

Gestaltende Steuerberatung

Steuerplanung • Steueroptimierung • Gestaltungsmodelle

GStB

Ausgabe 11

November 2013

S. 369 – 404

INHALT

Kurz informiert

Unbestimmte Regelungen zur Kürzung des Tantiemeanspruchs 369

Strenge „Dienstwagen-Rechtsprechung“ gilt nicht für Einzelunternehmer 369

Umsatzsteuer

BFH verneint Gestaltungsmissbrauch beim „Ehegatten-Partyservice-Modell“ 370

Gesetzgebung

Die Auswirkungen des Scheiterns des deutschen AIFM-Steueranpassungsgesetzes 373

Betriebsausgaben

FG Hessen stuft Aufwendungen für Golfturnier als nichtabziehbare Betriebsausgaben ein 375

Steuerberaterhaftung

Neue Rechtsprechung zur Steuerberaterhaftung: Verunsicherung teilweise wieder beseitigt 377

Vermieter

Maklerkosten doch als Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung abziehbar 381

Pensionszusagen an GmbH-Geschäftsführer

Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge: Finanzgerichte bestätigen steuerpflichtigen Zufluss 383

Vermietung und Verpachtung

Nachträgliche Schuldzinsen bei V+V auch außerhalb der Spekulationsfrist abziehbar 392

Kapitalgesellschaften

Typische Betriebsprüfungsfelder bei der GmbH und ihren Gesellschaftern 398



PENSIONSUSAGEN AN GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER

Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge: Finanzgerichte bestätigen steuerpflichtigen Zufluss

von Jürgen Pradl, Gerichtlich zugelassener Rentenberater, Zorneding

| Soll die GmbH im Wege eines Share-Deals veräußert werden, wird der Erwerber im Vorfeld regelmäßig erwarten, dass die Gesellschaft von der unmittelbaren Pensionszusage ihres GGf befreit wird. In der Praxis werden hierzu immer wieder Lösungen gewählt, die die Entpflichtung der GmbH im Wege der Einzelrechtsnachfolge vorsehen; sei es durch Übertragung auf eine **andere operativ tätige GmbH** oder auf eine **eigene Rentner-GmbH**. Ich habe in der Vergangenheit immer wieder kritisiert, dass derartige Modelle zu steuerpflichtigem Zufluss beim GGf führen. Dass dies berechtigt war, zeigen zwei aktuelle FG-Entscheidungen aus Köln und Düsseldorf. |

1. Zufluss von Arbeitslohn bei Übertragung auf eine andere GmbH – FG Köln vom 10.4.13, 9 K 2247/10

1.1 Der Sachverhalt

Die A GmbH hatte A mit Verträgen vom 12.1.90 und 30.12.91 eine Pensionszusage erteilt, die im Streitjahr 2002 von der A GmbH auf die A Sport GmbH übertragen wurde. Das FG Köln hatte nun zu entscheiden, ob die Ausgleichszahlung von 761.554 EUR, die die A-GmbH im Streitjahr 2002 an die A Sport GmbH im Zuge der Übertragung der Pensionszusage geleistet hat, bei A zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt. A war in beiden Gesellschaften Alleingesellschafter und Geschäftsführer. In der A Sport GmbH war A zwar zum Geschäftsführer bestellt; einen Anstellungsvertrag gab es allerdings nicht.

Am 28.6.02 schloss Herr A mit der A GmbH folgende Vereinbarung:

Die Gesellschafter der A GmbH beabsichtigen, die Anteile an der A GmbH zu veräußern. Da es erfahrungsgemäß schwierig sein wird, einen Käufer für die Anteile zu finden, der bereit ist, die bestehende Pensionsverpflichtung zu Gunsten von A mit zu übernehmen, wird Folgendes vereinbart:

Die Versorgungszusage wird auf den Anspruch, den A bis zum 30.6.02 verdient hat, begrenzt. Das heißt, A wird für die Anwendung des Versorgungsvertrages so gestellt, als ob er mit Ablauf des 30.6.02 aus der Gesellschaft ausgeschieden wäre.

Ebenfalls am 28.6.02 schlossen die A Sport GmbH und die A GmbH, jeweils vertreten durch A folgenden Schuldübernahmevertrag:

1. Die A Sport GmbH übernimmt die vorgenannte Pensionsverpflichtung mit Ablauf des 30.6.02 unter Schuldbefreiung der A GmbH.
2. Als Gegenleistung für die Schuldübernahme zahlt die A GmbH an die A Sport GmbH 761.554 EUR. Dieser Betrag ist am 1.7.02 fällig.

