

Gestaltende Steuerberatung

Steuerplanung • Steueroptimierung • Gestaltungsmodelle

Bundesfinanzhof

Unentgeltliche Entnahme eines Wirtschaftsgutes führt immer zur Aufdeckung der stillen Reserven 111

Europäischer Gerichtshof

Vorsteuervergütungsverfahren:
Unterschrift des Bevollmächtigten reicht aus 113

Bundesfinanzhof

Bei Pkw-Überlassung an freie Mitarbeiter kann Umsatzbesteuerung drohen 114

Unternehmenskauf

Ergebnisabhängige Kaufpreisanpassung beim Unternehmenskauf durch „earn-out“-Klauseln 117

Kapitalgesellschaften

GmbH-Gesellschafter:
Wann müssen bezogene Gewinne zurückgezahlt werden? 123

Änderung der Rechtsprechung

Außergewöhnliche Belastungen:
Abkehr des BFH von der Gegenwerttheorie? 129

Bundesfinanzhof

Neue BFH-Rechtsprechung zu § 7g EStG 133

Pensionszusagen an GmbH-Geschäftsführer

Folgen einer Herabsetzung nach der Past Service-Methode:
Die Auffassung des FinMin NRW ist nicht haltbar 138

Pensionszusagen an GmbH-Geschäftsführer

Herabsetzung nach der Past Service-Methode: Die Auffassung des FinMin NRW ist nicht haltbar

von Jürgen Pradl, Zorneding, und Sebastian Uckermann, Köln*

Gesellschafter-Geschäftsführer (GGf) von Kapitalgesellschaften stehen immer öfter vor der Frage, wie mit den ihnen erteilten unmittelbaren Pensionszusagen verfahren werden soll. Das wirtschaftliche Umfeld erschwert die Finanzierbarkeit der Pensionsverpflichtungen erheblich und die Neuregelungen des BilMoG zu deren handelsrechtlicher Bewertung erhöhen den Druck nochmals. Häufig ist die Gesellschaft gezwungen, die Versorgungsleistung an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesellschaft anzupassen. Dem steht jedoch die steuerliche Behandlung eines solchen Verzichts entgegen. Der BFH (9.6.97, Gr S 1/94) hat nämlich schon früh klargestellt, dass der Verzicht auf eine werthaltige Pensionszusage zu einer verdeckten Einlage führt, wenn das Motiv für den Verzicht in der Gesellschafterstellung zu finden ist. In der Rechtsfolge kommt es zum fiktiven Zufluss von Arbeitslohn beim GGf. Als Ausweg kann hier die Herabsetzung der zugesagten Versorgungsleistung nach der Past Service-Methode dienen (vgl. ausführlich GStB 10, 9 ff.). Bei diesem Modell muss allerdings seit Neuestem mit dem Widerstand der Finanzverwaltung gerechnet werden.

1. Die Grundsätze der Past Service-Methode

Bei der Past Service-Methode werden die zugesagten Versorgungsleistungen hinsichtlich ihres Besitzstandes getrennt. Eine Herabsetzung der Versorgungsleistungen findet nur insoweit statt, als die Vertragsparteien einen Eingriff in die noch nicht verdienten Versorgungsanswartschaften (sog. Future Service) vereinbaren. Die Autoren haben in ihrem Beitrag in GStB 10, 9 ff. nachgewiesen, dass es in diesem Zusammenhang nicht zu einer verdeckten Einlage kommen kann und dass sich dieser Lösungsweg in der Praxis bewährt hat. Darüber hinaus war jüngst auch im Schrifttum festzustellen, dass sich diese Rechtsauffassung vermehrt durchsetzt (vgl. Alt/Stadelbauer, DStR 09, 2551 ff. und Briese, BB 09, 2733 ff.).

Die Past Service-Methode als Rettungsanker

Die Finanzverwaltung hat sich jüngst in zwei Verwaltungsanweisungen mit diesem Modell auseinandergesetzt. Während die OFD Hannover die Folgen einer Herabsetzung nach der Past Service-Methode zutreffend beschrieben hat, liegt das FinMin NRW mit seinem Erlass u.E. leider völlig daneben.

