

Betriebs Berater

// WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. José A. Campos Nave, RA/FAStR/FAHaGesR, und Dr. Henrik Vogel, LL.M., RA

Die erforderliche Veränderung von Corporate Compliance-Organisationen im Hinblick auf gestiegene Verantwortlichkeiten des Compliance Officers 2546

Dr. Jens Peter Schmidt, RA, und Dr. Dr. Adem Koyuncu, RA
Kartellrechtliche Compliance-Anforderungen an den Informationsaustausch zwischen Wettbewerbern 2551

Daniel Meier-Greve, RA
Vorstandshaftung wegen mangelhafter Corporate Compliance 2555

// STEUERRECHT

Dr. Marc P. Scheunemann, LL.M., RA/FAStR/StB, und Dr. Andre Dennisen, RA
Unternehmensbesteuerung 2010 – Überblick über die im Wachstumsbeschleunigungsgesetz vorgesehenen Änderungen 2564

Sebastian Uckermann und Jürgen Pradl
„Baustelle“ Gesellschafter-Geschäftsführer-Versorgung (I) – Aktuelle Problemfelder in der Praxis: Herabsetzung der Versorgungsleistungen nach den Grundsätzen der „Past Service-Methode“ 2568

Christian Sterzinger, ORR
Neue Rechtsprechung zu den Nachweispflichten bei Ausfuhr und innerschweizerischen Lieferungen 2573

// BILANZRECHT & BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dr. Bernd Stibi, WP/StB, und Dr. Eva Klaholz
Kaufpreisverteilung im Rahmen der Kapitalkonsolidierung nach BilMoG: Neue Herausforderungen für die Praxis 2582

BFH: Investitionsabzugsbetrag: § 7g EStG n. F. gilt auch für Freiberufler bereits seit 2007
BB-Kommentar von Frank Pankoke, StB, LL.M. 2586

// ARBEITSRECHT

Tim Wybitul, RA/FAArbR
Strafbarkeitsrisiken für Compliance-Verantwortliche 2590

Dr. Mark Lembke, LL.M., RA/FAArbR
Sozialversicherungsrechtliche Fragen bei der Beendigung von Beschäftigungsverhältnissen 2594

// BB-MAGAZIN

Dr. Georg A. Wittuhn und Hanjo Hamann
Verwirrende Vorschriften im Verbrauchssteuerrecht M1

Dr. Jan Roth, RA/FAStR
Legal Risk Management – Die moderne Krisenabsicherung M16

Sebastian Uckermann und Jürgen Pradl

„Baustelle“ Gesellschafter-Geschäftsführer-Versorgung (I) – Aktuelle Problemfelder in der Praxis: Herabsetzung der Versorgungsleistungen nach den Grundsätzen der „Past Service-Methode“

Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften stehen immer öfters vor der Fragestellung, wie sie in der Zukunft mit der ihnen gegenüber erteilten unmittelbaren Pensionszusage verfahren sollen. In vielen Fällen wird die Überlegung dadurch ausgelöst, dass die bestehende Rückdeckungsversicherung es nicht mehr gewährleisten kann, die Pensionsverpflichtung nachhaltig zu erfüllen. In anderen Fällen steht die Nachfolgeplanung vor der Tür und erfordert eine kritische Auseinandersetzung mit dem Umfang der Verpflichtung. In der betrieblichen Praxis wird seitens des betroffenen Geschäftsführers nicht selten der Wunsch geäußert, dass er „ja einfach auf seine Versorgungszusage insoweit verzichten könnte, als diese nicht mehr durch die Rückdeckungsversicherung gedeckt wird“. Dabei wird in der Regel angenommen, dass außer einem außerordentlichen Ertrag auf Gesellschaftsebene – bedingt durch die vorzunehmende Auflösung der gebildeten Pensionsrückstellungen – keine weiteren Konsequenzen zu befürchten sind. Dem ist jedoch leider nicht in allen Fällen so. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung (BFH, 15.10.1997 – I R 58/93, BB 1998, 419) führt der Verzicht auf eine werthaltige Pensionszusage dann zu einer verdeckten Einlage, wenn das Motiv für den Verzicht in der Gesellschafterstellung zu finden ist. In der Rechtsfolge kommt es zum fiktiven Zufluss beim Gesellschafter-Geschäftsführer i. S. d. § 19 EStG. In der Beratungspraxis wird deshalb vermehrt nach Lösungsansätzen gesucht, die die Herabsetzung der zugesagten Versorgungsleistungen ermöglichen, ohne gleichzeitig die negativen steuerlichen Folgen einer verdeckten Einlage auszulösen. Dieser Beitrag soll aufzeigen, wie im Falle eines noch in der Anwartschaftsphase befindlichen Gesellschafter-Geschäftsführers die o. g. Ziele durch die Anwendung der sog. Past Service-Methode realisiert werden können. Im Rahmen der Past Service-Methode wird die bestehende Pensionsverpflichtung dadurch eingedämmt, dass die Vertragsparteien eine einvernehmliche Herabsetzung der Versorgungsleistungen auf die Höhe der unverfallbar erworbenen Versorgungsanswartschaften vereinbaren.

I. Grundsätzliche Behandlung eines Verzichts auf eine unmittelbare Pensionszusage durch den Gesellschafter-Geschäftsführer

1. Auswirkungen eines gesellschaftlich veranlassten Verzichts¹ bei der zusagenden Gesellschaft und beim Gesellschafter-Geschäftsführer

Nach der Diktion des BFH vom 9.6.1997² begründet der gesellschaftsrechtlich veranlasste Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft auf eine ihm gegenüber erteilte werthaltige Pensionszusage eine verdeckte Einlage nach § 8 Abs. 3 KStG. Voraus-

setzung für das Entstehen einer verdeckten Einlage sind somit zwei wesentliche Faktoren:

- die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und
- die Zuwendung eines einlagefähigen Vermögensvorteils.

