

Jahrbuch der
Heinrich-Heine-Universität
Düsseldorf

2006/2007

Heinrich Heine

HEINRICH HEINE
UNIVERSITÄT
DÜSSELDORF



Heinrich Heine

**Jahrbuch der
Heinrich-Heine-Universität
Düsseldorf
2006/2007**

WELLISCH, Diemar und Eike QUAST (2006). „Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer: ‚Reparatur‘ des Versorgungsversprechens durch Abfindungsverhandlung und Arbeitszeitkonto?“, *Der Betrieb*, 2139-2144.

WELLISCH, Diemar, Eike QUAST und Markus MACHILL (2007). „Abfindungen von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer: Bestimmung eines angemessenen Ausgleichsbetrags“, *Der Betriebs-Berater*, 987-992.

Rechtsprechungsverzeichnis

- BFH v. 23.7.1974 VI R 116/72, BStBl II 1974, 680.
BFH v. 16.12.1992 I R 2/92, BStBl II 1993, 455.
BFH v. 21.12.1994 I R 98/93, BStBl II 1995, 419.
BFH v. 9.4.1997 I R 52/96, BFH/NV 1997, 808.
BFH v. 9.6.1997 GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.
BFH v. 15.10.1997 I R 58/93, BStBl II 1998, 305.
BFH v. 10.11.1998 I R 49/97, BStBl II 2005, 261.
BFH v. 18.2.1999 I R 51/98, BFH/NV 1999, 1384.
BFH v. 9.10.2002 VI R 112/99, BStBl II 2002, 884.
BFH v. 13.8.2003 XI R 18/02, BStBl. 2004 II, 106.
BFH v. 20.8.2003 I R 99/02, BFH/NV 2004, 373.
BFH v. 28.1.2004 I R 50/03, BStBl II 2005, 524.
BFH v. 25.2.2004 I R 54/02, BStBl II 2004, 654.
BFH v. 14.3.2006 I R 38/05, DStR 2006, 1172.
BFH v. 9.8.2006 I R 11/06, BStBl II 2006, 762.
BFH v. 12.4.2007 VI R 6/02, BStBl II 2007, 581.
FG Disseldorf v. 30.1.1998 - 6 V 5644/97 A (E), GmbHR 1998, 795.
FG Disseldorf v. 14.05.2002 - 6 K 7467/98 E, EFG 2002, 1450.
FG Köln v. 17.3.2005 - 13 K 1531/03, DStRE 2005, 708.
FG München v. 10.12.2002 - 13 K 4873/99, rkr., GmbHR 2003, 725

Verwaltungsanweisungen

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer-Richtlinien 2002 – LStR 2002) v. 11.10.2001 (BStBl I 2001, Sondernummer I/2001) i.d.F. der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn 2002 (Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2004 – LStÄR 2004), BStBl I 2003, 455 (zitiert als LStR 2004).

- Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Körperschaftsteuer (Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 KStR 2004) v. 13.12.2004, BStBl I 2004, Sondernummer 2/2004.
BMF v. 28.8.2001 IV A 6 – S 2176 – 27/01, BStBl I 2001, 594.
BMF v. 9.12.2002 IV A 2 – S 2742 – 68/02, BStBl I 2002, 1393.
BMF v. 6.4.2005 IV B 2 – S 2176 – 10/05, BStBl I 2005, 619.
OFD Rheinland, Vfg. v. 21.7.2006, S 2332 – 1001 St 2, DStR 2006, 1599.

- BRIESE, André (2004). „vGA-Probleme bei Pensionszusagen im Falle vorzeitigen Ausscheidens des beherrschenden-Gesellschafter-Geschäftsführers“, *Deutsches Steuerrecht*, 1233-1238, 1276-1280.
- DÖRSCH, Ewald, Alexandra PUNG, Werner F. JOST und Georg WITT (2006). „Körperschaftsteuer“. Kommentar. Stuttgart, Loseblatt. Zitiert als DPJW.
- ERNST & YOUNG (Hrsg., 2006). „Verdeckte Gewinnausschüttungen/Verdeckte Einlagen“. Bonn und Berlin, Loseblatt.
- FÖRSTER, Guido (2006). „Steuerliche Folgen der Übertragung von Pensionszusagen“, *Deutsches Steuerrecht*, 2149-2157.
- FUHRMANN, Claas und Ralf DEMUTH (2007). *Beratungsbrennpunkt Pensionszusagen – Erteilung, Durchführung und Beendigung*. Köln.
- GEBHARDT, Thomas (1998). „Lohnsteuerliche Probleme beim Verzicht auf Pensionszusagen – Ungelöste Fragen durch die BFH-Rechtsprechung zum Forderungsverzicht“, *Der Betrieb*, 1837-1839.
- GOSCH, Dietmar (1997). „Über das Rückwirkungsverbot beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer“, *Finanz-Rundschau*, 438-443.
- GRÖGLER, Herbert und Bernd URBAN (2006). „Die ‚Befreiung‘ einer Kapitalgesellschaft von lästig gewordenen Pensionsverpflichtungen – Überblick über Möglichkeiten und Maßnahmen“, *Deutsches Steuerrecht*, 1389-1395.
- HASSELBERG, Martin (2002). „Steuerliche Überlegungen zur Pensionszusage des Gesellschafters-Geschäftsführers bei Veräußerung der GmbH – Erwiderung zu Beck, DStR 2002, 473 –“, *Deutsches Steuerrecht*, 1803-1804.
- HASSELBERG, Martin (2003). „Abfindungen oder Übertragungen von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter vor Erreichen der Altersgrenze“, *GmbH-Rundschau*, 992-996.
- KEIL, Claudia und Jochen PROST (2006). „Finanzierbarkeit von Pensionszusagen gegenüber Gesellschafters-Geschäftsführern – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 6.9.2005“, *Der Betrieb*, 355-358.
- LANGHE, Richard und Bernhard JANSSEN (2007). *Verdeckte Gewinnausschüttungen*. Herne, Berlin.
- LANGOHR-PLATO, Uwe (2001). „Die Abfindung betrieblicher Versorgungsansprüche unter besonderer Berücksichtigung von GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern“, *Die Information über Steuer und Wirtschaft*, 257-263.
- MAHLOW, Christian (2005). „Die (steuerlich) wirksame Pensionszusage an Gesellschafters-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft“, *Der Betrieb*, 2651-2655.
- MIT (2002). „Anmerkung zum BFH-Urteil v. 9.10.2002 VI R 112/99“, *Deutsches Steuerrecht*, 2169.
- NEUMANN, Ralf (2006). *Verdeckte Gewinnausschüttungen – Verdeckte Einlagen*. Köln.
- O. V. (2006). *Steuerrechtsprechungs-Forum 2005/2006*. Köln.
- PROST, Jochen (2004). „Auswirkungen aktueller BFH-Rechtsprechung auf Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafters-Geschäftsführer“, *Der Betrieb*, 2064-2066.
- PROST, Jochen (2005). „Bilanzsteuerrechtliche Berücksichtigung von Abfindungsklauseln in Pensionszusagen nach § 6a EStG – Anmerkungen und Umsetzungshinweise zum BMF-Schreiben vom 6.4.2005“, *Der Betrieb*, 2321-2324.
- SCH- (2006). „Anmerkung zum BFH-Urteil v. 14.3.2006 I R 38/05“, *Deutsches Steuerrecht*, 1175-1176.
- SCHMIDT, Ludwig (Hrsg., 26/2007). *EStG. Kommentar*. München.