Ausgleichszahlung
als steuerpflichtiger
Arbeitslohn?

Versorgungszusage
auf bereits verdienten
Teil begrenzt

3. A und seine Frau F1 als Begünstigte der Pensionszusage stimmen der Schuldübernahme ausdrücklich zu. Ihnen ist bekannt, dass alleiniger Schuldner zukünftig nur die A Sport GmbH ist.

Die Betriebsprüfung behandelte die Ausgleichszahlung als steuerpflichtigen Arbeitslohn. Sie stützte sich dabei im Wesentlichen auf die vom BFH bereits 2007 aufgestellten Grundsätze (BFH 12.4.07, VI R 6/02, BStBl II 07, 581). Den Ausführungen der Betriebsprüfung folgend, änderte der Beklagte am 16.12.09 den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden ESt-Bescheid 2002 zu Lasten der Klägerin und ihres mittlerweile verstorbenen Ehemannes. Der Einspruch war erfolglos.

Auch im Klageverfahren scheiterte die Klägerin. Als Begründung hatte sie vorgetragen, Hintergrund der Übertragung der Pensionsvereinbarung im Jahre 2002 sei der Wunsch der Eheleute gewesen, die gesamten Geschäftsanteile an der A GmbH aus Altersgründen zu veräußern. Hierfür habe die Pensionszusage ein Verkaufshindernis dargestellt. Einzige Alternative zur Übertragung der Pensionszusage auf die A Sport GmbH sei die Betriebsstilllegung der A GmbH gewesen, was wegen der wohl unabwendbaren Sozialplanleistungen an die Arbeitnehmer zu einer deutlichen Wertminderung der Pensionszusage geführt hätte. Die Übertragung der Pensionsverpflichtung auf die A Sport GmbH sei mithin die einzige Möglichkeit gewesen, die Pensionszusage zu erhalten und dennoch die Anteile an der A GmbH zu veräußern.

1.2 Die Entscheidung

Die Klage wurde vom FG Köln als unbegründet abgewiesen. Die Begründung:

Arbeitslohn ist jeder Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist (BFH 7.5.09, VI R 28/07, BStBl II 10, 194). Hierzu gehört dem Grunde nach auch eine Abfindungszahlung für eine Pensionszusage. Arbeitslohn, der wie hier nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird, wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt (§ 11 Abs. 1 S. 3 i.V.m. § 38a Abs. 1 S. 3 EStG). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Einnahmen dem Steuerpflichtigen zugeflossen, sobald er über sie wirtschaftlich verfügen kann und infolgedessen bei ihm eine Vermögensmehrung eingetreten ist (BFH 4.5.06, VI R 19/03, BStBl II 06, 832).

Bei der Übertragung einer Pensionsverpflichtung fließt dem Arbeitnehmer ein zusätzlicher Arbeitslohn zu, wenn der Ablösungsbetrag auf sein Verlangen an die übernehmende Gesellschaft gezahlt wird (BFH 12.4.07, VI R 6/02, a.a.O.). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Mit der Zahlung des Ablösungsbetrages an die A Sport GmbH hat die A GmbH wirtschaftlich den Anspruch des Ehemannes der Klägerin aus der ihm erteilten Pensionszusage vorzeitig erfüllt. Die Übertragung erfolgte ausschließlich im Interesse des A, der seine Anteile an der A GmbH sonst nur unter erheblichen finanziellen Einbußen hätte verkaufen können. Ein eigenes Interesse der A GmbH oder der A Sport GmbH an der Übernahme der Pensionsverpflichtung lässt sich nicht feststellen. Damit stellt das Verlangen des A an die A Sport GmbH, die Pensionsverpflichtung gegen Zahlung des Ablösungsbetrages in Höhe des Barwertes zu übernehmen, eine wirtschaftliche Verfügung über den Anspruch aus der Pensionszusage dar.

