manipulationsschutz kann die Unveränderbarkeit der elektronischen Kassenbuchführung nicht gewährleistet werden. Insofern wäre ein klarstellender Gesetzesentwurf ausreichend gewesen.

1. Unveränderbarkeit der (Kassen-)Buchführung nach bestehender Gesetzeslage

Die Ordnungsmäßigkeit der elektronischen Buchführung, insbesondere der Kassenführung, ist nach den gleichen Kriterien zu beurteilen, wie dies für die herkömmliche „manuelle“ Buch- und Kassenführung gilt.¹¹⁾ Dies bedeutet im Einzelnen, dass auch für die elektronische Kassenführung der Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit sowie die Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung gelten.¹²⁾ Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle machen kann (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Für die Kassenbuchführung gilt dabei, wie für die Buchführung im Allgemeinen, dass Buchungen und Aufzeichnungen nicht in der Weise verändert werden dürfen, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist und es Veränderungen vorgenommen werden, bei denen nicht dokumentiert ist, wann und wer diese vorgenommen hat (§ 146 Abs. 4, § 239 Abs. 3 HGB).

Die damit normierte Unveränderlichkeit von Buchungen und Aufzeichnungen konkretisiert den Grundsatz der Klarheit der Buchführung. Die Unveränderlichkeit der Buchführung ist eine zentrale Vorbedingung dafür, dass ein sachverständiger Dritter überhaupt die Ordnungsmäßigkeit prüfen kann.¹³⁾

Bei konventionellen bzw. manuellen Buchführungen ist die Prüfung, ob die Unveränderlichkeit der Buch- bzw. Kassenführung gegeben ist, relativ einfach. Es ist schnell festzustellen, ob eine Eintragung statt mit Kugelschreiber oder Tinte mit Bleistift erfolgt ist, unausgefüllte Zwischenräume bestehen oder ob Durchstreichungen, Rasuren, Überkleben, Radierungen und Überschreibungen mit Tipp-Ex vorgenommen waren.¹⁴⁾

Die Vorschrift des § 146 Abs. 4 AO, die insoweit nur eine Klarstellung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung darstellt, entstammt einer Zeit, in der die elektronische Buchführung nach heutigem Verständnis keine Rolle spielte bzw. noch gar nicht existent war. Zweck des Gesetzes ist aber damals wie heute der Schutz vor Manipulation der Buchführung bzw. der Kassenführung.¹⁵⁾ Von diesem Zweck kann abgeleitet werden, dass die Grundsätze ordnungsmäßiger

8) BR-Drucksache 407/16, 3.

9) Vgl. hierzu Tormöhlen in Reiß/Kraeusel/Lange, § 27b UStG Rz. 26 ff. (April 2016).

10) Lüngen/Resing, StBP 2015, 300 [301].

11) BMF v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl I 2014, 1450, Tz. 22, Drüen in Tipke/Kruse, § 145 AO Tz. 26 (Januar 2016).

12) Vgl. BMF v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl I 2014, 1450, Tz. 26.

13) Vgl. Goldshteyn/Thelen, DB 2015, 1126.

14) Vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 146 AO Rz. 46 (Januar 2016).

15) Vgl. FG Düsseldorf v. 20.3.2008, 16 K 4689/06, EFG 2008, 1256.

Buch- und Kassenführung auch heute unter dem jeweiligen technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten hinsichtlich sämtlicher Grundsätze, unabhängig von den erforderlichen technischen Spezifikationen, umzusetzen sind. Die Anforderungen an die ordnungsmäßige Kassenführung ändern sich nicht dadurch, dass neue Techniken angewandt bzw. angewandt werden dürfen.¹⁶⁾ Insbesondere in bargeldintensiven Betrieben ist daher der für das Erfordernis der Unveränderbarkeit ein Manipulationsschutz erforderlich.

