

Urteil vom 28. April 2020, VI R 44/17

Beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer: Zufluss von Tantiemen bei verspäteter Feststellung des Jahresabschlusses

[ECLI:DE:BFH:2020:U.280420.VIR44.17.0](#)

BFH VI. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1 , EStG § 11 Abs 1 , GmbHG § 42 Abs 2 , GmbHG § 46 Nr 1 , AO § 42 , EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 24. August 2017, Az: 6 K 1418/14

Leitsätze

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

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 24.08.2017 - 6 K 1418/14 aufgehoben.

Die Einkommensteuer 2009 wird unter Änderung des Einkommensteuerbescheids des Beklagten vom 31.03.2016 auf den Betrag festgesetzt, der sich bei einer Minderung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers um 172.389 € ergibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden für das Streitjahr (2009) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.
- 2** 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.
- 3** Außerdem war der Kläger Alleingesellschafter und Geschäftsführer der im Februar 1979 gegründeten B GmbH.
- 4** Mit Geschäftsführerverträgen vom 02.01.1996 bzw. 31.05.1996 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.
- 5** 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.

- 6** Die Tantiemen wurden weder im Streitjahr noch in den Folgejahren ausgezahlt. Im Jahr 2011 wurden sie jeweils auf das Konto 1701 "sonstige Verbindlichkeiten" umgebucht.
- 7** Im Streitjahr erlitten die A GmbH und die B GmbH Verluste, die jeweils nach 2008 zurückgetragen wurden.
- 8** 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.
- 9** In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kläger einen Bruttoarbeitslohn des Klägers in Höhe von ... € und wurden unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung --AO--) insoweit erklärungsgemäß veranlagt.
- 10** Sowohl bei der A GmbH als auch bei der B GmbH fanden im Jahr 2011 Lohnsteuer-Außenprüfungen statt. Der Prüfer stellte u.a. fest, dass der Kläger im Streitjahr die Tantiemen der A GmbH und der B GmbH nicht versteuert hatte.

- 11** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ daraufhin einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, mit dem er den Bruttoarbeitslohn des Klägers nunmehr inklusive der Tantiemen auf ... € erhöhte.

- 12** Der Einspruch der Kläger blieb erfolglos.

- 13** Während des Klageverfahrens wurde der Einkommensteuerbescheid aus hier nicht streitigen Gründen geändert. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der die Kläger einen Ansatz der Tantiemen für das Wirtschaftsjahr 2008 nur in Höhe von 60.783 € (A GmbH) bzw. 88.072 € (B GmbH) begehrten, mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 32 veröffentlichten Gründen ab. Es war der Ansicht, die Tantiemen gälten als im Streitjahr 2009 zugeflossen. Zwar seien die Tantiemen im Jahr 2010 fällig gewesen, da die Jahresabschlüsse zum 31.12.2008 erst im Dezember 2009 festgestellt worden seien. Der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer habe es indes in der Hand, den Zeitpunkt der vertragsgemäßen Fälligkeit einer Tantieme zu steuern und in einen anderen Veranlagungszeitraum zu verlagern, indem er den Jahresabschluss verspätet feststellen lasse. Eine fristgerechte Feststellung hätte im Streitfall zu einer Fälligkeit spätestens am 31.12.2009 geführt.

- 14** Die Verlustrückträge seien für die Berechnung der Tantiemen nicht zu berücksichtigen, da es vorliegend an einer ausdrücklichen schriftlichen Vereinbarung fehle. Zudem seien die Tantieme-Verbindlichkeiten in den Folgejahren bei den GmbHs unverändert passiviert und eine Berücksichtigung der Verluste im Wege des Verlustrücktrags damit nicht vorgenommen worden.