BP behandelte Ausgleichszahlung als steuerpflichtigen Arbeitslohn

Abfindung für Pensionszusage dem Grunde nach Arbeitslohn

Übertragung erfolgte ausschließlich im Interesse des A

Das Fehlen eines vertraglich vereinbarten Wahlrechts, so wie es im vom BFH bereits im Jahre 2007 entschiedenen Fall vorlag, hielt das FG Köln für entbehrlich, da – so der Hinweis des Senats – der BFH es in seiner Entscheidung ausdrücklich habe dahinstehen lassen, ob der Zufluss des Ablösungsbetrages bereits durch das dem dortigen Kläger eingeräumte entsprechende Wahlrecht bewirkt worden ist.

Auch eine Anwendung des Steuerbefreiungstatbestandes des § 3 Nr. 55 EStG lehnte das FG ab,

- zum einen, weil die Vorschrift erst mit Wirkung ab dem VZ 2005 in das EStG aufgenommen wurde;
- zum anderen aber auch, weil es im zu beurteilenden Fall an dem für die Anwendung der Vorschrift erforderlichen Arbeitgeberwechsel fehlte.

Nach den Ausführungen des FG Köln reicht eine Bestellung zum Geschäftsführer der GmbH für die Anwendung der Befreiungsvorschrift nicht aus, weil sie nur dazu führt, dass der Geschäftsführer eine Organstellung i.S.d. §§ 6, 35 GmbHG erlangt. Ein Arbeitgeberwechsel komme erst durch den Abschluss eines zusätzlichen Anstellungsvertrags zustande. Da im Streitfall ein Anstellungsvertrag erst gar nicht abgeschlossen und/oder durchgeführt worden war, lagen die Voraussetzungen für einen Arbeitgeberwechsel nicht vor. Andere ernsthaft in Betracht kommende Steuerbefreiungsvorschriften liegen nach den Feststellungen des FG Köln nicht vor.

2. Zufluss von Arbeitslohn bei Übertragung auf eine Rentner-GmbH – FG Düsseldorf 24.10.12, 7 K 609/12 E

2.1 Der Sachverhalt

Die A GmbH hatte ihrem alleinigen Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter ein Ruhegehalt von 50 % seiner letzten Vergütung zugesagt. Zur Finanzierung wurde eine Lebensversicherung abgeschlossen, die im Streitjahr bereits ausgezahlt war (ca. 467.000 EUR). Das Vermögen war getrennt vom Betriebsvermögen der GmbH angelegt. Mit Vereinbarung vom 15.9.06 wurde das Ruhegehalt auf 3.500 EUR monatlich festgelegt. Zur Finanzierung stellte die GmbH das Kapital von 467.000 EUR zur Verfügung. Die Verpflichtung zur Rentenzahlung endet, wenn dieser Betrag aufgebraucht ist.

Der Kläger gründete die B GmbH, deren einziger Zweck darin bestehen sollte, das Finanzierungskapital zu verwalten und die Ruhegehaltsverpflichtung zu erfüllen. Einziger Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter dieser GmbH war er selbst. Mit notariellem Vertrag vom 28.9.06 veräußerte er sämtliche Geschäftsanteile an ein drittes Unternehmen. Im Kaufvertrag war vereinbart, dass die Pensionsverpflichtung nicht auf den Erwerber, sondern auf die B GmbH übergehen sollte. Dementsprechend übernahm die B GmbH mit Vertrag vom 30.11.06 alle Rechte und Pflichten aus der dem Kläger gewährten Pensionszusage gegen Zahlung einer Vergütung von 467.000 EUR. Der Kläger stimmte der Übertragung zu. Das Finanzamt wertete diese Vorgänge in Höhe von 467.000 EUR als Einnahmen des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit und gewährte in dem Bescheid vom 20.3.2006 eine Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG. Der Einspruch des Klägers war erfolglos.

Vertraglich vereinbartes Wahlrecht entbehrlich

Voraussetzungen für Arbeitgeberwechsel lagen nicht vor

Mehrheitsgesellschafter ruft „Rentner-GmbH“ ins Leben

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Ablösung einer vom Arbeitgeber erteilten Pensionsverpflichtung zum Zufluss von Arbeitslohn führt, wenn der Betrag auf Verlangen des Begünstigten an einen Dritten gezahlt würde. Die Kläger haben hiergegen am 16.2.12 Klage erhoben und ergänzend vorgebracht, dass die Veräußerung der Geschäftsanteile unter der nicht verhandelbaren Bedingung des Erwerbers gestanden habe, dass die Altersversorgung auf das Finanzierungskapital zu begrenzen sei und dass die Pensionsverpflichtung ausgelagert werde.