Finanzverwaltung ist sich uneinig

2. Die zutreffende Auffassung der OFD Hannover

Die OFD Hannover (11.8.09, S 2742 - 202 - StO 241) hat in ihrer Verfügung wie folgt zu den Rechtsfolgen der Past Service-Methode Stellung genommen:

** Die Autoren sind gerichtlich zugelassene Rentenberater und im Vorstand des Bundesverbandes der Rechtsberater für bAV und Zeitwertkonten e.V.*

„Nach § 6a Abs. 3 S. 1 EStG darf eine Pensionsrückstellung höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden. Als Teilwert gilt in den Fällen, in denen das Dienstverhältnis noch fortbesteht, der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres (**Anwartschaftsbarwert**) abzüglich des Barwerts der bis zum Ende des Dienstverhältnisses noch aufzubringenden gleichbleibenden Jahresbeträge (**Prämienbarwert**) im selben Zeitpunkt. Der Prämienbarwert repräsentiert somit die künftigen Ansprüche, die am Bilanzstichtag noch nicht realisiert sind (**Future Service**).

Prämienbarwert repräsentiert den Future Service

Wird die Pensionszusage herabgesetzt, ist der Teilwertermittlung auch diese herabgesetzte Pension zugrunde zu legen. Die bisher gebildete Pensionsrückstellung wird diesen Teilwert aber regelmäßig bereits übersteigen, sodass die Rückstellung im Wirtschaftsjahr, in dem die Herabsetzung eintritt, bis zu diesem Teilwert aufzulösen ist. Berücksichtigt man weiter, dass die Pensionsrückstellung nach § 6a EStG bis zum vertraglich vereinbarten Pensionsalter gleichmäßig aufzubauen ist, ergibt sich daraus hinreichend, dass ein Verzicht nur auf den Future Service mit der Folge des Einfrierens der bereits gebildeten Pensionsrückstellung nicht möglich ist.“

Kein „Einfrieren“ der bisher gebildeten Rückstellung

Stellungnahme der Autoren zu den dargestellten Rechtsfolgen

Den Ausführungen der OFD Hannover ist u.E. **uneingeschränkt zuzustimmen**. Auch die Autoren haben bisher die Auffassung vertreten, dass die Herabsetzung nach den Grundsätzen der Past Service-Methode zwar zu einem Einfrieren der Versorgungsanwartschaften führt; nicht jedoch zum Einfrieren der bisher gebildeten Pensionsrückstellung.

Nur Anwartschaften werden eingefroren

Es mag durchaus sein, dass das Einfrieren der Pensionsrückstellung eine gern gesehene Rechtsfolge darstellen würde, da dadurch eine Gewinnauswirkung im Wirtschaftsjahr der Vertragsänderung vermieden werden könnte. Die dem ertragsteuerlich vorgeschriebenen Teilwertverfahren innewohnende Methodik widerspricht diesem „Wunschergebnis“ jedoch eindeutig. Da bei Fortbestand des Dienstverhältnisses hier immer die insgesamt zugesagten Versorgungsleistungen zugrunde zu legen sind, führt eine Herabsetzung der Versorgungsleistungen zwangsläufig zu einer gewinnerhöhenden Auflösung der bisher gebildeten Rückstellung.

Ein Einfrieren der Pensionsrückstellung würde sich nur dann ergeben, wenn diese bisher nach den Grundsätzen des Anwartschaftsbarwertverfahrens gebildet worden wäre. Bei diesem Bewertungsverfahren wird nämlich von vornherein nur auf die bis zum Bilanzstichtag unverfallbar erworbenen Versorgungsanwartschaften abgestellt. Die Pensionsrückstellung würde in diesem Fall durch den Herabsetzungsvorgang nicht berührt. Da das Anwartschaftsbarwertverfahren für Zwecke der ertragsteuerlichen Bewertung jedoch nur bei bereits ausgeschiedenen Versorgungsanwärtern oder nach Eintritt des Versorgungsfalls zugelassen ist (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG), kommt diese Variante hier nicht in Betracht.