Liegen diese Voraussetzungen vor, so kommt es durch den entschädigungslosen Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers auf seine Pensionszusage zu folgenden Rechtsfolgen:

Bei der Gesellschaft ist zunächst die zugrunde liegende Pensionsrückstellung gewinnerhöhend aufzulösen. Da die verdeckte Einlage das steuerliche Ergebnis der Körperschaft nicht beeinflussen darf, ist das Ergebnis der Gesellschaft außerbilanziell zu korrigieren. Da die Auflösung der Pensionsrückstellung nach den Grundsätzen des § 6a EStG erfolgt, die außerbilanzielle Ergebniskorrektur jedoch in Höhe des den steuerlichen Teilwert übersteigenden Wiederbeschaffungswertes stattfindet, wird das steuerliche Ergebnis der GmbH sogar reduziert.³ Anders stellt sich die Situation beim Versorgungsberechtigten dar. Beim Gesellschafter-Geschäftsführer führt die Feststellung einer verdeckten Einlage nämlich zu einer erheblichen Steuerbelastung. Da der BFH im Zeitpunkt des Verzichts von einer Realisierung der Forderung ausgeht, führt der Verzicht auf die Pensionszusage grds. zu einem fiktiven Zufluss von Arbeitslohn gemäß § 19 EStG. Zeitgleich kommt es für den Gesellschafter-Geschäftsführer ebenfalls in Höhe des Wertes der verdeckten Einlage zu einer nachträglichen Erhöhung der Anschaffungskosten seiner Gesellschaftsanteile, die sich jedoch erst bei einem späteren Verkauf der Gesellschaftsanteile gewinnmindernd auswirkt und dann auch nur innerhalb des Teileinkünfteverfahrens.⁴

2. Bewertung des Verzichts bei der zusagenden Gesellschaft und beim Gesellschafter-Geschäftsführer

Beachtlich ist in diesem Zusammenhang die durch den BFH⁵ nach den Verlautbarungen des Großen Senats vom 9.6.1997 aufgestellte Festlegung, nach welchen Kriterien die Bewertung der verdeckten Einlage zu erfolgen hat. Abzustellen ist hierbei nach Vorgaben des BFH auf den „realen“ Teilwert der Pensionsanswartschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers und nicht auf den gem. § 6a EStG steuerbilanziell ermittelten Teilwert der Pensionsverpflichtung. Der Teilwert ist somit unter

¹ Die nachfolgend dargestellten Auswirkungen für einen kompletten Verzicht auf Pensionsanswartschaftsrechte gelten sinngemäß auch für einen Teilverzicht.

² BFH, 9.6.1997 – Gr S 1/94, BStBl. II 1997, 307, BB 1997, 1735.

³ Vgl. Rechtsfolge zu § 8 Abs. 3 S. 3 KStG; „Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht“.

⁴ Vgl. hierzu auch: § 3c Abs. 2 EStG.

⁵ BFH, 15.10.1997 – I R 58/93, BB 1998, 419.

Beachtung der allgemeinen Teilwertermittlungsgrundsätze des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG bzw. im Zweifel nach den Wiederbeschaffungskosten zu ermitteln. Demnach kommt es darauf an, welchen Betrag die Gesellschaft zu dem Zeitpunkt des Verzichts des Gesellschafter-Geschäftsführers auf seine Pensionsanwartschaftsrechte hätte aufwenden müssen, um eine gleich hohe Pensionsanwartschaft gegen einen vergleichbaren Schuldner zu erwerben. Ebenfalls muss bei dieser Teilwertermittlungsart die Bonität der pensionsverpflichteten Gesellschaft mit berücksichtigt werden.

Aus den zuvor dargestellten Regelungsvorgaben des BFH hat die Fachpraxis richtig gefolgert, dass die Teilwertermittlung anhand eines Einmalbeitrags an eine Lebensversicherungsgesellschaft erfolgen kann.⁶ Für die zusagende Gesellschaft bedeutet dies, eine entsprechende eigene Bonität vorausgesetzt, dass der unter Zuhilfenahme einer Lebensversicherung ermittelte Teilwert z. T. erheblich von der nach § 6a EStG ermittelten Pensionsrückstellung abweicht. Dies resultiert vor allem aus den unterschiedlichen Rechnungsgrundlagen, da die Pensionsrückstellung nach § 6a EStG nach wie vor mit einem unrealistischen Rechnungszins in Höhe von 6% abzuzinsen ist, währenddessen die Lebensversicherer aktuell mit einem Rechnungszins von rd. 4,0% bis 4,5% (davon 2,25% garantiert) kalkulieren.⁷ Auch die zur Teilwertermittlung eingesetzten Sterbetafeln weichen erheblich voneinander ab.⁸

3. Auswirkungen eines betrieblichen veranlassten Verzichts

Ausnahmsweise kann ein Verzicht bzw. Teilverzicht auch betrieblich veranlasst sein. In diesem Falle kommt es auf der Ebene der GmbH lediglich zu einer gewinnerhöhenden Auflösung der Pensionsrückstellung. Da im Falle einer betrieblichen Veranlassung keine verdeckte Einlage angenommen wird, hat der Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner privaten Ebene auch keinen fiktiven Lohnzufluss zu versteuern. Die betriebliche Veranlassung eines Verzichts wird von der Finanzverwaltung seit jeher anhand des steuerlichen Kriteriums der Finanzierbarkeit festgemacht. Allerdings haben sich die diesbezüglichen Rahmenbedingungen in der Vergangenheit erheblich verändert:

In der Vergangenheit hatte die Finanzverwaltung zum Thema „Finanzierbarkeit von Pensionsverpflichtungen gegenüber beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern“ eine klare Rechtsauffassung vertreten. In der Tz. 2 des BMF-Schreibens vom 14.5.1999 (IV C 6 – S 2742 – 9/99, BStBl. I 1999, 512) hatte sie zum Ausdruck gebracht, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eine Anpassung der Pensionszusage herbeiführen würde, wenn sich die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft in den Jahren nach deren Erteilung verschlechtert. Daraus hat sie die Anforderung abgeleitet, dass die Pensionszusage zu kürzen ist, soweit ihre Finanzierbarkeit entfallen ist. Eine derartige Kürzung hatte die Finanzverwaltung als betrieblich veranlasst beurteilt, was zur Folge hatte, dass in diesem Zusammenhang kein gesellschaftsrechtlich veranlasster Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers entstehen konnte.