2.2 Die Entscheidung

Die Klage wurde vom FG Düsseldorf als unbegründet abgewiesen. Die Begründung:

Einnahmen sind dem Steuerpflichtigen zugeflossen, sobald er über sie wirtschaftlich verfügen kann. Eine entsprechende Vermögensmehrung liege jedenfalls dann vor, wenn ein Arbeitgeber vereinbarungsgemäß aus seiner Pensionsverpflichtung gegen Zahlung des Finanzierungskapitals entlassen wird und wenn der Berechtigte die Zahlung des Betrages an eine andere Gesellschaft verlangt. Bei der Auszahlung des Ablösungsbetrages an die Gesellschaft, die die Pensionsverpflichtung übernimmt, handelt es sich dann um eine für den Zufluss unschädliche Verwendung auf der Vermögensebene (BFH 12.4.07, VI 6/02, BStBl II 07, 581).

Weiter führte das FG aus, dass **der Kläger als alleiniger Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter der A GmbH im Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile frei über das Kapital verfügen konnte**. Zudem war er ja alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter der B GmbH, die mit der Verwaltung des übertragenen Kapitals zur Erfüllung der auf dieses Kapital beschränkten Pensionsverpflichtung betraut war. Der Kläger konnte daher jederzeit über das Kapital frei verfügen. Dies reicht aus, um einen Zufluss bei ihm zu begründen.

3. Kommentierung der Entscheidungen

3.1 Die Entscheidungen im Vergleich

Vergleicht man die beiden Entscheidungen, so ist festzustellen, dass diese auf grundsätzlich vergleichbaren Sachverhalten beruhen. In beiden Fällen sollte die zur Veräußerung anstehende GmbH von der unmittelbaren Pensionszusage des GGf befreit werden. In beiden Fällen wurde die Pensionszusage aus diesem Grunde unter Mitgabe eines Vermögenswertes auf eine andere GmbH übertragen, deren Geschäftsanteile sich ausschließlich in der Hand des jeweils Versorgungsberechtigten befanden. In beiden Fällen waren die jeweils Versorgungsberechtigten zwar in der Organstellung des Geschäftsführers der übernehmenden GmbH; sie wurden aber nicht im Rahmen eines Anstellungsvertrages für die GmbH tätig.

Der **wesentliche Unterschied** der beiden Fälle liegt darin, dass

- im Falle des FG Köln die Pensionszusage auf eine seit Jahren bestehende und operativ tätige GmbH übertragen wurde, während die Zusage
- im Falle des FG Düsseldorf auf eine eigens zur Übernahme der Pensions-

Auslagerung der Verpflichtung vor Verkauf war nicht verhandelbar

Unschädliche Verwendung auf der Vermögensebene

Kläger konnte jederzeit frei über das Kapital verfügen

Gemeinsamkeiten der beiden Sachverhalte

zusage neu gegründete GmbH – eine sog. Rentner-GmbH – übertragen wurde.

In beiden Entscheidungen kamen die Finanzgerichte zu der Entscheidung, dass die Ausgleichsbeträge, die vom bisherigen Versorgungsträger im Rahmen der Übertragung der Pensionszusage an den neuen Versorgungsträger geleistet wurden, beim Versorgungsberechtigten als **steuerpflichtiger Arbeitslohn gemäß § 19 EStG** zu erfassen sind.

In beiden Fällen nahm das erkennende FG auf die Entscheidung des BFH aus 2007 Bezug (BFH 12.4.07, VI R 6/02, BStBl II 07, 581) und führte klarstellend aus, dass ein Zufluss alleine schon deswegen anzunehmen sei, weil die Zahlung des jeweiligen Ablösungsbetrags auf Verlangen des Versorgungsberechtigten erfolgte.

Beachten Sie | Das Vorhandensein eines vertraglich vereinbarten Wahlrechtes, so wie es im vom BFH bereits in 2007 entschiedenen Fall vorlag, wurde in beiden Fällen für entbehrlich gehalten. Allein aus der Tatsache, dass die betreffenden Versorgungsberechtigten in der Lage waren, kraft ihrer Beteiligung die Willensbildung in beiden Gesellschaften zu beherrschen, ergibt sich de facto ein Wahlrecht, welches dem jeweiligen bGGf die Möglichkeit verschaffte, über das Kapital frei zu verfügen. Das reichte nach Auffassung der beiden Senate bereits aus, um einen Zufluss zu begründen.