Lediglich ein konkreter (zertifizierter) Manipulationsschutz kann auf der Basis der heutigen Gesetzeslage nicht verlangt werden. Für die Auswahl und Anwendung muss nur gelten, dass die gleiche Zuverlässigkeit gewährleistet ist, wie bei herkömmlichen Techniken.¹⁷⁾

2. Begriff der elektronischen Aufzeichnungssysteme

Der Referentenentwurf der Technischen Verordnung definiert in § 1 elektronische Aufzeichnungssysteme als elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen. Aus der Begründung zu § 1 wird deutlich, dass mit Kassensystem sämtliche Datenerfassungsgeräte gemeint sind, die die Dokumentation zur Aufzeichnungen von Einzelumsätzen zu erfassen haben,¹⁸⁾ d.h. letztlich alle Geräte und Systeme, die es ermöglichen, dass der Kunde Ware gegen Geld bzw. Bezahlung erhält. Eine manuelle Bedienung der Kasse durch z.B. einen Mitarbeiter wird nicht verlangt. Damit sind neben den namentlich erwähnten Registrierkassen u.a. die Selbstbedienungskassen in Warenhäusern bzw. SB-Märkten sowie die entsprechenden Bezahl-einheiten bei Park- oder Warenautomaten als elektronisches Aufzeichnungssystem, bei denen es sich im Ergebnis auch nur um Selbstbedienungskassen handelt, eingeschlossen.¹⁹⁾

3. Technologieoffene Lösung

Es ist ein wenig überraschend, dass das teilweise von den Bundesländern mitentwickelte und favorisierte Insika-Konzept²⁰⁾ sich nicht nur nicht durchsetzen konnte, sondern diesem Konzept auch attestiert worden ist, es entspräche nicht den europäischen Sicherheitsanforderungen,²¹⁾ was aber nicht näher begründet wird.

Insofern ist es aus politischer Sicht verständlich, dass der Bundesrat in seiner Stellungnahme auch die Berücksichtigung des Insika-Konzepts vorsieht,²²⁾ was – nicht nur in diesem Punkt – den eigentlich stringenten Gesetzentwurf der Bundesregierung aufweicht und – zumindest für den technischen Laien – völlig unverständlich macht.²³⁾

Der vorgelegte Entwurf ist technologieoffen, wenn man davon absieht, dass die Module der Sicherheitseinrichtung (Sicherheitsmodul, Speichermedium und Schnittstelle) vorgegeben sind, v.a. aber herstellerunabhängig, was vor dem Hintergrund der rasanten Entwicklung der Digitalisierung sinnvoll erscheint.

III. Regelung in der Europäischen Union

Auf EU-Ebene bestehen keine Vorgaben, wie (Kassen-)Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichten zu erfüllen sind. Gemäß Art. 242 MwStSystR²⁴⁾ ist der

Stpfl. lediglich verpflichtet, Aufzeichnungen so zu führen, dass sie „die Anwendung der Mehrwertsteuer und ihre Kontrolle durch die Steuerverwaltung ermöglichen“. Den Mitgliedsstaaten bleibt es überlassen, Buchführungspflichten im Einzelnen auszugestalten und damit Steuerverkürzungen zu vermeiden.²⁵⁾

Die Regelungen in den einzelnen Mitgliedsstaaten gehen, sofern vorhanden, von komplexen Lösungen bis hin zu Lösungsansätzen, die keinerlei technische Vorgaben machen und dies dem Wettbewerb im Markt überlassen.

- *Belgien:*²⁶⁾ In Belgien ist die in 2009 beschlossene Fiskalkassenpflicht zum 1.1.2015 wirksam geworden. Sie betrifft nur die Gastronomie. Jede Registrierkasse ist an eine vorgegebene Schnittstelle, die sog. Blackbox anzuschließen, in die eine von den belgischen Finanzbehörden kostenlos ausgegebene Smartcard eingelegt wird, die die Verkaufsdaten signiert. Auf die in der Blackbox gespeicherten Transaktionsdaten können die Betriebsprüfer dann zugreifen. Neben der Smartcard und Blackbox muss die Software der Registrierkasse zertifiziert werden.
- *Frankreich:* In Frankreich ist mit Wirkung zum 1.1.2018 das Allgemeine Steuergesetzbuch (*Code Général des Impôts*) insoweit geändert worden, dass der Einsatz nichtzertifizierter Registrierkassen verboten ist.²⁷⁾
- *Niederlande:*²⁸⁾ In den Niederlanden existieren keine konkreten (technischen) Vorgaben. Statt dessen bietet die „*Stichting Betrouwbare Afrekensystemen*“ (Stiftung vertrauenswürdige Kassensysteme) seit 1.1.2013 die freiwillige Zertifizierung von Registrierkassen an. Die Finanzbehörden stellen nach der Zertifizierung unverbindlich in Aussicht, dass die Betriebsprüfungen vereinfacht ablaufen. Die Zertifizierung erfolgt durch von der Stiftung beauftragte Wirtschaftsprüfer an Hand eines umfangreichen Fragenkatalogs.
- *Österreich:* In Österreich müssen ab dem 1.1.2017 alle Registrierkassen mit einer technischen Sicherheitseinrichtung gem. Registrierkassensicherheitsverordnung ausgestattet sein.²⁹⁾ Mit der Sicherheitseinrichtung werden die Buchungsdaten digital signiert und gespeichert. Die Registrierkassen selbst werden nicht zertifiziert. Die Regelungen betreffen nur Registrier-