Bei dieser Methode wird nur auf unverfallbare Anwartschaften abgestellt

Leider wurde die Verfügung der OFD Hannover verschiedentlich dahingehend interpretiert, dass deren Ausführungen eine Herabsetzung nach

der Past Service-Methode verhindern würden. Dem ist jedoch definitiv nicht so! Die Verfügung bejaht ausdrücklich die teilweise gewinnerhöhende Auflösung der bisher gebildeten Pensionsrückstellung. Sie nimmt ausdrücklich zu den bilanzsteuerrechtlichen Folgen Stellung, wenn eine bestehende Pensionszusage nach den Grundsätzen der Past-Service-Methode herabgesetzt wird. Die wesentlichen Aussagen im Einzelnen:

- „Der Barwert der künftigen Pensionsleistungen knüpft an die Höhe der vereinbarten Pension an. Der Prämienbarwert repräsentiert die künftigen am Bilanzstichtag noch nicht realisierten Ansprüche und ist daher vom Anwartschaftsbarwert zum selben Stichtag abzuziehen.
- Wird die Pensionszusage herabgesetzt, ist der Teilwertermittlung die Höhe der herabgesetzten Pension zugrunde zu legen.
- Ein Verzicht auf den Future Service **mit der Folge des Einfrierens der bereits gebildeten Pensionsrückstellung** ist nicht möglich.“

Die OFD Hannover äußert sich in keiner Weise zu weiterführenden körperschaftsteuerrechtlichen Konsequenzen einer Herabsetzung. U.E. impliziert dies eindeutig, dass die OFD Hannover eine Herabsetzung nach den Grundsätzen der Past Service-Methode als zulässig erachtet und sie sich der mittlerweile im Schrifttum anerkannten Rechtsauffassung anschließt, dass insoweit keine verdeckte Einlage entstehen kann.

Auffassung der OFD Hannover im Detail

Verdeckte Einlage wird mit keinem Wort erwähnt

3. Die irrige Auffassung des FinMin NRW

Für große Verwirrung sorgte dann drei Monate später das FinMin NRW (17.12.09, S 2743-10-V-B 4) mit seinem Erlass. In Tz. 2 wird zunächst ausgeführt, dass die allgemeinen Rechtsfolgen eines Verzichts auch dann greifen, wenn der GGf nur auf einen Teil seiner Pensionsanwartschaften verzichtet. Anhand des folgenden Beispiels wird dort zu den Auswirkungen der Herabsetzung einer Pensionszusage nach der Past Service-Methode wie folgt Stellung genommen:

Erlass zu den Rechtsfolgen eines Pensionsverzichts eines GGf

Beispiel

Gemäß den Bestimmungen der Pensionszusage vom 16.1.90 wurden dem GGf folgende Versorgungsanwartschaften eingeräumt:

- mtl. Altersrente von 6.300 EUR
- mtl. Berufsunfähigkeitsrente von 6.300 EUR

In einer Änderungsvereinbarung zur Pensionszusage zwischen der GmbH und dem GGf vom 1.8.08 werden diese Anwartschaften auf je 3.200 EUR reduziert. In der Änderungsvereinbarung wird dargestellt, dass es sich bei den Beträgen von 3.200 EUR um einvernehmlich als unverfallbar festgestellte Anwartschaften handele und ein weiteres Anwachsen von Versorgungsanwartschaften ab dem 1.8.08 nicht mehr statfinde. Künftig zu erdienende Versorgungsanwartschaften (Future Service) wurden einvernehmlich auf 0 EUR herabgesetzt.

Anwartschaften wurden fast auf die Hälfte reduziert

Die Rechtsfolgen stellt das FinMin NRW wie folgt dar:

1. „Die Pensionsrückstellung ist bis zur Höhe des Teilwerts nach § 6a Abs. 3 S. 2 EStG aufzulösen, der sich auf den Bilanzstichtag nach dem Teilverzicht ergeben hätte, wenn von Anfang an nur eine Pension in der später reduzierten Höhe zugesagt worden wäre. Ein Verzicht nur auf den Future Service mit der Folge des Einfrierens der bereits gebildeten Pensionsrückstellung ist nicht möglich.
2. Es liegt eine verdeckte Einlage vor, weil ein Nichtgesellschafter im Regelfall eine Reduzierung seiner Pensionsanwartschaft ohne Gegenleistung nicht vereinbart hätte. Insoweit ist es unerheblich, in welcher Höhe die Pensionsanwartschaft zum Zeitpunkt des Verzichts in der Änderungsvereinbarung von den Vertragsparteien als erdient bzw. unverfallbar bezeichnet wird. Die Anwartschaft stellt einen einheitlichen Vermögensvorteil dar. Verzichtet der GGf auf einen Teil davon, so betrifft dieser Verzicht sowohl den bereits erdienten als auch den noch nicht erdienten Teil der Anwartschaft. Ein Verzicht nur auf den nicht erdienten Teil ist im Hinblick auf die **Einheitlichkeit dieses Vermögensvorteils** ausgeschlossen.
3. Bei der Ermittlung des **Teilwerts der verdeckten Einlage** ist nach den bereits in der Einleitung dargestellten Grundsätzen des BFH (15.10.97, Gr S 1/94) darauf abzustellen, wie hoch zum Zeitpunkt des Teilverzichts die Wiederbeschaffungskosten für den Differenzbetrag zwischen der ursprünglich zugesagten und der reduzierten Versorgung sind.“

Verzicht nur auf nicht erdienten Teil sei nicht möglich

3.1 Stellungnahme der Autoren zu den dargestellten Rechtsfolgen:**3.1.1 Auswirkungen auf die Pensionsrückstellung (Punkt 3 Nr. 1)**

Die Ausführungen sind u.E. nicht zu beanstanden. Sie bestätigen im Übrigen die Ausführungen der OFD Hannover (11.8.09, S 2742 – 202 – StO 241).

3.1.2 Entstehen einer verdeckten Einlage (Punkt 3 Nr. 2)

Das FinMin NRW stützt das Entstehen einer verdeckten Einlage auf zwei Argumente:

- Zum einen erklärt das FinMin NRW, dass die Herabsetzungsmaßnahme nicht dem **Fremdvergleich** standhält, da ein fremder GGf eine Reduzierung seiner Pensionsanwartschaft ohne Gegenleistung wohl nicht vereinbart hätte.
- Zum anderen führt das FinMin NRW aus, dass die Pensionsanwartschaft einen **einheitlichen Vermögensvorteil** darstellt. Würde der GGf auf einen Teil der ihm zugesagten Versorgungsbezüge verzichten, so würde dieser Verzicht sowohl den bereits erdienten als auch den noch nicht erdienten Teil der Anwartschaft betreffen. Demzufolge wäre eine Aufteilung der Pensionsanwartschaft in der Weise, dass ein Verzicht nur auf den nicht erdienten Teil angenommen werden könnte, im Hinblick auf die Einheitlichkeit dieses Vermögensvorteils ausgeschlossen.

Anwartschaft als einheitlicher Vermögensvorteil

Bei der Bewertung der verdeckten Einlage der Höhe nach möchte das FinMin NRW dann darauf abstellen, „wie hoch zum Zeitpunkt des Teilverzichts die Wiederbeschaffungskosten für den Differenzbetrag zwischen der ursprünglich zugesagten und der reduzierten Versorgung sind.“ Zum besseren Verständnis werden die Folgen dieser Rechtsauffassung anhand des o.g. Beispiels nachfolgend verdeutlicht:

Bewertung der verdeckten Einlage der Höhe nach

Ausgangslage

Versorgungsleistung gesamt:	mtl. 6.300 EUR	100,00 %
Herabgesetzte Versorgungsleistung (Future Service):	mtl. 3.100 EUR	49,21 %
Verbleibende Versorgungsleistung (Past Service):	mtl. 3.200 EUR	50,79 %

Aufteilung der Versorgungsteile

Nach der Auffassung des FinMin NRW wären die obigen Teilbeträge der herabgesetzten und der verbleibenden Versorgungsleistungen nochmals anteilig dem Bereich des Past und des Future Service zuzuordnen:

		Past Service	Future Service
		50,79 %	49,21 %
Herabgesetzte Versorgungsleistung:	mtl. 3.100 EUR	1.574,60 EUR	1.525,40 EUR
Verbleibende Versorgungsleistung:	mtl. 3.200 EUR	1.625,40 EUR	1.574,60 EUR
		3.200,00 EUR	3.100,00 EUR

Nach Durchführung der Aufteilung der jeweiligen Teilbeträge in Past und Future Service ist festzustellen, dass der herabgesetzte Teil der Versorgungsanwartschaften laut FinMin NRW einen Past Service-Anteil von 1.574,60 EUR beinhalten soll. Bei einer konsequenten Fortsetzung der strittigen Rechtsauffassung könnte es somit auch nur hinsichtlich dieses Teilbetrags zu einer verdeckten Einlage kommen, die mit den Wiederbeschaffungskosten zu bewerten wäre.