3.2 Analyse der Entscheidungen

Dem Ergebnis der beiden Entscheidungen ist m.E. uneingeschränkt zuzustimmen. Die Begründung zur Annahme des steuerpflichtigen Zuflusses ist jedoch in beiden Fällen zu allgemein gehalten. Sie geht auf die Besonderheiten eines derartigen Übertragungsvorgangs unter dem Aspekt, dass hier jeweils Anrechte aus einer betrieblichen Altersversorgung übertragen wurden, nicht genügend ein. Lediglich das FG Köln ist in seiner Begründung auch darauf eingegangen, dass eine Steuerfreistellung nach dem seit 2005 geltenden § 3 Nr. 55 EStG einen Arbeitgeberwechsel erfordert hätte.

Die beiden Gestaltungen waren m.E. von Beginn an zum Scheitern verurteilt. Denn findet eine Übertragung statt, ohne dass damit ein **Arbeitgeberwechsel** einhergeht, wird die übernehmende Gesellschaft nicht zum neuen Arbeitgeber; sie wird vielmehr zu einem externen Versorgungsträger. Eine derartige Übertragung führt steuerrechtlich jedoch zu einem steuerpflichtigen Zufluss beim Versorgungsberechtigten.

M.E. lässt sich der steuerpflichtige Zufluss auch ohne eine Diskussion über ein vertraglich vereinbartes Wahlrecht oder über eine Auszahlung auf Verlangen des Geschäftsführers sachlich begründen. Nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG rechnen zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit auch laufende Beiträge, laufende Zuwendungen und Sonderzahlungen, die ein Arbeitgeber aus einem bestehenden Dienstverhältnis an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung tätigt. Der Zufluss von Arbeitslohn liegt bei diesen drei Versorgungsträgern im Zeitpunkt der Zahlung der Beiträge vom Arbeitgeber an die entsprechende Versorgungseinrichtung vor (BMF 24.7.13, IV C 3 – S 2015/11/10002, IV C 5 – S 2333/09/10005, Rn. 291).

Beherrschender Status des Gesellschafters sorgt für faktisches Wahlrecht

Gestaltungen von Beginn an zum Scheitern verurteilt

Die o.g. Versorgungsträger kennzeichnen sich dadurch, dass es sich um die drei externen Versorgungsträger i.S.d. BetrAVG handelt, die ihren Versorgungsberechtigten einen Rechtsanspruch auf ihre Leistungen einräumen. Der Gesetzgeber hat insoweit klargestellt, dass eine Dotierung eines dieser externen Versorgungsträger grundsätzlich zum Zufluss von steuerpflichtigem Arbeitslohn beim Versorgungsberechtigten führt. Dies ist nur ausnahmsweise dann nicht der Fall, wenn und soweit die Dotierung auf der Grundlage eines sachlichen Steuerbefreiungstatbestands von der Besteuerung ausgenommen werden kann (siehe hierzu § 3 Nr. 55, 56, 63, 65 und 66).

PRAXISHINWEIS | Leistet der bisherige unmittelbare Versorgungsträger an einen anderen/externen Versorgungsträger (andere operativ tätige GmbH oder Rentner-GmbH) einen Ausgleichsbetrag und übernimmt dieser dann mit schuldbefreiender Wirkung die unmittelbare Pensionsverpflichtung und räumt dem Versorgungsberechtigten den entsprechenden Rechtsanspruch ein, ist dies wirtschaftlich mit der Dotierung eines externen Versorgungsträgers i.S. des BetrAVG gleichzustellen. Der einzige Unterschied besteht darin, dass es sich bei dem externen Versorgungsträger nicht um einen Versorgungsträger i.S. des BetrAVG handelt. Dieser Umstand rechtfertigt es jedoch nicht, die Dotierung nicht als steuerpflichtigen Arbeitslohn zu behandeln.