Jahrbuch der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf 2006/2007

Herausgegeben vom Rektor
der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf
Univ.-Prof. Dr. Dr. Alfons Labisch

Konzeption und Redaktion:
Univ.-Prof. em. Dr. Hans Süßmuth

gefundenen Pensionsansprüche des Gesellschafters. In diesem Fall ist in Höhe des Unterschiedsbetrags von einem Verzicht des Gesellschafters auf seinen Pensionsanspruch auszugehen,⁴³ der zu einem fiktiven Zufluss von Arbeitslohn in Höhe des Teilwerts des Pensionsanspruchs führt, auf den verzichtet wird. Durch diese Zuflussfunktion kann sich bei einer Unterdeckung der Pensionszusage eine erhebliche zusätzliche Steuerlast ergeben. Im Ergebnis versteuert der Gesellschafter den vollen Teilwert seines Pensionsanspruchs, obwohl ihm nur ein Teil dieses Anspruchs in liquider Form tatsächlich zufließt und sich sein Versorgungsniveau verringert.⁴⁴

Da der Teilwert des Pensionsanspruchs des Gesellschafters im Zweifel mit dem Betrag anzusetzen ist, den der Gesellschafter zum Zeitpunkt seines Verzichts hätte aufwenden müssen, um gleich hohe Pensionsansprüche gegen einen vergleichbaren Schuldner zu erwerben,⁴⁵ liegt es nahe, ihn aus der Einmalprämie abzuleiten, die für die Zusage gleich hoher Versorgungsleistungen von Lebensversicherungsunternehmen, Pensionsfonds usw. verlangt wird, sofern der Pensionsanspruch werthaltig ist.⁴⁶ Der (tatsächliche und fiktive) Zufluss beim Gesellschafter wird dann nicht selten höher sein als der Bilanzwert der Pensionsrückstellung bei der Gesellschaft.

Die Gesellschaft dagegen „profitiert“ in diesem Fall, da der Gewinn erhöhenden Auffluss der Pensionsrückstellung die Gewinn mindernde Ausbuchung des Rückdeckungsanspruchs sowie der Abzug einer verdeckten Einlage in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert der Rückdeckungsversicherung und dem Teilwert der Pensionsansprüche gegenübersteht.

Zusammenfassung

Die Abfindung von Pensionszusagen gegenüber Gesellschafter-Geschäftsführern wirft erhebliche steuerliche Probleme und Unsicherheiten auf. Besonders gravierend sind die Gefahren, die von einer Abfindung ausgehen, welche dem Grunde nach als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist. In diesem Fall kommt es bei dem Gesellschafter-Geschäftsführer zu einer 1,5-fachen Besteuerung des Werts seines Pensionsanspruchs. Erhebliche Steuerlasten können auch aus der Abfindung der Versorgungsanwartschaft durch Abtretung einer untergedeckten Rückdeckungsversicherung entstehen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer muss den vollen Wert der Anwartschaft versteuern, obwohl er nur einen Teil dieses Werts als Abfindung erhält; gleichzeitig verliert er seine künftige Altersversorgung.

Literatur

BECK, Hans-Joachim (2002), „Steuerliche Überlegungen zur Pensionszusage des Gesellschafter-Geschäftsführers bei Veräußerung der GmbH“, *Deutsches Steuerrecht*, 473-480.
 BECK, Hans-Joachim (2005), „Abfindung von Pensionszusagen – Handlungsbedarf zum Jahresende“, *Deutsches Steuerrecht*, 2062-2064.
 BU-UMICH, Walter (2005), „ESiG – KStG – GewSiG“, Kommentar. München, Loseblatt.