- 15** Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 16** Sie beantragen sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben sowie den Einkommensteuerbescheid vom 31.03.2016 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um (100.201 € + 72.188 € =) 172.389 € gemindert werden,
und die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 17** Das FA beantragt,
die Revision als unzulässig zu verwerfen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** A) Die Revision ist zulässig. Die Revisionsbegründung genügt noch den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 19** 1. Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Revisionsbegründung die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Dies erfordert, dass erkennbar sein muss, welche Norm der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Das folgt aus dem Sinn und Zweck des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO, das Revisionsgericht zu entlasten und den Revisionskläger zu zwingen, Inhalt, Umfang und Zweck des Revisionsangriffs von vornherein

klarzustellen (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.04.2002 - VII R 109/00, BFH/NV 2002, 1185, und vom 31.10.2002 - VII R 4/02, BFH/NV 2003, 328). Demgemäß muss sich der Revisionskläger mit den tragenden Gründen des finanzgerichtlichen Urteils auseinandersetzen und darlegen, weshalb er diese für unrichtig hält (Senatsurteil vom 17.05.2017 - VI R 1/16, BFHE 258, 365, BStBl II 2017, 1073, Rz 22, m.w.N.). Aus der Revisionsbegründung muss erkennbar sein, welche Rechtsnorm der Revisionskläger für verletzt hält (BFH-Urteile vom 18.12.1970 - III R 32/70, BFHE 101, 349, BStBl II 1971, 329, und vom 28.11.2007 - X R 24/06, BFH/NV 2008, 774).

20 2. Die Revisionschrift genügt diesen Anforderungen noch. Aus der Revisionsbegründung ergibt sich mittelbar, welche Rechtsnormen -- nämlich §§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 8 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG)-- die Kläger für verletzt halten. Darüber hinaus haben sie sich noch in ausreichendem Maße mit den tragenden Gründen des angefochtenen Urteils auseinandergesetzt.

21 3. Die Auslegung des Revisionsantrags unter Berücksichtigung seiner Begründung ergibt zudem, dass die Kläger nicht die ersatzlose Aufhebung sämtlicher Änderungsbescheide begehren, sondern --wie im Klageverfahren-- lediglich die Herabsetzung der Einkommensteuer auf den Betrag, der sich beim Ansatz der Tantiemen unter Berücksichtigung der von der A GmbH und der B GmbH im Wirtschaftsjahr 2009 erzielten Verluste ergibt. Denn zum einen darf der Revisionsantrag nicht über das Klagebegehren hinausgehen. Zum anderen wenden sich die Kläger mit ihrer Revision dem Grunde nach gerade nicht gegen die Besteuerung der Tantiemen im Streitjahr, sondern nur gegen deren jeweilige Höhe.

22 B) Die Revision der Kläger ist auch begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1

Nr. 1 FGO). Das FG ist zu Unrecht von einem Zufluss der Tantiemen im Streitjahr ausgegangen. Unerheblich ist, dass die Kläger die Besteuerung der Tantiemen dem Grunde nach nicht gerügt haben, sondern letztlich ebenfalls von einem Zufluss im Streitjahr ausgehen. Denn nach § 118 Abs. 3 Satz 2 FGO ist der BFH an die geltend gemachten Revisionsgründe nicht gebunden. Er prüft das angefochtene Urteil in den Grenzen der Revisionsanträge (§§ 120, 121 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) vielmehr grundsätzlich in vollem Umfang (Gräber/ Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 118 Rz 65 und 73, m.w.N.).

- 23** 1. Tantiemen gehören zum steuerpflichtigen Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Ihre Besteuerung setzt allerdings voraus, dass sie als sonstiger Bezug dem Arbeitnehmer auch nach §§ 11 Abs. 1 Satz 4, 38a Abs. 1 Satz 3 EStG zugeflossen sind.
- 24** a) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung tritt der Zufluss mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ein (z.B. Senatsurteil vom 01.02.2007 - VI R 73/04, BFH/NV 2007, 896, m.w.N.). Das ist in der Regel der Zeitpunkt des Eintritts des Leistungserfolgs. In der Regel fließen Geldbeträge dadurch zu, dass sie dem Empfänger bar ausbezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden (z.B. Senatsurteil vom 22.02.2018 - VI R 17/16, BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, Rz 27 f., m.w.N.).
- 25** b) Der BFH geht zudem in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ein Zufluss von Einnahmen auch ohne Zahlung oder Gutschrift bereits früher vorliegen kann. Danach fließt dem alleinigen oder jedenfalls beherrschenden Gesellschafter eine eindeutige und unbestrittene Forderung gegen "seine" Kapitalgesellschaft bereits mit deren Fälligkeit zu. Denn ein beherrschender Gesellschafter hat es regelmäßig in der Hand, sich

geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist (BFH-Urteil vom 08.05.2007 - VIII R 13/06, BFH/NV 2007, 2249, unter II.1., m.w.N.). Allerdings werden von dieser Zuflussfiktion nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen erfasst, die die Kapitalgesellschaft den sie beherrschenden Gesellschaftern schuldet und die sich bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ausgewirkt haben (BFH-Urteil vom 11.02.1965 - IV 213/64 U, BFHE 82, 440, BStBl III 1965, 407, unter 2.; Senatsurteil vom 15.06.2016 - VI R 6/13, BFHE 254, 134, BStBl II 2016, 903, Rz 12). Fällig wird der Anspruch auf Tantiemen erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses (BFH-Urteile vom 02.12.1992 - I R 54/91, BFHE 170, 119, BStBl II 1993, 311, unter II.B.1.c aa; vom 17.12.1997 - I R 70/97, BFHE 185, 224, BStBl II 1998, 545, unter II.3.; vom 14.03.2006 - I R 72/05, BFH/NV 2006, 1711, unter II.2.c), sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbaren (Senatsurteil vom 03.02.2011 - VI R 66/09, BFHE 232, 497, BStBl II 2014, 491, Rz 13, m.w.N.).

- 26** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Unrecht einen Zufluss der Tantiemen im Streitjahr angenommen.
- 27** a) Der Kläger hielt im Streitfall 51 % der Geschäftsanteile der A GmbH sowie 100 % der Geschäftsanteile der B GmbH und war daher jeweils beherrschender Gesellschafter.
- 28** b) Das FG hat für den Senat indes bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass die Feststellung der Jahresabschlüsse der A GmbH und der B GmbH zum 31.12.2008 nach § 46 Nr. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) unter Passivierung der Tantiemen "im Dezember 2009" erfolgte. Es hat zudem festgestellt, dass die Geschäftsführer-Anstellungsverträge eine Fälligkeit der Tantiemen

jeweils einen Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung eintreten ließen.

- 29** Diese vom Grundfall abweichende Fälligkeitsvereinbarung ist zivilrechtlich wirksam. Die zivilrechtlichen Regelungen in einem Anstellungsvertrag zwischen einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer und "seiner" Kapitalgesellschaft sind grundsätzlich auch im Steuerrecht beachtlich (Senatsurteil in BFHE 232, 497, BStBl II 2014, 491, Rz 14, sowie für den Zufluss von Gewinnanteilen bei abweichender Satzungsregelung BFH-Urteil vom 17.11.1998 - VIII R 24/98, BFHE 187, 292, BStBl II 1999, 223).
- 30** Zudem waren die Vereinbarungen bezüglich der Fälligkeit der Tantiemen nach den Grundsätzen über die verdeckte Gewinnausschüttung fremdüblich. Die Vereinbarungen zwischen dem Kläger und "seinen" GmbHs waren arbeitsrechtlich und nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung ist u.a. dann anzunehmen, wenn die Tantiemvereinbarung zwar für die Gesellschaft günstig ist, aber ein fremder Geschäftspartner in seinem eigenen Interesse die Vereinbarung nicht getroffen hätte (BFH-Urteile vom 17.05.1995 - I R 147/93, BFHE 178, 203, BStBl II 1996, 204, und vom 20.10.2004 - I R 4/04, BFH/NV 2005, 723). Vorliegend hätte sich jedoch auch ein fremder Geschäftsführer bei sonst gleichen Umständen auf die konkreten Tantiemvereinbarungen eingelassen. Denn üblicherweise benötigt die Gesellschaft bei höheren Tantiemen (wie auch im Streitfall) Zeit, um die Liquidität für die Auszahlung herzustellen (Senatsurteil in BFHE 232, 497, BStBl II 2014, 491, Rz 15). Ein Monat ist dafür keine unangemessen lange Zeitspanne.
- 31** Im Streitfall waren die Tantiemen mithin nicht im Streitjahr fällig.