An dieser Stelle ist bereits festzustellen, dass der Erlass in sich unschlüssig und fehlerhaft ist, da die abschließend dargestellte Form der Ermittlung der verdeckten Einlage nicht mit der zuvor gelieferten Begründung übereinstimmt. Während zunächst eindeutig dargelegt wird, dass der Verzicht sowohl den bereits verdienten als auch den noch nicht verdienten Teil der Versorgungsanwartschaften betreffen soll, wird anschließend ausgeführt, dass zur Ermittlung des Teilwerts der verdeckten Einlage auf den Differenzbetrag zwischen der ursprünglich zugesagten und der reduzierten Versorgung abgestellt werden soll. Danach wäre der Wiederbeschaffungswert auf den insgesamt herabgesetzten Betrag in Höhe von 3.100 EUR zu ermitteln. Die so ermittelte verdeckte Einlage würde somit sowohl den verdienten als auch den noch nicht verdienten Teil der aufgegebenen Versorgungsanwartschaften umfassen. Dies widerspricht jedoch auch dann, wenn man von einem einheitlichen Vermögensvorteil ausgehen würde, eindeutig der in den H 40 KStR wiedergegebenen Verwaltungsauffassung, nach der eine verdeckte Einlage nur hinsichtlich des verdienten Teils der Versorgungsanwartschaften angenommen werden kann.

Erlass ist in sich unschlüssig und fehlerhaft

U.E. missachtet der Erlass des FinMin NRW die geltende Rechtslage und die diesbezüglichen Verwaltungsanweisungen und ist zudem fehlerhaft in der Anwendung seiner eigenen Aussagen. Er ist daher in seiner Gesamtheit als „handwerkliche Fehlleistung“ zu beurteilen. Dieses vernichtende Urteil lässt sich wie folgt begründen:

3.1.2.1 Argument 1: Fremdvergleich

Es mag dahinstehen, ob ein Fremdgeschäftsführer dazu bereit wäre, auf die noch zu erdienenden Versorgungsanwartschaften entschädigungslos zu verzichten. Dies ist letztlich irrelevant. Zwar ist es zutreffend, dass die gesellschaftliche Veranlassung des zu beurteilenden Rechtsgeschäfts nach den Grundsätzen eines Fremdvergleichs zu beurteilen ist. Eine verdeckte Einlage setzt jedoch zusätzlich voraus, dass ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person der Körperschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet. Kann die entschädigungslos aufgegebenen Versorgungsanwartschaft nicht als einlagefähiger Vermögensvorteil qualifiziert werden, so ist die Frage der gesellschaftlichen Veranlassung nicht mehr von Bedeutung. Eine verdeckte Einlage scheidet hier alleine schon aufgrund der mangelnden Werthaltigkeit der Versorgungsanwartschaft aus.

Es fehlt an einem einlagefähigen Vermögensvorteil

Nach der gefestigten Rechtsprechung des BAG, die im Fremdvergleich auch für GGf heranzuziehen ist (BAG 22.5.90, 3 AZR 128/89, BAGE 65, 157, 161; BAG 11.5.99, 3 AZR 21/89, BAGE 91, 310, 318 f.), handelt es sich beim Future Service unstrittig um noch nicht erdiente Versorgungsanwartschaften, auf die der Versorgungsberechtigte noch keinen eigentumsähnlichen Anspruch erworben hat. Seine Rechtsposition kann somit nicht als so gefestigt beurteilt werden, als dass dieser Teil der Versorgungsanwartschaften die Anforderungen, die an einen einlagefähigen Vermögensvorteil aus körperschaftsteuerlicher Sicht zu stellen sind, erfüllen könnte. Die Annahme einer verdeckten Einlage scheidet dementsprechend aus, soweit die Herabsetzung dem Bereich des Future Service zuzuordnen ist.