⁴³ Vgl. Beck (2002: 476); Ott, StUB 2006, 377 f.; Grögler und Urban (2006: 1391).

⁴⁴ Vgl. Keil und Probst (2006: 357f.); Förster (2006: 2154); Fuhrmann und Demuth (2007: Tz. C/45). Zur Tarifermäßigung für den fiktiven Zufluss vgl. oben.

⁴⁵ Vgl. BFH v. 15.10.1997 I R 58/93, BStBl II 1998, 305.

⁴⁶ Vgl. Beck (2002: 476); Keil und Probst (2006: 357f.); Grögler und Urban (2006: 1392).

Im Ergebnis wird die Abfindung vom Gesellschafter-Geschäftsführer nur hälftig versteuert; allerdings mindert die entsprechende Zahlung den Gewinn der Gesellschaft nicht, so dass sie aus versteuerten Gewinnen der GmbH erfolgt.

Abfindung der Pensionszusage gegen Abtretung einer Rückdeckungsversicherung

Die vorstehenden Grundsätze kommen auch zur Anwendung, wenn die Gesellschaft eine Rückdeckungsversicherung für die Pensionsverpflichtung abgeschlossen hat und zur Abfindung der Versorgungsanwartschaft den Anspruch gegen das Versicherungsunternehmen an ihren Gesellschafter abtritt. Auch in diesem Fall ist grundsätzlich danach zu unterscheiden, ob die Abfindung als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist oder nicht. Die folgenden Ausführungen konzentrieren sich auf den Fall, dass die Abfindung nicht als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist.

Tritt die Gesellschaft zur Abfindung eines Pensionsanspruchs die Rückdeckungsversicherung an den Gesellschafter ab, so hat sie den mit dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital aktivierten Anspruch auf die Rückdeckungsversicherung aufwandwirksam auszubuchen. Zugleich ist die Pensionsrückstellung ertragswirksam aufzulösen. Übersteigt der Bilanzwert des Anspruchs auf die Rückdeckungsversicherung den Bilanzwert der Pensionsrückstellung, so liegt meines Erachtens keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, sofern der abweichende Wertansatz der Rückdeckungsversicherung nicht auf einem höheren Versorgungsniveau beruht, sondern allein auf von § 6a EStG abweichenden Rechnungsgrundlagen, insbesondere einem niedrigeren Rechnungszinsfuß oder abweichenden Sterbewahrscheinlichkeiten.³⁹

Der Gesellschafter versteuert den Zeitwert des Anspruchs auf die Rückdeckungsversicherung als Sachbezug im Rahmen der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG. Dieser Zeitwert ist nicht mit dem Rückkaufwert, sondern mit dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital der Versicherung zu anzusetzen.⁴⁰ Die GmbH hat Lohnsteuer einzubehalten.⁴¹

Beim Gesellschafter kommt darüber hinaus die Tarifmäßigkeit des § 34 Abs. 1 EStG zur Anwendung, da die Abfindung der Pensionsansprüche als eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten im Sinne von § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG anzusehen ist. Im Falle der Umwandlung der Rückdeckungsversicherung in eine Direktversicherung ist eine Begünstigung durch die Vervielfältigungsregelung gemäß § 40b Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStG möglich, wenn die Umwandlung in eine Direktversicherung aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses vorgenommen wird (vgl. R 129 Abs. 11 Satz 1 LStR 2004).⁴²

Nicht selten ist in den Fällen der Abtretung einer Rückdeckungsversicherung der Wert des Anspruchs auf die Rückdeckungsversicherung niedriger ist als der Teilwert der ab-

³⁹ Vgl. Förster (2006: 2154); Fuhrmann und Demuth (2007: Tz. C/44). Zu den Bewertungsunterschieden von Rückdeckungsversicherungen und Pensionsrückstellungen vgl. BFH v. 25.2.2004 I R 54/02, BSBl II 2004, 654; v. 9.8.2006 I R 11/06, BSBl II 2006, 762, 763 f.

⁴⁰ Vgl. R 129 Abs. 3 Satz 3 LStR 2004; FG München v. 10.12.2002 – 13 K 4873/99, rkr., GmbHR 2003, 725; Beck (2002: 475f.).

⁴¹ Vgl. BFH v. 9.10.2002 VI R 112/99, BSBl II 2002, 884; OFD Rheinland, Vfg. v. 21.7.2006, S 2332 – 1001 St 2, DStR 2006, 1599, 1600; MIT (2002).

⁴² Vgl. a. Wochinger, in: Ernst & Young, Fach 4 Pensionszusagen Rdn. 142.

Inhalt

Vorwort des Rektors	11
Gedenken	17
Rektorat	19
ANNIKA MORCHNER, RAIMUND SCHIRMEISTER und ALFONS LABISCH (Rektor) Der Corporate-Identity-Prozess an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.....	21
ULF PALLME KÖNIG (Kanzler) Grundsätzliche Überlegungen zu Perspektiven der Zentralen Universitäts- verwaltung der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf im Zuge des Hoch- schulfreiheitsgesetzes	29
Medizinische Fakultät	
<i>Dekanat</i>	53
<i>Neu berufene Professorinnen und Professoren</i>	55
BERND NÜRNBERG (Dekan) Chancen und Herausforderungen einer sich wandelnden Hochschulmedizin	63
ANTONIA M. JOUSSEN Wieder lesen können? Möglichkeiten und Grenzen in der Therapie der altersbedingten Makuladegeneration	69
MICHAEL SCHÄDEL-HÖPFNER und JOACHIM WINDOLF Handchirurgie – Ein neues Fachgebiet am Universitätsklinikum Düsseldorf	83
UTE SPIEKERKÖTTER und ERTAN MAYATEPEK Angeborene Störungen der Fettsäureoxidation – Erfolge des Neugeborenen Screenings, Mausmodelle und Pathogenese	93
RÜDIGER E. SCHARF, ANDREA GERHARDT, VOLKER R. STOLDT und RAINER B. ZOTZ Klinische und experimentelle Thromboseforschung – Genetische Deter- minanten, molekulare Mechanismen und therapeutische Strategien bei thrombotischen Komplikationen	105