Nachdem der BFH dieser Rechtsauffassung mit fünf verschiedenen Urteilen innerhalb von knapp vier Jahren kategorisch widersprochen hatte, hat die Finanzverwaltung im Herbst des Jahres 2005 „klein beigegeben“. Mit BMF-Schreiben vom 6.9.2005 – IV B 7 – S 2742 – 69/05, BStBl. I 2005, 875, hat die Finanzverwaltung ihre bisherige Auffassung ersatzlos aufgehoben. Künftig beurteilt sich die Finanzierbarkeit einer Pensionszusage gegenüber einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nach den Grundsätzen, die der BFH in seinen Ur-

teilen vom 8.11.2000 – I R 70/99, BB 2001, 765, vom 20.12.2000 – I R 15/00, BB 2001, 1135, vom 7.11.2001 – I R 79/00, BB 2002, 394, vom 4.9.2002 – I R 7/01, BB 2003, 467 m. Komm. *Hommel* sowie vom 31.3.2004 – I R 65/03, BB 2004, 1865, entwickelt hat. Die Rechtsgrundsätze der o.g. Urteile des BFH sind auch auf nicht beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer anzuwenden.

Im Anschluss an das BMF-Schreiben vom 6.9.2005 kam es in der Fachwelt zu einem leichten Vakuum. War doch die Möglichkeit bei einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft einen betrieblich veranlassten Verzicht auf Teile der Pensionszusage zu erklären entfallen. Der damit ausgelösten Diskussion über die zukünftigen Möglichkeiten eines steuerunschädlichen Verzichts bereitete die Finanzverwaltung erst mit einiger Verzögerung ein Ende. Zunächst äußerte sich die OFD Hannover mit ihrer Verfügung vom 15.12.2006⁹ zu dieser Frage.

Im Anschluss daran veröffentlichte das Bayerische Landesamt für Steuern mit Verfügung vom 15.2.2007¹⁰ die mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder koordinierte Verwaltungsauffassung und führte das Folgende aus:

„Der Verzicht (Widerruf oder Einschränkung im Wege eines Erlass-, Schuldauflösungs- oder Änderungsvertrages) des Gesellschafter-Geschäftsführers ist regelmäßig als im Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen.

Von einer betrieblichen Veranlassung des Verzichts ist hingegen auszugehen, wenn die Pensionszusage im Verzichtszeitpunkt nach der Rechtsprechung des BFH in den Urteilen vom 8.11.2000 (BStBl. 2005 II S. 653), vom 20.12.2000 (BStBl. 2005 II S. 657), vom 7.11.2001 (BStBl. 2005 II S. 659) und vom 4.9.2002 (BStBl. 2005 II S. 662) nicht finanzierbar ist.

Dient der Verzicht der Vermeidung einer drohenden Überschuldung der Gesellschaft im insolvenzrechtlichen Sinne und steht er im Zusammenhang mit weiteren die Überschuldung vermeidenden Maßnahmen (wie insbesondere einer Absenkung des Aktivgehaltes) ist er entsprechend den allgemeinen Grundsätzen nur dann betrieblich veranlasst, wenn sich auch ein Fremdgeschäftsführer zu einem Verzicht bereit erklärt hätte.“

Nach diesen Grundsätzen ist daher davon auszugehen, dass der Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers regelmäßig als im Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen ist.

Für die Annahme einer betrieblichen Veranlassung definiert die Finanzverwaltung zwei Ausnahmetatbestände:

- Mangelnde Finanzierbarkeit nach Eintritt einer Überschuldung im Sinne der InsO und
- Sanierung der GmbH zur Vermeidung einer drohenden Überschuldung.

Der in der Literatur vertretenen Rechtsauffassung¹¹, wonach die Finanzverwaltung Teilverzichte nur in Begleitung weiterer flankierender Maßnahmen als betrieblich veranlasst anerkennt, kann in der pauschalierenden Form nicht beigepflichtet werden. Vielmehr unterscheidet der o.a. koordinierte Ländererlass vom 15.2.2007 eindeutig zwischen einer bereits eingetretenen Überschuldung und den Maßnahmen zur Vermeidung einer drohenden Überschuldung. Das Erfordernis der Ergreifung weiterer Sanierungsmaßnahmen wird darin ausdrücklich auf den zweiten Ausnahmefall (drohende Überschuldung) begrenzt.

6 Vgl. z. B. Förster, DStR 2006, 2149.

7 Vgl. vertiefend zu dieser Thematik: Uckermann, Betriebliche Altersversorgung und Zeitwertkonten, 1. Aufl. 2009, 128 ff. m. w. N.

8 Vgl. z. B. Pradl, Pensionszusagen an GmbH-Geschäftsführer, 43 ff.

9 OFD Hannover, 15.12.2006 – S 2741 – 117 – StO 241.

10 Bayerisches Landesamt für Steuern, 15.2.2007 – S 2742 – 26 St31N; DStR 2007, 993.

11 Vgl. Heeg, DStR 2009, 567.

II. Einvernehmliche Herabsetzung im Wege der „Past Service-Methode“

Liegen die o. a. Rahmenbedingungen zur Begründung einer betrieblichen Veranlassung nicht vor, so schafft die sog. Past Service-Methode eine Gestaltungsmöglichkeit, die es doch noch ermöglicht, in die Höhe der zugesagten Versorgungsleistungen einzugreifen, ohne dabei eine verdeckte Einlage zu produzieren. Die rechtlichen Grundlagen, die dies ermöglichen sind wie folgt zu beschreiben:

Verzichtet ein Gesellschafter-Geschäftsführer auf eine ihm gegenüber erteilte unmittelbare Pensionszusage ganz oder teilweise und ist dieser Verzicht nicht als betrieblich veranlasst zu beurteilen, so führt dies nach der ständigen BFH-Rechtsprechung zu einer verdeckten Einlage, sofern in diesem Zusammenhang der Gesellschaft ein einlagefähiger Vermögensvorteil zugewendet wird. Der Aspekt des einlagefähigen Vermögensvorteils wird in diesem Zusammenhang oftmals als gegeben betrachtet bzw. es fehlt bei Abhandlungen zu diesem Thema an einer vertiefenden Auseinandersetzung mit diesem zwingend für das Entstehen einer verdeckten Einlage notwendigen Erfordernis.¹²