Zur Steuerfreistellung der Ausgleichsbeträge bedürfte es somit eines Steuerbefreiungstatbestandes. Ein solcher ist jedoch definitiv nicht vorhanden; wohl auch deswegen, weil das BetrAVG eine schuldbefreiende Übertragung auf einen externen, nicht im BetrAVG genannten Versorgungsträger ausschließt (§ 4 BetrAVG). Die den Urteilsfällen zu Grunde liegenden Gestaltungen waren daher auch nur deswegen möglich, weil sich die zu übertragenden Pensionszusagen aufgrund der Unternehmerstellung der Versorgungsberechtigten **außerhalb des BetrAVG` s bewegten**.

3.2.1 Keine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 66 EStG

Rein sachlich wären die beiden Übertragungsvorgänge dem Steuerbefreiungstatbestand des § 3 Nr. 66 EStG zuzuordnen, der Einmalbeiträge eines Arbeitgebers oder einer Unterstützungskasse, die diese zwecks Übernahme der Pensionsverpflichtung durch einen Pensionsfonds an diesen leisten, von der Besteuerung freistellt. Voraussetzung hierfür ist jedoch ein **unwiderruflicher Antrag nach § 4d Abs. 3 EStG oder § 4e Abs. 3 EStG**. Allein die Bestimmung kann nur in den Fällen angewendet werden, in denen es sich beim übernehmenden Versorgungsträger um einen Pensionsfonds i.S.d. § 112 VAG handelt. Auch der BFH hatte in seiner Urteilsbegründung zu seiner Entscheidung vom 12.4.07 darauf hingewiesen, ein Vergleich mit der Vorschrift des § 3 Nr. 66 EStG mache deutlich, dass die Zahlung eines Ausgleichsbetrags an die übernehmende GmbH beim Arbeitnehmer zu steuerbarem Arbeitslohn führt.

3.2.2 Keine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 55 EStG

Eine andere Betrachtung wäre nur dann gerechtfertigt, wenn die Übertragungen im Zuge eines Arbeitgeberwechsels stattgefunden hätten.

Dotierung externer Versorgungsträger führt grundsätzlich zu Arbeitslohn

Steuerbefreiungstatbestand definitiv nicht vorhanden

Gilt nur für Pensionsfonds als übernehmendem Versorgungsträger

Auch die Bestimmungen des BetrAVG stellen in § 4 eindeutig und unzweifelhaft **auf eine Übertragung vom alten auf den neuen Arbeitgeber ab**. Auch die Finanzverwaltung macht in einem aktuellen BMF-Schreiben deutlich, dass die Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 55 EStG durch die Bezugnahme auf die Vorschriften des BetrAVG die Beendigung des bisherigen Dienstverhältnisses und ein anderes Dienstverhältnis voraussetzt (BMF 24.7.13, IV C 3 – S 2015/11/10002, IV C 5 – S 2333/09/10005, Rn. 324). Ein (anderes) Dienstverhältnis wurde aber in keinem der beiden Fälle begründet. An diesem Punkt ist der Begründung des FG Köln zuzustimmen, die die bloße Bestellung zum Geschäftsführer ohne Abschluss eines Dienstvertrages als nicht ausreichend beurteilt hat.

3.2.3 Kein steuerbefreiter Schuldnerwechsel

Auch handelt es sich nicht um einen steuerbefreiten Schuldnerwechsel. Ein solcher liegt vor, wenn eine Übertragung i.S. des § 4 Abs. 2 Nr. 1 BetrAVG stattfindet. Dabei wird die bestehende Pensionszusage in unveränderter Form vom alten auf den neuen Arbeitgeber übertragen. Eine solche Übertragung löst laut BMF keinen lohnsteuerlich relevanten Vorgang aus (BMF 24.7.13, IV C 3 – S 2015/11/10002, IV C 5 – S 2333/09/10005, Rn. 328). Auch dies war in beiden Fällen nicht gegeben.

4. Weiterführende Hinweise

Jede Übertragung, die im Wege einer Einzelrechtsnachfolge erfolgen soll, muss im Vorfeld der Übertragung einer dreistufigen Prüfung unterzogen werden. Dabei gilt es festzustellen, ob die Übertragung betriebsrentenrechtlich zulässig ist und welche lohn- und körperschaftsteuerlichen Folgen der Übertragungsvorgang auslösen würde. So sieht das Prüfungsschema aus:

- **Stufe 1: betriebsrentenrechtliche** Zulässigkeit der Übertragung
- **Stufe 2: lohnsteuerrechtliche** Behandlung des Übertragungsvorgangs
- **Stufe 3: körperschaftsteuerrechtliche** Behandlung des Übertragungsvorgangs

Wichtig | Nur wenn am Ende hinter allen drei Stufen ein Haken gemacht werden kann, wird der Übertragungsvorgang zur Zufriedenheit aller Beteiligten durchgeführt werden können. Die vorliegenden Urteile haben sich ausschließlich mit der lohnsteuerrechtlichen Seite des jeweiligen Übertragungsvorgangs beschäftigt. Zu den betriebsrentenrechtlichen Voraussetzungen einer Übertragung finden sich in den Entscheidungen keine Ausführungen. Dies gilt auch für die körperschaftsteuerrechtlichen Fragestellungen.