STEPHAN ROTH, HANS GEORG BENDER, WILFRIED BUDACH, PETER FEINDT, HELMUT ERICH GABBERT, RAINER HAAS, DIETER HAUSINGER, WOLFRAM TRUDO KNOFFEL, CAROLIN NESTLE-KRAMLING, HANS-JAKOB STEIGER, JÖRG SCHIPPER und KLAUS-WERNER SCHULTE	Aktuelle Entwicklungen der interdisziplinären Krebstherapie	127
NORBERT GATTERMANN	Eröffnung der Universitätsambulanz	155
Mathematisch-Naturwissenschaftliche Fakultät		
<i>Dekanat</i>		163
<i>Neu berufene Professorinnen und Professoren</i>		165
PETER WESTHOFF (Dekan)	Die Mathematisch-Naturwissenschaftliche Fakultät und die Herausforderungen der Zukunft	179
DETLEV RIESNER	Infektiöse Moleküle: Viroide und Prionen	183
GEORG GROTH	Strukturbestimmung von Proteinen als Schlüssel zum molekularen Mechanismus	215
THOMAS J. J. MÜLLER	Multi-komponenten- und Dominoreaktionen in der diversitätsorientierten Organischen Synthese	227
BETTINA M. PAUSE	Emotionale Kommunikation mittels chemischer Signale	245
Philosophische Fakultät		
<i>Dekanat</i>		255
<i>Neu berufene Professorinnen und Professoren</i>		257
ULRICH VON ALEMANN (Dekan)	Die Zukunft der Düsseldorfer Geistes- und Sozialwissenschaften: Zwischen Humboldt und Henkel, Heine und Heute	261
DIETRICH BUSSE	Sprache – Kognition – Kultur	
	Der Beitrag einer linguistischen Epistemologie zur Kognitions- und Kulturwissenschaft	267
PETER MATUSSEK	Stille Blicke: Zur Naturlyrik des ‚vorkritischen‘ Goethe	281

Abfindung ist nur der Höhe nach eine verdeckte Gewinnausschüttung

Ist die Abfindung dem Grunde nach anzuerkennen, jedoch der Höhe nach als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen, so ergeben sich meines Erachtens folgende Konsequenzen:

- Im Umfang der angemessenen Abfindung treten die Rechtsfolgen einer Abfindung ein, die nicht als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist (vgl. oben). Die Abfindung ist vom abgefundenen Gesellschafter als Einnahme aus nicht selbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG zu versteuern, für die die Tarifmäßigkeit nach § 34 Abs. 1 EStG zu gewähren ist. Die Gesellschaft hat Lohnsteuer einzubehalten. Bei der Gesellschaft ist darüber hinaus die Pensionsrückstellung Gewinn erhöhend aufzulösen und die Abfindung als Betriebsausgabe abzuziehen.

- Im Umfang der nicht angemessenen Abfindung ergeben sich die Rechtsfolgen einer „normalen“ verdeckten Gewinnausschüttung: Der nicht angemessene Teil der Abfindung darf den Gewinn der Gesellschaft nicht mindern (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Beim Gesellschafter entstehen grundsätzlich Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen und für die von der Gesellschaft Kapitalertragsteuer einzubehalten ist.

Insgesamt versteuert der Gesellschafter die Abfindung nur einmal.

„Infizierte“ Abfindung

Ist die Abfindung dem Grunde nach anzuerkennen, jedoch „infiziert“, sofern und soweit die abgefundenene Pensionszusage als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist, so ergeben sich meines Erachtens die Rechtsfolgen einer „normalen“ verdeckten Gewinnausschüttung:

Beispiel 2:

Fünf Jahre vor Erreichen der Altersgrenze wurde dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer G eine Versorgungszusage gegeben. Bei Erreichen der Altersgrenze wird der werthaltige Pensionsanspruch des G mit dem Teilwert der Anwartschaft von 300.000 € abgefunden; die Abfindungsvereinbarung ist steuerlich dem Grunde nach anzuerkennen. Der in der Steuerbilanz gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG passivierte Anwartschaftsbarwert der Pensionsrückstellung beträgt 200.000 €.

Da die Pensionszusage nicht erdienbar ist, wurde der Gewinn der Kapitalgesellschaft von Anfang an um die Zuführungen zur Pensionsrückstellung erhöht (200.000 €). Der Teilbetrag I und der Teilbetrag II gemäß BMF-Schreiben vom 28. Mai 2002 betragen je 200.000 €.

Lösung:

Bei der Gesellschaft ist die Pensionsrückstellung von 200.000 € Gewinn erhöhend aufzulösen. Gleichzeitig ist die Abfindung als Betriebsausgabe abzuziehen. Soweit die Abfindung die aufgelöste Pensionsrückstellung übersteigt (100.000 €), werden zwar stille Lasten in der Pensionsrückstellung aufgedeckt, jedoch ist der entsprechende Betrag dem Gewinn der Gesellschaft wieder hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Bei der Gesellschaft ergibt sich somit im Ergebnis keine Gewinnauswirkung.