- 32** c) Entgegen der Ansicht des FG führt die nach § 42a Abs. 2 GmbHG verspätete Feststellung der Jahresabschlüsse zum 31.12.2008 nicht zu einem Zufluss der Tantiemen im Streitjahr.
- 33** aa) Zwischen der Aufstellung des Jahresabschlusses, seiner Feststellung und der Ergebnisverwendung ist zu trennen. Aufstellung bedeutet Erfüllung der den Geschäftsführern als Organ auferlegten Bilanzierungspflicht, also die Übernahme des Zahlenwerks der Buchhaltung nebst der nötigen Abschlussbuchungen, Vorentscheidungen über Bewertungsfragen und Ausübung von Bilanzierungswahlrechten (s. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 29.03.1996 - II ZR 263/94, BGHZ 132, 263, unter I. für den Jahresabschluss einer Personengesellschaft; Scholz/Crezelius, GmbHG, 11. Aufl., § 42a Rz 30).
- 34** Die Feststellung des Jahresabschlusses hat auch bei einer GmbH die Bedeutung einer Verbindlicherklärung der Bilanz. Im gesellschaftsinternen Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern ist die Feststellung des Jahresabschlusses ein konstitutiv wirkender Akt der Billigung des aufgestellten Jahresabschlusses durch die Gesellschafter, mit dem diese dessen Richtigkeit anerkennen. Dementsprechend ist die Bilanzfeststellung ein Vorgang, aus dem sich im Innenverhältnis auch rechtliche Konsequenzen für die Ansprüche zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern im Sinne eines --zivilrechtlich verbindlichen-- Schuldanerkenntnisses ergeben können. Die Gesellschafter der GmbH bezwecken mit der ihnen --in der Form der korporativen Beschlussfassung-- obliegenden Feststellung des Jahresabschlusses (§§ 42a Abs. 2, 46 Nr. 1 GmbHG) regelmäßig, zumindest die Rechtsgrundlage für das Folgejahr zu fixieren und ihre Ansprüche und Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschaft zum Bilanzstichtag festzulegen (s. BGH-Urteil vom 02.03.2009 - II ZR 264/07, unter II.2.b).

- 35** bb) Bei Heranziehung dieser Rechtsgrundsätze kommt eine Vorverlegung der Fälligkeit (und damit des Zuflusses i.S. der §§ 11 Abs. 1 Satz 4, 38a Abs. 1 Satz 3 EStG) auf den Zeitpunkt, zu dem die Fälligkeit bei fristgerechter Aufstellung eingetreten wäre (fiktive Fälligkeit), nicht in Betracht.
- 36** Denn erst die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung als des hierzu berufenen Gesellschaftsorgans führt zu seiner Verbindlichkeit. Bis zu diesem Zeitpunkt ist der Jahresabschluss ein rechtliches Nullum und lediglich ein Entwurf der Geschäftsführung (Scholz/Crezelius, a.a.O., § 42a Rz 30, unter Verweis auf BGH-Urteil vom 24.01.1985 - I ZR 201/82, BGHZ 93, 307). Aufgrund dessen kann der aufgestellte Abschluss --ggf. unter Beachtung von § 316 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs-- geändert oder ergänzt werden. Erst der festgestellte Jahresabschluss bildet das Substrat für den nachfolgenden Beschluss über die Ergebnisverwendung (Scholz/Crezelius, a.a.O., § 42a Rz 30). Ein noch nicht existenter Jahresabschluss kann deshalb auch dann keine Grundlage für etwaige Ansprüche eines Gesellschafters gegen die GmbH sein, wenn es sich um einen beherrschenden Gesellschafter handelt (im Ergebnis ebenso FG Baden-Württemberg, Urteil vom 07.11.1996 - 8 K 108/95, EFG 1997, 872). Dies gilt selbst dann, wenn die Feststellung des Jahresabschlusses nicht fristgerecht erfolgt ist. Eine vorgezogene (fiktive) Fälligkeit kann der noch nicht existente Jahresabschluss nicht bewirken. Denn der konkrete Anspruch entsteht (erst) mit der Feststellung des Jahresabschlusses (Kersting in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl., § 29 Rz 83 f.).
- 37** cc) Auch eine Fiktion des Zuflusses auf den Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses kommt nicht in Betracht.
- 38** Eine solche Fiktion ergibt sich zunächst nicht aus der Rechtsprechung des