Future Service gewährt noch keine gefestigte Rechtsposition

Exkurs: Denjenigen, die den Aspekt des Fremdvergleichs dennoch für relevant erachten, ist darüber hinaus Folgendes entgegenzuhalten:

Die Motive, die in der Praxis zu einer Herabsetzung einer Pensionszusage führen, sind mannigfaltig, haben jedoch eines gemeinsam: Sie entstammen regelmäßig einer Situation, die sich – im Vergleich zur Lage zum Zeitpunkt der Einrichtung der Pensionszusage – in wesentlichen Punkten erheblich verändert hat. So haben viele mittelständische Unternehmen mit völlig veränderten Marktbedingungen zu kämpfen, die grundlegende Veränderungen der in der Vergangenheit bewährten Geschäftsmodelle erfordern. Die Internationalisierung der Märkte hat zu einem gesteigerten Wettbewerb und zu einem nur schwer zu verkraftenden Preiskampf geführt, sodass auch traditionsreiche deutsche Unternehmen in die Insolvenz verfallen sind.

Geänderte Marktbedingungen können nicht ignoriert werden

Wenn die Parteien in einem solchen Umfeld die bestehende Vergütungsvereinbarung einvernehmlich in der Form an die geänderten Verhältnisse anpassen, dass sie die Herabsetzung des Future Service vertraglich vereinbaren, so hält dies u.E. sehr wohl einem Fremdvergleich stand.

Darüber hinaus ist hier zu berücksichtigen, dass der Geschäftsführer einer GmbH in seiner besonderen Stellung als Organ der Gesellschaft einer erhöhten Treuepflicht unterliegt und er wohl deswegen deutlich früher zur Anpassung seiner Vergütung bereit sein muss, als dies vom abhängig Beschäftigten verlangt werden kann.

Zu guter Letzt sei noch darauf verwiesen, dass die Problematik des Fremdvergleichs in der Praxis relativ einfach aus der Welt geschafft werden kann, indem die Parteien vereinbaren, dass der Future Service nicht entschädigungslos aufgegeben wird, sondern sie als Ausgleich für die Herabsetzung der Versorgungsanwartschaften eine wertgleiche Erhöhung der Aktivenvergütung vereinbaren.

Future Service muss nicht entschädigungslos aufgegeben werden

3.1.2.2 Argument 2: Einheitlicher Vermögensvorteil

Der Charakter einer betrieblichen Versorgungszusage ist mittlerweile unstrittig. Nach der Rechtsprechung verfügt die betriebliche Altersversorgung neben dem ihr innewohnenden Versorgungs- auch über einen eindeutigen **Vergütungscharakter**. Dem hat der Gesetzgeber durch verschiedene Modifizierungen des BetrAVG und insbesondere durch die Einräumung eines Rechtsanspruchs auf Entgeltumwandlung Rechnung getragen.

Auch ist gesetzlich festgelegt, dass der **Vergütungsbestandteil bAV** über die Zeit der Beschäftigung ratierlich erdient werden muss. In § 2 Abs. 1 BetrAVG hat der Gesetzgeber konkretisiert, dass die Versorgungsanwartschaften in dem Verhältnis erdient werden, in dem die zum Berechnungszeitpunkt bisher geleistete zur bis zum vereinbarten Pensionsalter maximal möglichen Dienstzeit steht. Zwar bezieht sich die Vorschrift ihrem Wortlaut nach nur auf Fälle, in denen ein Versorgungsfall wegen Erreichens der Altersgrenze, Invalidität oder Tod eintritt und der Versorgungsberechtigte vorher aus dem Unternehmen ausgeschieden ist. Das BAG hat jedoch eindeutig entschieden, dass auch bei Fortbestand des Arbeitsverhältnisses der unverfallbar erworbene Teilbetrag (Past Service) in Form einer Als-ob-Leistung unter Anwendung der gesetzlich vorgeschriebenen Berechnungsmethode zu ermitteln ist (BAG 17.4.85, 3 AZR 72/83, DB 86, 228).