Die vereinnahmten 300.000 € gehören bei G zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und unterliegen dem Halbeinkünfteverfahren. Die Gesellschaft hat Kapitalertragsteuer einzubehalten.

Abfindung als solche ist dem Grunde nach eine verdeckte Gewinnausschüttung

Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer auf eine Pensionsanwartschaft oder auf Pensionsleistungen und erhält er im Gegenzug eine Abfindung, die dem Grunde nach als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist, so sind nach dem BFH-Urteil vom 14. März 2006³⁴ die Abfindung und der Verzicht auf die Pensionsansprüche getrennt zu würdigen.

Die Abfindung mindert als verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der Gesellschaft nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Beim Gesellschafter ist die Abfindung – soweit nicht das steuerliche Einlagekonto verwendet wurde – regelmäßig als Einnahme aus Kapitalvermögen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu erfassen und ist gemäß § 3 Nr. 40 EStG hälftig steuerpflichtig. Für diesen Zufluss ist Kapitalertragsteuer gemäß § 43 EStG einzubehalten.

Der Verzicht auf den Pensionsanspruch führt beim Gesellschafter zu einem fiktiven Zufluss von Arbeitslohn in Höhe des Teilwerts des Pensionsanspruchs, der gemäß § 19 EStG voll steuerpflichtig ist, obwohl dem Gesellschafter tatsächlich keine Liquidität zufließt.³⁵

Ungeklärt ist, ob für den fiktiven Zufluss eine Tarifermäßigung nach der Fünftelungsregelung gemäß § 34 Abs. 1 EStG in Betracht kommt, weil es sich um eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten im Sinne von § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG handelt. Für die Gewährung der Begünstigung spricht, dass der fiktive Zufluss Folge der über mehrere Jahre erdienten Pensionsansprüche ist.³⁶

Ungeklärt ist auch, ob für den fiktiven Zufluss von Arbeitslohn Lohnsteuer einzubehalten ist, da die Verpflichtung zum Lohnsteuerentbehalt eine „Zahlung“ voraussetzt (§ 38 Abs. 1 Satz 1 EStG). Obwohl das Vorliegen einer „Zahlung“ bei einem bloß fiktiven Zufluss zweifelhaft ist, besteht zumindest eine erhebliche Gefahr, dass eine Verpflichtung zum Einbehalt von Lohnsteuer existiert.³⁷

Der dem Gesellschafter fiktiv zugeflossene Betrag gilt anschließend als in die Gesellschaft eingelegt mit der Folge nachträglicher Anschaffungskosten auf die Gesellschaftsanteile.

Bei der Gewinnermittlung der Gesellschaft ist die verdeckte Einlage abzuziehen (§ 8 Abs. 1 KStG, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zugleich ist die Pensionsrückstellung Gewinn erhöhend aufzulösen.

Im Ergebnis versteuert der Gesellschafter den Teilwert seines Pensionsanspruchs daher zunächst 1,5-mal, sofern die Abfindung dem Teilwert des Pensionsanspruchs entspricht (hälftig als verdeckte Gewinnausschüttung, einmal als fiktiver Lohnzufluss).³⁸ Allerdings erhöhen sich auch die Anschaffungskosten seines Gesellschaftsanteils um diesen Betrag, so dass bei einer späteren Veräußerung des Anteils eine hälftige Steuererminderung eintritt. Bei der Gesellschaft wirkt sich die Auflösung der Pensionsrückstellung Gewinn erhöhend aus, während der Teilwert des Pensionsanspruchs (nicht der § 6a-Wert) als verdeckte Einlage abzuziehen ist.

³⁴ IR 38/05, DStR 2006, 1172. Vgl. dazu Gosch, in: o.V. (2006: Tz. A 7); -sch- (2006: 1175).

³⁵ Vgl. BFH v. 9.6.1997 GrS I/94, BStBl. II 1998, 307; v. 15.10.1997 IR 58/93, BStBl. III 1998, 305.

³⁶ Vgl. Beck (2002: 477); Förster (2006: 2150).

³⁷ Vgl. Gebhardt (1998: 1837f.); Weber-Grellet, in: Schmidt (²⁶ 2007: § 6a EStG Rdn. 66).

³⁸ Vgl. Förster (2006: 2153f.); Fuhrmann und Demuth (Köln 2007: Tz. C/41).

GERHARD VOWE	
Mediatisierung? Mediendemokratie? Mediokratie?	
Ein theoretischer Ansatz auf dem Prüfstand	295
PETER H. HARTMANN und INGA HÖHNE	
Freizeitmuster und soziale Strukturen in Düsseldorf –	
Ein Weg zur Bestimmung neuer Zielgruppen	311
RALPH WEISS	
Nach dem „Deutschen Sommermärchen“ zurück im alltäglichen Politik-	
verdruss – Wie Medien politische Stimmungslagen beeinflussen und von	
welchen Kontexten der Medieneinfluss abhängt	333
Gastbeitrag	
ULRICH VON ALEMANN	
Vorwort zum Gastbeitrag von Lothar Schröder	349
LOTHAR SCHRÖDER	
Heinrich Heine: „Die Pragreise“ (1824) oder:	
Rekonstruktion eines spektakulären Handschriftenfonds	351
Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät	
Dekanat	361
<i>Neu berufene Professorinnen und Professoren</i>	363
CHRISTOPH J. BÖRNER (Dekan)	
Strategische Positionierung und Profilierung von Universitäten	
und Fakultäten aus betriebswirtschaftlicher Sicht	365
H. JÖRG THIEME	
Soziale Marktwirtschaft – Denkfehler oder Gestaltungsdefekte?	381
GUIDO FÖRSTER	
Steuerliche Probleme bei der Abfindung von Pensionszusagen an	
Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH	391
Juristische Fakultät	
Dekanat	407
<i>Neu berufene Professorinnen und Professoren</i>	409
JOHANNES DIETLEIN (Dekan)	
Die Düsseldorf Law School – Innovation im Zeichen des Hochschulfrei-	
heitsgesetzes	413
DIRK OLZEN	
Das Dr. med. Micheline Radzyner-Institut für Rechtsfragen der Medizin	419