16) Stoll, Bundesabgabenordnung, Wien 1994, 1469.

17) Märtens in Beermann/Gosch, § 146 AO Rz. 95 (März 2016).

18) Referentenentwurf Technische Verordnung, 8.

19) Lüngen/Resing, StBp 2015, 300.

20) INSIKA= integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme; vgl. URL: <http://www.insika.de/de> (Abruf v.27.4.2016).

21) Referentenentwurf, 11.

22) BR-Drucksache 16/1/16, 19 ff.

23) A.A. wohl Becker, BB 2016, 1090, 1158.

24) Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABL EG Nr. L 347, 45.

25) Vgl. EuGH v. 29.7.2010, Profaktor Kulesza, C 188/09, DB 2010, 2033.

26) Vgl. URL: <http://www.systemedecaisseesregistreuse.be/fr> (Abruf v.31.8.2016).

27) Vgl. URL: <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/actualites/A10279> (Abruf v.31.8.2016).

28) Vgl. URL: <http://www.keurmerkafrekensystemen.nl/> (Abruf v. 31.8.2016).

29) URL: https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBL_A_2015_II_410/BGBLA_2015_II_410.html (Abruf v. 31.8.2016).

kassen im engeren Sinn. Anders als in Deutschland geplant, sind andere elektronische oder computergestützte Kassensysteme nicht erfasst.

- Schweden:³⁰⁾ Die Fiskalkassenpflicht in Schweden, die seit dem 1.1.2010 besteht, ähnelt der belgischen Lösung, nur dass hier an Stelle der Zertifizierung eine Konformitätserklärung des Kassenerstellers („*approved cash register*“) verlangt wird.

IV. Fazit

Vergleicht man die im Entwurf vorliegende deutsche Regelung zum Manipulationsschutz bei Kassensystemen mit den Regelungen in anderen EU-Mitgliedsstaaten, so erscheint diese, zumindest zum gegenwärtigen Zeitpunkt im Wesentlichen gelungen. Dies gilt insbesondere, weil die deutsche Regelung alle Kassen-

systeme einbezieht und sich nicht nur auf die herkömmlichen Registrierkassen bezieht. Die in den Niederlanden und in Frankreich favorisierte Lösung, die Frage des Manipulationsschutzes dem Wettbewerb zu überlassen, ist wegen der rasanten Entwicklung auf dem Markt ebenfalls interessant, hat aber den Nachteil eingeschränkter Rechtssicherheit für den Anwender.

Es bleibt zu hoffen, dass der Gesetzentwurf, der eigentlich nur der Klarstellung dient, nicht als ein wenig flexibles und praxisorientiertes Normengeflecht aus dem Gesetzgebungsverfahren herauskommt, was angesichts der Stellungnahme des Bundesrates zu befürchten ist.

30) Vgl. URL: <http://www.skatteverket.se/download/18.3810a01c150939e893f20d61/1453380934762/613B02.pdf> (Abruf v. 27.4.2016).

Stundung des Gehalts durch den Gesellschafter-Geschäftsführer als vGA?