Ein einlagefähiger Vermögensvorteil kann im Zusammenhang mit dem Verzicht auf eine Pensionszusage nur dann vorliegen, wenn es sich um werthaltige Versorgungsanwartschaften bzw. Versorgungsansprüche handelt. Führt die Auseinandersetzung mit dem Thema Werthaltigkeit zu dem Ergebnis, dass die aufgegebenen Rechte als nicht werthaltig zu beurteilen sind, so kann es auch nicht zu einer verdeckten Einlage kommen. Um die Werthaltigkeit der Versorgungsanwartschaften im Sinne einer verdeckten Einlage rechtlich beurteilen zu können, ist es zwingend notwendig, die arbeitsrechtlichen Besonderheiten der betrieblichen Altersversorgung parallel zu den körperschaftsteuerlichen Anforderungen einer verdeckten Einlage zu untersuchen und die Ergebnisse in Einklang zu bringen. Nur auf diesem Wege lässt sich die Frage einer verdeckten Einlage abschließend beantworten.

1. Einlagefähiger Vermögensvorteil als Voraussetzung einer verdeckten Einlage

Vor dem oben dargestellten Hintergrund ist die Werthaltigkeit einer Pensionsanwartschaft auf zwei unterschiedlichen Ebenen zu beurteilen:

Ebene 1: Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Versorgungsträgers: Nach den Grundsätzen der Verfügung des Bayerischen Landesamt für Steuern vom 15.2.2007¹³, ist davon auszugehen, dass ein Verzicht auf eine Pensionszusage vor dem Zeitpunkt, in dem sie nicht mehr finanzierbar ist, grundsätzlich als gesellschaftsrechtlich veranlasst anzusehen ist. Von einer betrieblichen Veranlassung wegen mangelnder Werthaltigkeit ist jedoch ausnahmsweise dann auszugehen, wenn

– a) die Pensionszusage im Verzichtszeitpunkt nach der Rechtsprechung des BFH in den Urteilen vom 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653, BB 2001, 765, vom 20.12.2000 – I R 15/00, BStBl. II 2005, 657, BB 2001, 1135, vom 7.11.2001 – I R 79/00, BStBl. II 2005, 659, BB 2002, 394, und vom 4.9.2002 – I R 7/01, BStBl. II 2005, 662, BB 2003, 467 m. Komm. *Hommel*, als nicht mehr finanzierbar zu beurteilen ist,

oder

– b) der Verzicht im Zusammenhang mit der Vermeidung einer drohenden Überschuldung der Gesellschaft im insolvenzrechtlichen Sinne steht und dabei weitere die Überschuldung vermeidende

Maßnahmen (wie insbesondere die Absenkung des Aktivengehaltes) erfolgen und sich auch eine Fremdgeschäftsführer zu einem Verzicht bereit erklärt hätte.

In diesen Ausnahmefällen wird der Verzicht mangels Werthaltigkeit als betrieblich veranlasst beurteilt, mit der Rechtsfolge, dass die Entstehung einer verdeckten Einlage – und damit auch eines fiktiven Zuflusses – ausscheidet.

Sind die Voraussetzungen zur Annahme einer betrieblichen Veranlassung mangels Finanzierbarkeit nicht gegeben, so bestimmt sich die Werthaltigkeit der Versorgungsanwartschaften unter Berücksichtigung der arbeits- bzw. dienstvertraglichen Rechtsgrundsätze auf der zweiten Ebene der Werthaltigkeit.

Ebene 2: Besitzstand des versorgungsberechtigten Gesellschafter-Geschäftsführers: Zur Feststellung des Besitzstandes des versorgungsberechtigten ist hinsichtlich der zugesagten Versorgungsleistungen zwischen den bereits erdienten Anwartschaften (Past Service) und den in der Zukunft erst noch zu erdienenden Anwartschaften (Future Service) zu unterscheiden:

a) Past Service: Erdienter Vergütungsbestandteil mit eigentumsähnlichem Charakter

Von entscheidender Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die Tatsache, dass die Versorgungsanwartschaften nach allgemein anerkannten Rechtsgrundsätzen nur hinsichtlich des Past Service einen eigentumsähnlichen Charakter erlangt haben¹⁴, da es unstrittig ist, dass die betriebliche Altersversorgung einen Bestandteil der Vergütungsabrede zwischen den Vertragsparteien darstellt, die im Zeitablauf als Vergütung für erbrachte Leistungen im Betrieb verdient werden muss.¹⁵ Das diesem Beschluss zugrunde liegende Revisionsverfahren I R 58/93 beinhaltete in diesem Zusammenhang einen Sachverhalt, bei dem ein damals 63-jähriger Gesellschafter-Geschäftsführer sich im Zuge der Veräußerung der GmbH im Kaufvertrag dazu verpflichtete, die Geschäftsführung niederzulegen und auf die ihm gegenüber erteilte Pensionszusage ohne Gegenleistung verzichten. Auch der Große Senat des BFH hat in dieser Entscheidung ausgeführt, dass der versorgungsberechtigte mit der Pensionszusage ein Anwartschaftsrecht erlangt, das einen Bestandteil seines Vermögens bildet und die Anwartschaft im Zeitablauf als Vergütung für erbrachte Leistungen verdient werden muss. In dem im Anschluss an die Entscheidung des Großen Senats zu diesem Fall ergangenen BFH-Urteil führte der BFH dann aus¹⁶, dass es „außerdem von Bedeutung sein kann, ob die Pension unverfallbar ist oder sie voraussetzt, dass der Berechtigte bis zum Pensionsfall für den Verpflichteten nichtselbstständig tätig ist“. Eine darüber hinausgehende vertiefende Auseinandersetzung mit dieser Rechtsfrage fand seitens des BFH nicht mehr statt, da er das Verfahren wegen Sachverhaltsfragen wieder an das FG Rheinland-Pfalz zurück verweisen musste.