KARSTEN ALTENHAIN und MICHAEL HAIMERL	
Die Praxis der Urteilsabsprachten in Wirtschaftsstrafverfahren – Ergebnisse eines drittmittelfinanzierten juristischen Forschungsprojekts	421
DIRK LOOSCHELDERS und LOTHAR MICHAEL	
Zur Gründung eines Instituts für Versicherungsrecht	437
JOHANNES DIETLEIN	
Interessenkonflikte bei der Besetzung von Sparkassengremien	443
Gesellschaft von Freunden und Förderern der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf e.V.	
OTHMAR KALTHOFF	
Jahresbericht 2006	469
Forscherverbände der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	
ANDREA VON HÜLSEN-ESCH, MONIKA GOMILLE, HENRIETTE HERWIG, CHRISTOPH AUF DER HORST, HANS-GEORG POTT, JOHANNES SIEGRIST und JÖRG VÖGELE	
Kulturelle Variationen und Repräsentationen des Alter(n)s	473
Nachwuchsforscherguppen an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	
ANNETTE M. SCHMIDT	
Magnetoaktive weiche Materie – Von der Kombination magnetischer Zweige mit flexiblen Kettenmolekülen	491
Institute an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	
Das Düsseldorf Institut für Außen- und Sicherheitspolitik	
RALPH ALEXANDER LORZ und RAINER WINKLER	
Das Düsseldorf Institut für Außen- und Sicherheitspolitik – Ein unabhängiges interdisziplinäres Forum an der Heinrich-Heine-Universität	505
Institut „Moderne im Rheinland“	
GERTRUDE CEPL-KAUFMANN	
Der „Arbeitskreis zur Erforschung der Moderne im Rheinland“ als An-Institut an der Heinrich-Heine-Universität	515
Kooperationen der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	
Konfuzius-Institut Düsseldorf	
PETER HACHENBERG und LI XUETAO	
Das Konfuzius-Institut Düsseldorf an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf e.V. – Gründung, Programm und Perspektiven	533

Vielmehr werden lediglich stille Lasten in der Pensionsrückstellung aufgedeckt, ohne in einen abgeschlossenen Sachverhalt einzugreifen.

Vorsicht ist allerdings geboten, wenn beherrschende Gesellschafter mit der Abfindung gegen eindeutige Abmachungen in der ursprünglichen Versorgungszusage verstoßen, da diese dann nicht wie vereinbart auch tatsächlich durchgeführt wird. In diesem Fall führt die Abfindung zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.³²

Rechtsfolgen einer Abfindung, die nicht als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist

Die Abfindung ist vom abgefundenen Gesellschafter als Einnahme aus nicht selbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG zu versteuern. Die Gesellschaft hat Lohnsteuer einzubehalten. Für die Abfindung ist die Tarifermäßigung nach der Fünftelungsregelung gemäß § 34 Abs. 1 EStG zu gewähren, da die Abfindung von Pensionsansparungen und laufenden Pensionsleistungen eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten im Sinne von § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG ist.³³

Bei der Gesellschaft ist die Pensionsrückstellung Gewinn erhöhend aufzulösen und die Abfindung als Betriebsausgabe abzuziehen. Im Ergebnis wird die Abfindung einmalig und tarifermäßig versteuert.

Rechtsfolgen einer Abfindung, die als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist

Notwendige Fallunterscheidung

Die Rechtsfolgen einer Abfindung, die als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist, sind noch nicht endgültig geklärt. Meines Erachtens ist zwischen folgenden Fällen zu unterscheiden:

- Die Abfindung als solche ist dem Grunde nach als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren, z. B., weil sie bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer gegen die ursprüngliche Vereinbarung verstößt.
- Die Abfindung ist dem Grunde nach anzuerkennen, jedoch liegt der Höhe nach eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, z. B., weil noch verfallbare Anwartschaften abgefunden werden oder mehr gezahlt wird, als der Pensionsberechtigte zivilrechtlich beanspruchen kann.
- Die Abfindung ist dem Grunde nach anzuerkennen, sie ist jedoch „infiltriert“, weil (bzw. soweit) die abgefundene Pensionszusage als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren ist.

³² Vgl. BFH v. 14.3.2006 I R 38/05, DStR 2006, 1172.

³³ Vgl. BFH v. 23.7.1974 VI R 116/72, BStBl II 1974, 680; v. 12.4.2007 VI R 6/02; BStBl II 2007, 581; Langgohr-Plato (2001: 261); Seegeer, in: Schmidt (2007: § 34 EStG Rdn. 41, 45).