Ratierliche Erdienung gesetzlich fest verankert

Damit ist festzustellen, dass nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung die Aufteilung der erteilten Versorgungsanwartschaften zum Zwecke der Ermittlung der Besitzstände des Versorgungsberechtigten auch bei Fortbestand des Beschäftigungsverhältnisses rechtlich zulässig ist bzw. durch das BAG sogar vorgeschrieben wird. Für die Annahme eines einheitlichen Vermögensvorteils bleibt nach den Grundsätzen der BAG-Rechtsprechung definitiv kein Raum.

BAG wendet sich gegen Annahme eines einheitlichen Vermögensvorteils

Dass das ratierliche Erdienungsverfahren auch im Steuerrecht anerkannt ist, ergibt sich schon aus mehreren Verwaltungsanweisungen:

- Zum einen hat das BMF (9.12.02, IV A 2 S 2742 68/02, BStBl I 02, 1393) mitgeteilt, dass Vereinbarungen über eine Unverfallbarkeit in Zusagen

auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung an GGf einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich dann nicht als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen sind, wenn es sich um eine sofortige ratierliche Unverfallbarkeit handelt. Damit wird klar zum Ausdruck gebracht, dass die Vereinbarung einer ratierlichen Unverfallbarkeitsregelung als üblich und somit betrieblich veranlasst zu beurteilen ist.

- Zum anderen sind die Anweisungen zu beachten, die seitens des BMF zum Thema „Übertragung von Versorgungsverpflichtungen und Versorgungsanwartschaften auf Pensionsfonds“ ergangen sind (BMF 26.10.06, IVB 2 – S 2144 -57/06, BStBl I 06, 709).

Zu Letzterem führt das BMF unter der Tz 1. b) Folgendes aus: „Bei einer entgeltlichen Übertragung von Versorgungsanwartschaften aktiver Beschäftigter kommt § 3 Nr. 66 EStG nur für Zahlungen an den Pensionsfonds in Betracht, die für zum Zeitpunkt der Übertragung bereits erdiente Anwartschaften geleistet wurden. Ansonsten sind solche Zahlungen ausschließlich in dem begrenzten Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG lohnsteuerfrei.“

Die Umsetzung dieser Rechtsauffassung erreicht das BMF dadurch, dass es die zugesagten Versorgungsleistungen rechnerisch trennt und in einen bereits erdienten (Past Service) bzw. in einen noch zu erdienenden Teilbetrag (Future Service) aufteilt. Dabei sind die im Zeitpunkt der Übertragung bereits erdienten Versorgungsanwartschaften grundsätzlich mit dem steuerlich ausfinanzierbaren Teil (Verhältnis von Teilwert zu Barwert), mindestens aber mit dem zeitanteilig quotierten Versorgungsanteil zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 1 BetrAVG). Der darüber hinausgehende Betrag ist dann zwangsläufig dem Bereich des Future Service zuzuordnen.

Damit hat das BMF für den Fall einer Übertragung von Versorgungsanwartschaften auf einen Pensionsfonds dasselbe Verfahren bestimmt, das innerhalb der Past Service-Methode zur Aufteilung der zugesagten Versorgungsleistungen herangezogen wird. Bei einer Ermittlung des Past Service-Anteils nach der Methode des steuerlich ausfinanzierten Teils wird sich in der Regel ein höherer Past Service-Anteil ergeben.

Von besonderer Bedeutung ist dabei, dass die Regelungen zur Übertragung von Versorgungsanwartschaften aktiver Beschäftigter von einem Fortbestand des Beschäftigungsverhältnisses ausgehen. Somit wird seitens des BMF für die exakt identische Ausgangsposition eine zu den Grundsätzen der Past Service-Methode identische Lösung vorgeschrieben. Damit bleibt für die Annahme eines einheitlichen Vermögensvorteils, der einer Aufteilung entgegenstehen soll, nun wirklich kein Raum mehr.

Auch die BFH-Rechtsprechung hat schon vor Jahren eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass sie den Bestrebungen der Finanzverwaltung, die Pensionszusage als ein einheitliches Wirtschaftsgut zu qualifizieren (sog. Einheitstheorie), regelmäßig eine Abfuhr erteilt (zuletzt BFH 31.3.04, I R 65/03). In Rahmen dieser Entscheidung hatte der BFH eindeutig die Auffassung vertreten, dass die jeweils für unterschiedliche Versorgungsfälle

Übertragung von Anwartschaften auf Pensionsfonds

BMF bedient sich desselben Verfahrens...