Anmerkungen zu dem BFH-Urteil vom 11.11.2015, I R 26/15¹⁾

Dipl.-Finanzwirt Bernhard P a u s , Malterdingen

Lässt sich ein „normaler“ Arbeitnehmer einen Teil seines Gehalts nicht bei Fälligkeit auszahlen, sondern einem Zeitwertkonto gutschreiben, nimmt die Verwaltung²⁾ unter weiteren Voraussetzungen keinen sofortigen Zufluss von Arbeitslohn an – wohl weniger als zwingende Auslegung des Gesetzes (§ 11 Abs. 1 EStG), sondern als politisch motivierte, steuerliche Hilfestellung insbesondere für diese Form der Altersvorsorge. Ausgenommen sind unter anderen Geschäftsführer einer GmbH,³⁾ wobei die Rechtsfolge konsequenterweise darin liegen soll, dass ein Zufluss von Arbeitslohn anzunehmen ist. Möglicherweise um diese als sachwidrig angesehene Einschränkung einer gerichtlichen Überprüfung zuzuführen, hatte der Alleingesellschafter einer GmbH mit dieser vereinbart, ein Teil seines Gehalts solle einem ausländischen, an ihn verpfändeten Investmentkonto gutgeschrieben werden. Aus seiner Sicht lag darin ein Versuch, die steuerliche Belastung dieses Gehalts in spätere Jahre zu verlagern, möglicherweise in der Hoffnung auf niedrigere Grenzsteuersätze nach der Pensionierung. Nachdem das FG⁴⁾ die Gestaltung für die Besteuerung der GmbH anerkannt hatte, nahm der BFH eine vGA an. Für die Besteuerung des Gesellschafter-Geschäftsführers, die der BFH nicht angesprochen hat, müsste folgerichtig in Höhe des ordnungsgemäß vereinbarten und verdienten Gehaltsteils wegen der verspäteten bzw. in ungewöhnlicher Form durchgeführten Gehaltszahlung anstelle von Arbeitslohn ebenfalls eine vGA angenommen werden. Der BFH hat sich nicht dazu geäußert, dass die „Strafbesteuerung“ der GmbH wegen einer ungewöhnlichen Art der Gehaltszahlung den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verletzt. Die gebotene Begründung beruht auf einer nicht nachzuvollziehenden Deutung der getroffenen Vereinbarungen.

Inhalt	Seite
I. Ist der Arbeitslohn zugeflossen?	785
II. Wo liegt der Vermögensvorteil des GGF?	786
III. VGA wegen fehlender oder fehlerhafter Vereinbarungen?	786
IV. Stundung des Gehalts „strafwürdiger“ als ein Verzicht?	787
V. Liegen in der Stundungsvereinbarung zwei getrennte Geschäftsvorfälle?	787
VI. Geschäftsvorfallbezogene Betrachtungsweise	787
VII. Lag im Urteilsfall ein Zeitwertkonto vor?	787
VIII. Sind Zeitwertkonten bei Geschäftsführern einer GmbH anzuerkennen?	789
IX. „Aufgabenbild“ des GGF als Rechtsquelle	789
X. Ausblick	790

I. Ist der Arbeitslohn zugeflossen?

Bei „normalen“ Arbeitnehmern ist das Zeitwertkonto nicht anzuerkennen, wenn dafür ein Depotkonto bei einer Bank geführt wird und dem Arbeitnehmer ein unmittelbarer Rechtsanspruch gegenüber der Bank eingeräumt wird.⁵⁾ Die Rechtsfolge liegt darin, dass das Zeitwertkonto nicht zu der sonst anzunehmenden „Vermeidung des Lohnzuflusses“ führt. Bei dem auf

dies Konto gezahlten Arbeitslohn ist ein sofortiger Zufluss anzunehmen.

1) BFH v. 11.11.2015, I R 26/15, BStBl II 2016, 489.
 2) BMF v. 17.6.2009, IV C 5 – S 2332/07/0004, BStBl I 2009, 1286.
 3) BMF v. 17.6.2009, IV C 5 – S 2332/07/0004, BStBl I 2009, 1286, Abschn. A, IV, 2, b.
 4) FG des Saarlandes v. 24.3.2015, 1 K 1170/11, EFG 2015, 1747.
 5) BMF v. 17.6.2009, IV C 5 – S 2332/07/0004, BStBl I 2009, 1286, Abschn. IV.