- wenn eine Abfindung anlässlich des Ausscheidens des Gesellschaftler-Geschäftsführers vorgesehen wird, da in diesem Fall der Ausscheidende ohnehin keine Möglichkeit mehr hat, weitere Ansprüche zu erdienen,²⁷ oder
- wenn eine Abfindung nur im Einvernehmen mit dem Pensionsberechtigten möglich ist, denn ein schädlicher Widerrufsvorbehalt im Sinne von § 6a Abs. 1 Nr. 2 ESiG liegt nur vor, wenn der Arbeitgeber die Pensionszusage nach freiem Belieben, d. h. nach seinen eigenen Interessen ohne Berücksichtigung der Interessen des Pensionsberechtigten, widerrufen kann (R 6a Abs. 3 Satz 1 Einkommensteuerrichtlinien (EstR) 2005).

Darüber hinaus führt die Anwendung dieser Grundsätze gegenüber beherrschenden Gesellschaftler-Geschäftsführern zu einem Wertungswiderspruch: Einerseits würde zur Vermeidung eines schädlichen Widerrufsvorbehalts die Abfindung mit dem vollen, unquotierten Anwartschaftswert verlangt; andererseits hätte gerade dies eine Abfindung noch nicht erdienter und damit verfallbarer Anwartschaften zur Folge, die als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen wäre.²⁸

Im Ergebnis kann daher eine Abfindung der Pensionsansprüche von beherrschenden Gesellschaftler-Geschäftsführern mit dem unquotierten Barwert der künftigen Pensionsleistungen nicht verlangt werden. Um einerseits dem Verbot, verfallbare Anwartschaften abzufinden, Rechnung zu tragen und andererseits die Folgen eines Verzichts auf Pensionsansprüche zu vermeiden, wäre als Abfindung der Barwert der unverfallbaren Versorgungsansprüche vorzusehen. Sofern der Gesellschaftler-Geschäftsführer weiterhin in der Gesellschaft tätig ist, könnte für den Wegfall der Möglichkeit, künftig weitere Ansprüche aus der ursprünglichen Versorgungszusage zu erdienen, eine äquivalente Gehaltserhöhung vorgesehen werden.²⁹

Gleichwohl liegt nach zutreffender Auffassung auch bei der Abfindung von Pensionsanwartschaften vor Eintritt des Versorgungsfalls kein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot vor, wenn eine Abfindung in der ursprünglichen Pensionszusage nicht angesprochen war, sondern auf einer Abfindungsvereinbarung vor der Auszahlung beruht und der Abgefundene durch die Zahlung der Abfindung nicht mehr erhält, als er aufgrund der Versorgungszuge zivilrechtlich beanspruchen kann.³⁰ Als Abfindung wäre danach der Barwert der unverfallbaren Versorgungsansprüche vorzusehen, maximal die Wiederbeschaffungskosten einer entsprechenden Versorgungszusage.³¹ Die Abfindungsvereinbarung greift dann wertmäßig nicht in einen abgeschlossenen Sachverhalt ein, sondern ändert lediglich den Auszahlungsmodus für bereits unverfallbar erdiente Anwartschaften. Ergibt sich wegen der Verwendung anerkannter Rechnungsgrundlagen, die von denen des § 6a ESiG abweichen, eine höhere Abfindung als der nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 ESiG ermittelte Wert, so liegt im Umfang der Differenz keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

²⁷ Vgl. Beck (2002: 474).

²⁸ Vgl. Beck (2005: 2063); Wellisch und Quast (2006: 2140, 2142).

²⁹ So der Vorschlag von Wellisch und Quast (2006: 2143); Wellisch *et al.* (2007: 991).

³⁰ Vgl. FG Köln v. 17.3.2005 - 13 K 1531/03, DStRE 2005, 708 (aufgehoben durch BFH v. 14.3.2006 I R 38/05, DStR 2006, 1172); Rupp, in: DJPW, § 8 Abs. 3 KStG Rn. 692 (März 2007); Beck (2005: 2064); Briese (2004: 1277f.); Wellisch und Quast (2006: 2140f.).

³¹ Vgl. Briese (2004: 1277f.); Wellisch *et al.* (2007: 988). A.A. Beck (2002: 474) (TW gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 ESiG).

Ausgründungen aus der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	
KARL-ERICH JAEGER, WERNER HUMMEL und THORSTEN EGGERT evocatal GmbH – Eine neue Biotech-Firma aus der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.....	545
Zentrale Einrichtungen der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	
Universitäts- und Landesbibliothek	
IRMGARD SIEBERT Die Universitäts- und Landesbibliothek Düsseldorf als Teil der Landesbibliotheksstruktur in Nordrhein-Westfalen	555
Zentrum für Informations- und Medientechnologie	
STEPHAN OLBRICH und SEBASTIAN MANTEN Hochleistungsrechnen und parallele Programmierung: Service für sowie Gegenstand von Forschung und Lehre	575
Geschichte der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	
MAX PLASSMANN <i>Public Private Partnership</i> in der Nachkriegszeit – Das Rheinisch-Westfälische Institut für Übermikroskopie und die Medizinische Akademie Düsseldorf	593
Forum Kunst	
ANDREA VON HÜLSEN-ESCH Zum Sterben schön! Alter, Totentanz und Sterbekunst von 1500 bis heute – Eine Ausstellungsreihe in Nordrhein-Westfalen von September 2006 bis April 2007.....	605
Chronik der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	
ROLF WILLHARDT Chronik 2006/2007.....	635
Campus-Orientierungsplan	653
Daten und Abbildungen aus dem Zahlenspiegel der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	659
Autorinnen und Autoren	673

Rechnungsgrundlagen des § 6a EStG zu orientieren, sondern einen anderen Kalkulationszinsfuß oder andere biometrische Grundlagen zu vereinbaren.²⁰