VIII. Senats des BFH, wonach Ausschüttungen an den beherrschenden Gesellschafter einer zahlungsfähigen GmbH diesem in der Regel auch dann zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung i.S. des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zufließen, wenn die Gesellschafterversammlung eine spätere Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs beschlossen hat (BFH-Urteile in BFHE 187, 292, BStBl II 1999, 223, und vom 02.12.2014 - VIII R 2/12, BFHE 248, 45, BStBl II 2015, 333). Insoweit war maßgebend, dass die Satzung der GmbH keine bindenden Regelungen über eine vom Grundsatz der sofortigen Fälligkeit mit dem Gewinnverteilungsbeschluss abweichende Fälligkeit enthielt. Denn in einem solchen Fall hat es der beherrschende Gesellschafter einer zahlungsfähigen GmbH in der Hand, den Fälligkeitszeitpunkt des Auszahlungsanspruchs zu bestimmen, so dass er damit wirtschaftlich bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über seinen Gewinnanteil verfügen kann. Unter diesen Umständen ist das Hinausschieben der Fälligkeit als Verfügung über den Gewinnanteil zu beurteilen, weshalb der Gewinnanteil dem beherrschenden Gesellschafter bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung i.S. des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen ist (BFH-Urteil in BFHE 187, 292, BStBl II 1999, 223, unter 1.a).

39 Enthält die Satzung dagegen eine bindende Regelung über eine spätere Fälligkeit, ist es auch nach der vorgenannten Rechtsprechung des VIII. Senats gerechtfertigt, hierauf abzustellen. Dem entspricht es im Streitfall, die im Geschäftsführervertrag vertraglich wirksam vereinbarte Fälligkeit gelten zu lassen und den Zufluss nicht auf den Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses vorzuverlegen.

40 dd) Ob im Hinblick auf § 42 AO etwas anderes gilt, wenn der beherrschende Gesellschafter durch 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 (s. FG Baden-Württemberg, Urteil in EFG 1997, 872), braucht der Senat nicht zu entscheiden. Soweit das FG meint, die Frist sei vorliegend "willkürlich" nicht eingehalten worden, ist dies nicht durch entsprechende tatsächliche Feststellungen untermauert.

- 41** d) Auch wenn nach den vorstehenden Ausführungen eine Versteuerung der Tantiemen des Klägers im Streitjahr nicht in Betracht kommt, sind diese vorliegend nur entsprechend dem von den Klägern verfolgten Revisionsantrag (Ansatz der Tantiemen der A GmbH mit 60.783 € und der B GmbH mit 88.072 € entsprechend dem Klageantrag, s. dazu unter II.A 3.) um 100.201 € bzw. 72.188 € zu mindern.
- 42** 3. Auf die zwischen den Beteiligten streitige Frage, ob die Tantiemen des Klägers aufgrund der Verlustrückträge zu mindern sind, kommt es mithin nicht an.
- 43** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.
- 44** 5. Der Antrag, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren. Zuständig ist daher das FG als Gericht des ersten Rechtszuges (vgl. Senatsurteil vom 21.04.2010 - VI R 46/08, BFHE 229, 228, BStBl II 2010, 848, m.w.N.).
-