Nach den Grundsätzen des vom BAG entwickelten sog. „Drei-Stufen-Modells“¹⁷ stellt der Past Service zudem einen unentziehbaren Vergütungsbestandteil dar, in den seitens des Trägerunternehmens grund-

¹² Vgl. z. B. *Wellisch/Gellrich*, NWB 2009, 2740–2746.

¹³ Fn. 10.

¹⁴ Auslegend im Ergebnis ebenso: *Alber*, BetrAV 2007, 415 ff. Der Autor ist Mitarbeiter der Finanzverwaltung Baden-Württembergs.

¹⁵ Vgl. hierzu Beschluss des Großen Senats des BFH vom 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, S. 307.

¹⁶ BFH, 15.10.1997 – I R 58/93 (Fn. 5).

¹⁷ Vgl. zu den Rechtsprechungsgrundlagen des an dieser Stelle mit in die Betrachtung einzubeziehenden „Drei-Stufen-Modells“: BAG, 17.4.1985 – 3 AZR 72/83, BAGE 49, 57, BB BB 1986, 1159 Ls, vom 11.12.2001 – 3 AZR 512/00, BB 2003, 56 Ls, und 28.7.2005 – 3 AZR 14/05, BB 2006, 1692 Ls.

sätzlich nicht mehr eingegriffen werden kann. Dies gilt selbst im Falle einer wirtschaftlichen Notlage.

b) Future Service: Noch nicht erdienter Vergütungsbestandteil ohne eigentumsähnlichem Charakter

Hinsichtlich des rechtlichen Charakters des Future Service ist festzustellen, dass dieser für den Versorgungsberechtigten lediglich die Chance auf den Zuerwerb weiterer Teile der insgesamt zugesagten Versorgungsanwartschaften darstellt. Das Stattfinden des Zuerwerbs ist jedoch davon abhängig, dass die vertragliche Vereinbarung zur unmittelbaren Pensionszusage in dieser Form bestehen bleibt und der Gesellschafter-Geschäftsführer in Erfüllung des der vertraglichen Vereinbarung zugrunde liegenden Austauschverhältnisses auch seine Gegenleistung in Form der Ausübung der Geschäftsführertätigkeit erbringt.

Der rechtliche Charakter des Future Service wird dann deutlich sichtbar, wenn man die Beendigung des Dienstverhältnisses unterstellt. In diesem Falle bleiben die Versorgungsanwartschaften des Gesellschafter-Geschäftsführers auch nur insoweit aufrechterhalten, als er in der Vergangenheit seine Gegenleistung in Form der Dienstleistung erbracht hat (Past Service). Der Future Service geht bei einer vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses somit ersatzlos unter.

Aber auch bei Fortsetzung des Dienstverhältnisses kann der rechtliche Charakter des Future Services unter analoger Berücksichtigung der vom BAG zum sog. Drei-Stufen-Modell entwickelten Rechtsgrundsätze nachvollzogen werden.¹⁸ Der Future Service wurde vom BAG der dritten Stufe des Drei-Stufen-Modells zugeordnet, die aus Sicht des Senats für am wenigsten schutzwürdig erachtet wird. Zur Herabsetzung des Future Services reicht es demnach aus, wenn der Arbeitgeber lediglich sog. sachlich proportionale Gründe aufführen und nachvollziehbar darlegen kann. Zur Begründung dieser rechtlichen Auffassung führt das BAG aus, dass es sich hinsichtlich des Future Service um noch nicht erdiente Versorgungsanwartschaften handelt und somit eine Rechtsposition mit eigentumsähnlichem Charakter noch nicht entstanden ist.

Wird nun die vertragliche Vereinbarung zur Pensionszusage mit Wirkung für die Zukunft geändert und findet dabei eine Begrenzung auf die Höhe der unverfallbar erworbenen Anwartschaften bzw. eine Herabsetzung des Future Service statt, so kann darin keine verdeckte Einlage zu sehen sein, da in diesem Falle nur Versorgungsanwartschaften herabgesetzt werden, die das Kriterium der Werthaltigkeit mangels des Entstehens eines eigentumsähnlichen Charakters nicht erfüllen.

Eine verdeckte Einlage mit den beschriebenen negativen steuerlichen Folgen für die Versorgungsberechtigte könnte nur dann angenommen werden, wenn der Versorgungsberechtigte auf Teile seiner bereits erdienten Anwartschaften (Past Service) verzichten würde. Selbst wenn die Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, so kann die vom BFH geforderte Werthaltigkeit nur insoweit gegeben sein, als der Versorgungsberechtigte bereits einen unverfallbaren Anspruch auf die zugesagten Versorgungsleistungen erworben hat.

Die hier vertretene Rechtsauffassung wird im Übrigen durch die H 40 der Amtlichen Hinweise 2008 zu den KStR 2004 bestätigt, die das Folgende zum Ausdruck bringen:

„Verzichtet der Gesellschafter aus Gründen des Gesellschaftsverhältnisses auf einen bestehenden Anspruch aus einer ihm gegenüber durch die Kapitalgesell-

schaft gewährten Pensionszusage, so liegt hierin eine verdeckte Einlage begründet. Dies gilt auch im Fall eines Verzichts vor Eintritt des vereinbarten Versorgungsfalles hinsichtlich des bis zum Verzichtszeitpunkt erdienten (Anteiles des) Versorgungsanspruchs.“

Die Finanzverwaltung dokumentiert damit, dass auch sie bei der Beurteilung der Folgen eines Verzichts auf die unterschiedliche Qualität des Rechtsanspruchs hinsichtlich der Versorgungsanwartschaften abstellt. Durch die Formulierung „... hinsichtlich des bis zum Verzichtszeitpunkt erdienten (Anteils des) Versorgungsanspruchs“ begrenzt die Finanzverwaltung das Entstehen einer verdeckten Einlage im Falle des Verzichts eines Versorgungsanwärters auf den sog. Past Service. Darüber hinaus deckt sich die Begrenzung einer verdeckten Einlage auf die Höhe der erdienten Anwartschaften auch mit der Rechtsauffassung, die die Finanzverwaltung im Zusammenhang mit einem Verzicht auf eine Tätigkeitsvergütung vertritt. Hierzu wird ebenfalls in H 40 der Amtlichen Hinweise zu den KStR das Folgende ausgeführt:

„Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen

Verzichtet der Gesellschafter (z. B. wegen der wirtschaftlichen Lage der Kapitalgesellschaft) als Geschäftsführer auf seine Tätigkeitsvergütungen, ist wie folgt zu unterscheiden:

Verzicht nach Entstehung:

Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer nach Entstehung seines Anspruchs auf die Tätigkeitsvergütungen, so wird damit der Zufluss der Einnahmen, verbunden mit der Verpflichtung zur Lohnbesteuerung, nicht verhindert. Die Tätigkeitsvergütungen sind als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern. Der Verzicht stellt demgegenüber eine – die steuerlichen Anschaffungskosten des Gesellschafters erhöhende – verdeckte Einlage dar (BFH vom 19.5.1994 – BStBl. 1005 II S. 362). Bestehen zum Zeitpunkt des Gehaltsverzichts Liquiditätsschwierigkeiten, berührt dies die Werthaltigkeit der Gehaltsforderung, so dass die verdeckte Einlage unter dem Nennwert ggf. sogar mit 0 Euro zu bewerten ist (BFH vom 19.5.1993 – BStBl. II S. 804, vom 19.5.1994 – BStBl. 1995 II S. 362 und vom 9.6.1997 – BStBl. 1998 II S. 307).

Verzicht vor Entstehung:

Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer auf noch nicht entstandene Gehaltsansprüche, so ergeben sich hieraus weder bei der Kapitalgesellschaft noch beim Gesellschafter-Geschäftsführer ertragsteuerliche Folgen (BFH vom 24.5.1984 – BStBl. II S. 747 und vom 14.3.1989 – BStBl. II S. 633).“

Die Annahme einer verdeckten Einlage und die Auslösung der Steuerpflicht beim Gesellschafter-Geschäftsführer treten somit auch im Falle des Verzichts auf eine Tätigkeitsvergütung nur dann ein, wenn der Geschäftsführer seinen Verzicht erst nach Entstehen des Vergütungsanspruches erklärt hat. Da sich Aktivenvergütung und die aufgeschobene Vergütung in Form der betrieblichen Altersversorgung im Hinblick auf das Entstehen des Vergütungsanspruches grundsätzlich nicht unterscheiden, ist es eine zwangsläufige Rechtsfolge, dass auch die Annahme einer verdeckten Einlage nur unter grundsätzlich gleichen Bedingungen stattfinden kann.

Ein Verzicht vor Entstehen des Vergütungsanspruches führt somit weder bei der Aktivenvergütung noch bei der betrieblichen Altersversorgung zu einer verdeckten Einlage. Nach alledem führt ein Leistungsmindernder Eingriff in den Future Service nicht zu einer verdeckten Einlage. Demzufolge bleibt auch kein Raum für eine fiktive Besteuerung beim versorgungsberechtigten Gesellschafter-Geschäftsführer. Für die GmbH ergibt sich im Wirtschaftsjahr der Herabsetzung ledig-

¹⁸ Vgl. Fn. 17 i.V.m. mit BAG, 8.12.1981 – 3 ABR 53/80, BAGE 36, 327, 337; vom 17.3.1987 – 3 AZR 64/84, BAGE 54, 261, 270, BB 1987, 1673 Ls; vom 22.5.1990 – 3 AZR 128/89, BAGE 65, 157, 161, BB 1990, 2047; vom 11.5.1999 – 3 AZR 21/89, BAGE 91, 310, 318.

lich eine (teilweise) gewinnerhöhende Auflösung der bisher gebildeten Pensionsrückstellung.

2. Bestätigung der Past Service-Methode durch die Finanzverwaltung

Diese rechtliche Beurteilung eröffnet bei der Restrukturierung von Pensionszusagen eines noch aktiven Gesellschafter-Geschäftsführers die Gestaltungsmöglichkeit, dass ohne negative steuerliche Folgen in den Future Service im Wege der einvernehmlichen Herabsetzung eingegriffen werden kann, da insoweit kein einlagefähiger Vermögensvorteil gegeben ist. Im schlimmsten Falle kann der Future Service sogar ersatzlos entfallen. Die Frage einer betrieblichen Veranlassung spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle mehr. Dieser Lösungsansatz ist von elementarer Bedeutung, wenn es gilt, die Reduzierung/Anpassung der Pensionsverpflichtung gegenüber noch aktiven Anwärtern zu erreichen.

Hatte diese zuvor geschilderte Gestaltungsmöglichkeit bis vor einiger Zeit im Markt noch keine wesentliche Verbreitung erfahren, so konnten die Autoren in jüngerer Vergangenheit feststellen, dass die von ihnen vertretene Rechtsauffassung zur Past Service-Methode mittlerweile eine entsprechende Beachtung gefunden hat. Und obwohl einer der Autoren die steuerliche Anerkennung der Past Service-Methode schon in verschiedenen Bundesländern erreicht hatte¹⁹, werden in der Fachliteratur nach wie vor Standpunkte vertreten, die eine Begrenzung auf die Höhe der erdienten Anwartschaften für steuerschädlich erachten²⁰. Diesen Auffassungen ist aus Sicht der Autoren nachdrücklich entgegenzutreten.