4.1 Übertragung nach dem BetrAVG

Unabhängig von der steuerrechtlichen Beurteilung derartiger Übertragungen ist zunächst der rechtliche Rahmen zu beachten, den das Betriebsrentengesetz für Übertragungen auf einen neuen Arbeitgeber zur Verfügung stellt.

§ 4 Abs. 1 BetrAVG geht davon aus, dass Betriebsrentenanwartschaften nicht völlig frei übertragen werden können. Dies ist zum Schutz der Arbeitnehmer und des PSVaG vom Grundsatz her unzulässig (Übertragungsverbot). Davon

Bloße Bestellung als Geschäftsführer ohne Dienstvertrag nicht ausreichend

Dreistufige Prüfung unerlässlich

Stufen 1 und 3 wurden völlig offen gelassen

Zwei Modelle zur Übertragung auf neuen Arbeitgeber

lassen die Abs. 2 bis 4 jedoch Ausnahmen zu (BT-Drs. 15/2150, S. 53). Zur Übertragung einer unmittelbaren Pensionszusage auf einen neuen Arbeitgeber stellt das BetrAVG zwei unterschiedliche Lösungsansätze zur Verfügung:

- a) Die **schuldbefreiende Übernahme** nach § 4 Abs. 2 **Nr. 1** BetrAVG
- b) Die **Übertragung eines Vermögenswertes** für die bisher erworbenen unverfallbaren Anwartschaften nach § 4 Abs. 2 **Nr. 2** BetrAVG

Hinweis | Die Bedingungen des BetrAVG sind immer dann zu beachten, wenn die zu übertragende Pensionsverpflichtung in den sachlichen und persönlichen Geltungsbereich des BetrAVG fällt. Dies ist i.d.R. dann der Fall, wenn die Pensionszusagen entweder einem Fremdgeschäftsführer oder einem minderbeteiligten GGf gegenüber erteilt wurden.

PRAXISHINWEIS | Im Falle eines beherrschenden GGf, der im arbeitsrechtlichen Sinne als Unternehmer im eigenen Unternehmen zu beurteilen ist, kann eine schuldbefreiende Übertragung auf einen neuen Arbeitgeber grundsätzlich ohne jede Beschränkung stattfinden. Die Schutzbestimmungen des BetrAVG sind für diesen Personenkreis nicht anwendbar. § 4 Abs. 2 BetrAVG gibt jedoch die beiden Wege vor, über die auch bei einer Unternehmerzusage die Übertragung auf den neuen Arbeitgeber grundsätzlich gestaltet werden kann.

Bei beherrschenden GGf greifen diese Beschränkungen nicht

4.2 Körperschaftsteuerliche Behandlung des Übertragungsvorgangs

4.2.1 Behandlung bei der übertragenden Gesellschaft

Den beiden Entscheidungen sind keine Hinweise zu entnehmen, dass die Höhe der jeweiligen Ausgleichszahlungen unter dem Aspekt der Wertgleichheit hinterfragt wurde. So kann wohl davon ausgegangen werden, dass die Wertgleichheit in beiden Fällen als gegeben betrachtet wurde.

PRAXISHINWEIS | Wäre die Wertgleichheit jedoch zu verneinen gewesen, und hätte die Prüfung zu dem Ergebnis geführt, dass die Ausgleichsbeträge den als steuerrechtlich wertgleich zu behandelnden Einmalbetrag unterschritten hätten, so wäre es in diesem Zusammenhang auch noch zu einem **Teilverzicht** gekommen, der zu einem fiktiven Zufluss beim jeweiligen Versorgungsberechtigten und zu einer verdeckten Einlage in das Betriebsvermögen der übertragenden GmbH geführt hätte (BFH 9.6.97, GrS 1/94, BStBl II 98, 307).