...bei exakt identischer Ausgangslage

BFH hat der Einheitstheorie regelmäßig eine Abfuhr erteilt

zugesagten Versorgungsleistungen als selbstständige Wirtschaftsgüter zu behandeln sind (segmentierte Betrachtungsweise).

Es ist demnach nicht zulässig, aus der mangelnden Finanzierbarkeit einer für den Invaliditätsfall bestehenden Pensionsverpflichtung auch auf die mangelnde Finanzierbarkeit der zugesagten Altersrente zu schließen. Wenn nach den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung die erteilte Versorgungszusage anhand der einzelnen Versorgungsfälle segmentiert und in selbstständige Wirtschaftsgüter unterteilt werden kann, so kann u.E. unterstellt werden, dass der BFH auch die horizontale Teilung der Versorgungsleistungen zum Zwecke der Besitzstandsermittlung zulassen würde.

Folgen der segmentierten Betrachtungsweise

Die konsequente Anwendung der Rechtsauffassung des FinMin NRW würde die Rechtsanwender aber noch vor weitere unlösbare Probleme stellen. Sie würde z.B. im Falle einer Abfindung von Pensionsanswartschaften dazu führen, dass der eigentlich abzufindende Teilbetrag in Form des ermittelten Past Service nun nochmals in Past und Future Service zu unterteilen wäre. Dies würde selbst bei einer betrieblich veranlassten Abfindung hinsichtlich des Teilbetrags, der aus der verbleibenden Versorgungsleistung (3.200 EUR) dem Future Service (1.574,60) zuzuordnen wäre, unweigerlich zu einer vGA führen. Im nächsten Schritt würde der Teilbetrag, der aus der herabgesetzten Versorgungsleistung (Future Service in Höhe von 3.100 EUR) dem Past Service (1.574,60) zuzuordnen wäre, eine verdeckte Einlage bewirken, die beim GGf zu einem fiktiven Lohnzufluss führen würde. Eine derartige Rechtsfolge ist nun wirklich absurd.

Auffassung des FinMin NRW würde zu weiteren Problemen führen

4. Die ablehnende Haltung anderer Bundesländer lässt hoffen

Dass die Autoren mit der obigen Beurteilung hinsichtlich der Qualität des Erlasses vom 17.12.09 nicht alleine sind, beweist eindrucksvoll die Reaktion der Finanzverwaltung in Bayern. Dort wurde nämlich die Fachbetriebsprüfung im Bayerischen Landesamt für Steuern angewiesen, den Erlass nicht zu beachten. Die Bayerische Finanzverwaltung wird auch in der Zukunft die Rechtsauffassung vertreten, dass eine Herabsetzung nach den Grundsätzen der Past Service-Methode nicht zu einer verdeckten Einlage führt. Darüber hinaus hat sich dem Vernehmen nach auch die Finanzverwaltung in Baden-Württemberg zu dieser Vorgehensweise entschlossen. Es besteht daher die berechtigte Aussicht, dass sich auch die verbleibenden 13 Bundesländer nicht durch die irriige Auffassung des FinMin NRW von einer sachgerechten Rechtsanwendung abhalten lassen.

Baden-Württemberg und Bayern wenden den Erlass nicht an

Anlass zur Hoffnung, dass der aktuell vorherrschende unzumutbare Zustand demnächst beseitigt wird, gibt die Tatsache, dass die Bayerische Finanzverwaltung die Initiative ergriffen und die rechtliche Behandlung der Past Service-Methode zur Tagesordnung der nächsten Sitzung der Körperschaftsteuerreferenten der Länder angemeldet hat. Es bleibt zu hoffen, dass es im Anschluss daran zu einem koordinierten Ländererlass kommt. Dieser dürfte dann eine Herabsetzung nach den Grundsätzen der Past Service-Methode in der Weise bestätigen, dass ein Verzicht auf den Future Service mangels eines einlagefähigen Vermögensvorteils nicht zu einer verdeckten Einlage führen kann.

Es besteht noch Hoffnung