Ebenfalls existiert in diesem Zusammenhang im Markt z.B. ein Rundschreiben der Schweizer Leben PensionsManagement GmbH, in dem die Aussage getätigt wird, dass die Past Service-Methode zwar in Stuttgart, aber nicht in München anerkannt werden würde. Diese Darstellung kann durch die Autoren nicht bestätigt werden. Zum Beweis dessen sei eine verbindliche Auskunft aufgeführt, die der Autoren zusammen mit der betreuenden Steuerberaterin im März des Jahres 2009 bei einem in Bayern ansässigen Finanzamt erreicht hat und in deren Rahmen die Fachbetriebsprüfungsstelle des bayerischen Landesamts für Steuern folgende rechtliche Beurteilung zur Past Service-Methode abgegeben hat:

„Der Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers auf seine Pensionsanwartschaft ist regelmäßig im Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen. In Höhe des werthaltigen Teils der Anwartschaft führt er zu einem lohnsteuerpflichtigen Zufluss beim Gesellschafter. Der auf diese Weise realisierte Wert gilt sogleich wieder als in die Gesellschaft verdeckt eingelegt. Die verdeckte Einlage ist mit dem Teilwert der Pensionsanwartschaft zu bewerten und in dieser Höhe außerbilanziell bei der Einkommensermittlung abzuziehen. Sie bewirkt bei der Gesellschaft außerdem einen Zugang im steuerlichen Einlagekonto und beim Gesellschafter eine entsprechende Erhöhung der Anschaffungskosten seiner Anteile an der Gesellschaft (evtl. Auswirkung, wenn beim Gesellschafter ein Sachverhalt des § 17 EStG erfüllt wird).

Zu unterscheiden ist hierbei allerdings, ob der Berechtigte auf den gesamten Anspruch verzichtet – den zurückliegenden und den zukünftigen Teil der Pensionsanwartschaft (Past- und Future Service) oder ob er nur auf die künftigen Anwachsungen verzichtet (Future Service). Nach Auffassung der Fachprüfung ist ein Verzicht auf den reinen Future Service so behandeln, wie der Verzicht auf eine verfallbare Versorgungsanwartschaft:

Zunächst hat der Verzicht eines Pensionsberechtigten auf eine verfallbare Pensionsanwartschaft bei der Gesellschaft die gleiche Folge wie bei einem Verzicht auf

eine unverfallbare Anwartschaft. Die Pensionsrückstellung ist gewinnerhöhend aufzulösen. Im Stadium der Verfallbarkeit kann der Pensionsberechtigte noch nicht über das Anwartschaftsrecht disponieren. Er hat insoweit noch keinen unentziehbaren Rechtsanspruch gegen die Gesellschaft erlangt, den er verdeckt einlegen könnte. Verzichtet er auf den verfallbaren Anspruch, zieht es mithin keine verdeckte Einlage, keinen Lohnzufluss, keine Erhöhung der Anschaffungskosten der Anteile und keinen Zugang im steuerlichen Einlagekonto nach sich. Mangels einer verdeckten Einlage bleibt die Gewinnerhöhung bei der Gesellschaft damit definitiv und schlägt – unabhängig von einer Werthaltigkeit der Anwartschaft in vollem Umfang auf das Einkommen der Gesellschaft durch.“

Die verbindliche Auskunft des Betriebsstättenfinanzamts hat diese rechtliche Beurteilung der Fachbetriebsprüfung in vollem Umfang übernommen und somit die von den Autoren vertretene Rechtsauffassung zur Anpassung der Pensionszusage nach der Past Service-Methode in vollem Umfang bestätigt.

III. Fazit

Die obigen Ausführungen zeigen auf, dass die Pensionszusage eines noch in der Anwartschaftsphase befindlichen Gesellschafter-Geschäftsführers durch die Anwendung der Past Service-Methode auf die Höhe der unverfallbar erworbenen Anwartschaften herabgesetzt werden kann, ohne dass es in diesem Zusammenhang zum Entstehen einer verdeckten Einlage kommt.

Die Past Service-Methode wird jedoch nur dann von Erfolg gekrönt sein, wenn bei deren Umsetzung gewisse Grundregeln beachtet werden:

Zur Anpassung der Pensionsverpflichtung im Rahmen der Past Service-Methode ist die Zusage im Rahmen einer einvernehmlichen vertraglichen Änderungsvereinbarung herabzusetzen. Zwingende Voraussetzung ist auch in diesem Fall die Genehmigung durch die Gesellschafterversammlung, da ansonsten die notwendige zivilrechtliche Wirksamkeit der Änderungsvereinbarung nicht erreicht wird.

Zur Ermittlung des Herabsetzungsvolumens ist – wie oben dargestellt – eine Ermittlung der erdienten Versorgungsanwartschaften zwingend notwendig. In der Praxis ist bei dem Personenkreis der beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zwingend darauf zu achten, dass der steuerlich anzuerkennende Erdienungszeitraum erst mit dem

// Autoren

Sebastian Uckermann, gerichtlich zugelassener Rentenberater für die betriebliche Altersversorgung, vertretungsberechtigter Vorstand (Vorsitzender) im Bundesverband der Rechtsberater für betriebliche Altersversorgung und Zeitwertkonten e.V. sowie Geschäftsführer der Kenston Pension GmbH, Köln.



Jürgen Pradl, gerichtlich zugelassener Rentenberater für die betriebliche Altersversorgung, vertretungsberechtigter Vorstand im Bundesverband der Rechtsberater für betriebliche Altersversorgung und Zeitwertkonten e.V. sowie Geschäftsführer der Pensions Consult Pradl GmbH, Zorneding.



¹⁹ Vgl. zur Bestätigung: Pradl (Fn. 8), 77 ff. m. w. N.

²⁰ So z. B. Wellisch/Gellrich (Fn. 12), 2740; aber auch Janssen, NWB 2009, 796.

Zeitpunkt der Zusageerteilung zu laufen beginnt (sog. Rückwirkungs- bzw. Nachzahlungsverbot).²¹

Die notwendige Änderungsvereinbarung zur Pensionszusage muss dann den stattgefundenen Eingriff in den Future Service auch klar und eindeutig zum Ausdruck bringen. Die Herabsetzung muss von einem steuerlichen Betriebsprüfer sowohl hinsichtlich der Methodik als auch ihrer materiellen Auswirkung nachvollzogen werden können. Zu diesem Zweck erscheint es ratsam, die Ermittlung der verdienten Anwartschaften und deren Aufrechterhaltung in der Änderungsvereinbarung auszuweisen.