Sonderproblem „Mangelnde Wertgleichheit“

4.2.2 Behandlung bei der übernehmenden Gesellschaft

Erteilt eine Kapitalgesellschaft ihrem GGf eine Pensionszusage, so hat sie die steuerrechtlichen Kriterien einzuhalten, die anhand von § 6a EStG sowie von § 8 Abs. 3 S. 2 KStG für die steuerliche Anerkennung des Versorgungsversprechens gefordert werden:

- Zu den Anforderungen auf der ersten Prüfungsstufe des § 6a EStG rechnen die zivilrechtliche Wirksamkeit, der Rechtsanspruch, keine Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen, keine steuerschädlichen Vorbehalte, die Schriftform sowie die Klarheit und Eindeutigkeit der Vereinbarung.

1. Prüfungsstufe:
§ 6a EStG

- Werden die Voraussetzungen des § 6a EStG erfüllt, ist auf der zweiten Prüfungsstufe des § 8 KStG zu prüfen, ob und inwieweit die Pensionsverpflichtung auf einer vGA beruht. Bei dieser Prüfung sind insbesondere die Aspekte Ernsthaftigkeit, Erdienbarkeit und Angemessenheit zu prüfen (R 38 KStR).

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass diese Kriterien auch im Falle einer Übertragung einer einem GGf erteilten Pensionszusage einzuhalten sind, sofern im Einzelfall keiner der von der Rechtsprechung hierzu entwickelten Ausnahmetatbestände erfüllt werden kann.

MERKE | Diese Auffassung hat das FG München (29.5.01, 6 K 5166/00) bereits in 2001 bestätigt. In dem Streitfall hatte eine neu gegründete GmbH im Jahr ihrer Gründung die Pensionszusage des alleinvertretungsberechtigten GGf K von der X-GmbH übernommen, die diese ihrem damaligen GGf im Rahmen seiner dortigen Tätigkeit drei Jahre vorher erteilt hatte. K begründete die Übernahme der Pensionszusage damit, dass der Geschäftsbetrieb der X-GmbH nach deren Auflösung auf die neu gegründete GmbH übertragen wurde. Formell vereinbart wurde dies jedoch offensichtlich nicht, da die Finanzverwaltung dem widersprach. Vor diesem Hintergrund beurteilte das FG München die Übernahme der Pensionszusage dann auch als vGA. Sie begründete dies sowohl mit einem Verstoß gegen die personenbezogene als auch gegen die gesellschaftsbezogene Wartezeit. Gründe für die ausnahmsweise Anrechnung von „Vordienstzeiten“ des Geschäftsführers oder eines „Vorläuferunternehmens“ konnte das FG nicht erkennen.

5. Zusammenfassung

Die Analyse der beiden FG-Entscheidungen zur Übertragung von unmittelbaren Pensionsverpflichtungen zeigt eindeutig, dass der Weg zur Entpflichtung des bisherigen Versorgungsträgers mittels einer Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge vollkommen ungeeignet ist. Die Zahlung des Ausgleichsbetrags führt beim versorgungsberechtigten Geschäftsführer zum Zufluss von steuerpflichtigem Arbeitslohn. Und dies, obwohl die Mittel nicht auf seinem privaten Konto gelandet sind.

Eine andere Beurteilung ergibt sich nur, wenn die Übertragung im Wege eines Arbeitsgeberwechsels durchgeführt wird. Dieses entscheidende Merkmal wird in der Gestaltungsberatung leider regelmäßig verkannt. Dies zeigen auch die beiden Fallgestaltungen wieder auf. Da in beiden Fällen Revisionsverfahren beim BFH anhängig sind, bleibt das endgültige Votum des BFH`s abzuwarten. Das Ergebnis ist aber eindeutig vorhersehbar.

ZUM AUTOR | Jürgen Pradl ist gerichtlich zugelassener Rentenberater für die betriebliche Altersversorgung und geschäftsführender Gesellschafter der PENSIONS CONSULT PRADL GmbH, Kanzlei für Altersversorgung, juergen.pradl@pcp-kanzlei.de

2. Prüfungsstufe:
§ 8 KStG

Übernahme der
Pensionszusage als
vGA beurteilt

Merkmal des
Arbeitgeberwechsels
wird oft verkannt