Im nächsten Schritt ist die durchgeführte Herabsetzung der Pensionszusage in der Steuerbilanz des Trägerunternehmens umzusetzen. Dabei sind die steuerlichen Wertansätze der dann noch bestehenden (an-

gepassten) Pensionsverpflichtung zu berücksichtigen. Ob die gewinn-erhöhende Auflösung der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz zu einer Steuerbelastung führt, kann nur anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalles beurteilt werden. Sollte in diesen Fällen keine Über- bzw. Verschuldung der zusagenden Gesellschaft vorhanden sein, so verfügt die Gesellschaft in der Regel noch über kein entsprechendes Verlustvolumen. Es kommt daher in der Regel durch die Anwendung der Past Service-Methode zu einer zusätzlichen Steuerbelastung der Gesellschaft. Dieser Nachteil erscheint jedoch im Verhältnis zu den entstehenden Vorteilen als verkraftbar.

²¹ Vgl. zum Rückwirkungs- bzw. Nachzahlungsverbot: *Uckermann* (Fn. 7), 182 m. w. N.; BMF, 9.12.2002 – IV A 2 – S 2742 – 68/02.

Christian Sterzinger, ORR

Neue Rechtsprechung zu den Nachweispflichten bei Ausfuhr- und innergemeinschaftlichen Lieferungen

Grenzüberschreitende Lieferungen sind häufig Streitgegenstand in Prüfungen der Finanzverwaltung und in Finanzgerichtsverfahren. Die Umsatzsteuerbefreiung für diese Lieferungen setzt unter anderem voraus, dass die gelieferte Ware ins Ausland befördert oder versendet wird. Da der Unternehmer diese Voraussetzung der Steuerbefreiung nur mit unzumutbarem Aufwand vollumfänglich nachweisen kann, ordnen das UStG i.V.m. der UStDV an, dass der Unternehmer den Nachweis der Steuerfreiheit durch Belege und Aufzeichnungen als sog. Beleg- und Buchnachweis i.S.d. §§ 17a und 17c UStDV bzw. §§ 8 bis 13 UStDV zu erbringen hat. Umfang und Inhalt dieser dem Lieferanten obliegenden Nachweispflichten war in der Vergangenheit bereits Gegenstand zahlreicher Gerichtsentscheidungen. Die Verwaltung hat sich erst kürzlich in einem umfangreichen BMF-Schreiben zu dieser Problematik bei innergemeinschaftlichen Lieferungen geäußert. Obwohl die Einführung des Binnenmarkts bereits einige Zeit zurückliegt, scheinen sich erst jetzt damit zusammenhängende grundlegende umsatzsteuerrechtliche Fragen zu klären.

I. Entwicklung im Vorfeld der am 5.8.2009 veröffentlichten Entscheidungen

Bereits Ende 2007 sind eine ganze Reihe von Gerichtsentscheidungen ergangen, die die bis dahin praktizierte Verwaltungspraxis in Bezug auf die Beurteilung einer Umsatzsteuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in Frage, wenn nicht sogar auf den Kopf stellten.¹ Auch wenn in der Sache die Entscheidungen aufgrund der vorangegangenen gemeinschaftsrechtlichen Rechtsprechung² nicht überraschend waren, konnte man insbesondere nach dem hierzu er-

gangenen BMF-Schreiben vom 6.1.2009³ trotz der in Literatur daran geäußerten Kritik⁴ zunächst davon ausgehen, dass damit die für die Praxis in diesem wichtigen Teilbereich erforderliche Rechtssicherheit eingeleitet sei. Diese Hoffnung war jedoch – wie sich jetzt zeigt – trügerisch bzw. nur von kurzer Dauer. Gleich mit drei am 5.8.2009 veröffentlichten Urteilen vom 23.4.2009⁵, vom 12.5.2009⁶ und vom 28.5.2009⁷ hat der V. Senat des BFH eine Reihe von Zweifelsfragen der Umsatzsteuerbefreiung bei Ausfuhrlieferung gemäß § 6 UStG und bei innergemeinschaftlicher Lieferung gemäß § 6a UStG entschieden und dabei ausdrücklich einzelne im BMF-Schreiben vom 6.1.2009 vertretene Rechtsansichten verworfen.

II. Wesentlicher Inhalt der drei am 5.8.2009 veröffentlichten Entscheidungen des V. Senates des BFH

Innergemeinschaftliche Lieferungen und Ausfuhrlieferungen sind grundsätzlich nur umsatzsteuerfrei, wenn die Voraussetzungen buch- und belegmäßig i.S.v. §§ 17a und 17c UStDV bzw. §§ 8 bis 13

¹ BFH, 8.11.2007 – V R 71/05, BStBl. II 2009, 52; vom 8.11.2007 – V R 72/05, BStBl. II 2009, 55; vom 8.11.2007 – V R 26/05, BStBl. II 2009, 49, und vom 6.12.2007 – V R 59/03, BStBl. II 2009, 57, BB 2008, 594 mit Komm. *Hiller*.

² EuGH, 27.9.2007 – C-146/05, *Collee*, BStBl. II 2009, 78; vom 27.9.2007 – C-184/05, *Twoh International*, BStBl. II 2009, 83 und vom 27.9.2007 – C-409/04, *Teleos*, BStBl. II 2009, 70.

³ Az. IV B 9 – S 7141/08/10001, BStBl. I 2009, 60.

⁴ *Neeser*, UVR 2009, 82; *Weber*, BB 2009, 248; *Gerhards*, UStB 2009, 102; *Walkenhorst*, UStB 2009, 37; *Kussmaul/Sopp*, DB 2009, 201; *Küffner*, DStR 2009, 112; *Langer*, NWB 2009, 778; *Lembke*, DStR 2009, 1290; *Winter*, DB 2009, 1843; zu der Kritik hat sich das BMF in den Schreiben vom 2.6.2009 – IV B 9 – S 7141/09/10001, UR 2009, 613, und vom 17.7.2009 – IV B 9 – S 7141/08/10001, UR 2009, 614 geäußert.

⁵ BFH, 23.4.2009 – V R 84/07, DStR 2009, 1634.

⁶ BFH, 12.5.2009 – V R 65/06, DStR 2009, 1639.

⁷ BFH, 28.5.2009 – V R 23/08, DStR 2009, 1636.