Demgegenüber geht die herrschende Auffassung zurecht davon aus, dass ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot nicht vorliegt, wenn die Abfindung in der ursprünglichen Pensionszusage nicht angesprochen war, sondern auf einer schriftlichen und präzisen Abfindungsvereinbarung vor der Auszahlung beruht und der Abgetretene nicht mehr erhält, als er aufgrund der Versorgungszusage zivilrechtlich beanspruchen kann.²¹ Sinn und Zweck des Rückwirkungsverbots ist es, willkürliche Beeinflussungen des Gewinns durch den beherrschenden Gesellschafter zu verhindern. Da die Abfindungsvereinbarung lediglich den Auszahlungsmodus verändert, ohne wertmäßig in einen abgeschlossenen Sachverhalt einzugreifen, ist insoweit das Rückwirkungsverbot nicht betroffen. Die gilt meines Erachtens auch, sofern die Rechnungsgrundlagen für die Berechnung der Abfindung von denen des § 6a EStG abweichen und sich deshalb eine höhere Abfindung als der nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG ermittelte Wert ergibt. In diesem Fall werden lediglich stille Lasten in der Pensionstrückstellung aufgedeckt, ohne in einem abgeschlossenen Sachverhalt einzugreifen.

Versorgungsfall ist noch nicht eingetreten

Ist der Versorgungsfall noch nicht eingetreten, wird im Schrifttum ebenfalls vertreten, dass die Abfindungsmöglichkeit bereits bei Erteilung der ursprünglichen Pensionszusage vereinbart sein muss.²² Auch hier wird verlangt, dass die Vereinbarung schriftlich erfolgt ist und das Berechnungsverfahren zur Ermittlung der Abfindungshöhe eindeutig und präzise fixiert.²³

Unklar ist allerdings die Höhe der vorzusehenden Abfindung. Fraglich ist insbesondere, ob im Hinblick auf das BFH-Urteil vom 10. November 1998²⁴ als Abfindung der volle, unquotierte Barwert der künftigen Pensionsleistungen vorzusehen ist.²⁵ Der BFH hat in diesem Urteil entschieden, dass eine Pensionszusage, die vom Arbeitgeber jederzeit in Höhe des Teilwerts nach § 6a Abs. 3 EStG abgefunden werden darf, unter einem steuerschädlichen Widerrufsvorbehalt im Sinne des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG steht und deshalb in der Steuerbilanz nicht passiviert werden darf. Entscheidend ist, dass es die Gesellschaft durch einen solchen Vorbehalt in der Hand hat, das Erdienen künftiger Pensionsansprüche durch Abfindung zu verhindern. Unschädlich ist dagegen, wenn die Versorgungsverpflichtung nur mit dem vollen Barwert der künftigen Pensionsleistungen abgefunden werden darf. Diesen Grundsätzen hat sich das BMF im Schreiben vom 6. April 2005²⁶ angeschlossen.

Gegen eine Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 10. November 1998 und des BMF-Schreibens vom 6. April 2005 spricht jedoch,

²⁰ Vgl. Beck (2005: 2063); Prost (2005: 2323).

²¹ Vgl. Neumann (2006: 412f.); Beck (2002: 474); Beck (2005: 2064); bezogen auf die Abfindung von Anwartschaften vgl. FG Köln v. 17.3.2005 - 13 K 1531/03, DSiRE 2005, 708 (aufgehoben durch BFH v. 14.3.2006 I R 38/05, DSiR 2006, 1172); Rupp, in: DJPW, § 8 Abs. 3 KStG Rn. 692 (März 2007); Lange und Janssen (2007: Rn. 1067).

²² Vgl. Neumann (2006: 407); wohl auch Gosch, in: o.V. (2006: Tl. A 7 (b)).

²³ Vgl. BMF v. 6.4.2005 IV B 2 - S 2176 - 10/05, BStBl I 2005, 619; Beck (2005: 2063).

²⁴ BFH v. 10.11.1998 I R 49/97, BStBl II 2005, 261.

²⁵ So Neumann (2006: 407f.).

²⁶ BMF v. 6.4.2005 IV B 2 - S 2176 - 10/05, BStBl I 2005, 619.

weil dieses Gesetz auf nicht unwesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH keine unmittelbare Anwendung findet. Der Gesellschafter wird durch die geplante Abfindung seiner Pensionsansprüche auch nicht besser, sondern schlechter gestellt als ein dritter Arbeitnehmer, dessen lebenslängliche Pensionsansprüche durch das Abfindungsverbot geschützt sind.¹⁴

Beherrschende Gesellschafter

Bei beherrschenden Gesellschaftern ist eine verdeckte Gewinnausschüttung auch anzunehmen, sofern es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung über die Abfindung fehlt.

Als beherrschend sind regelmäßig Gesellschafter einer GmbH anzusehen, die über mehr als 50 Prozent der Stimmrechte verfügen. Einem beherrschenden Gesellschafter gleichgestellt werden kann auch ein Gesellschafter, der nur über 50 Prozent oder weniger der Stimmrechte verfügt, wenn er mit anderen, gleichgerichtete Interessen verfolgenden Gesellschaftern zusammenwirkt, um eine den Gesellschafterinteressen entsprechende Willensbildung der GmbH herbeizuführen (z. B. zwei- oder dreigliedrige Gesellschaft, Familiengesellschaft).¹⁵

Umstritten ist, wann bei beherrschenden Gesellschaftern von einer im Voraus getroffenen Vereinbarung auszugehen ist. Diese Frage ist bisher noch nicht höchstrichterlich entschieden.¹⁶ Ungeklärt ist darüber hinaus, ob und – falls ja – welche Vorgaben für die Höhe der Abfindung bestehen.

Versorgungsfall ist bereits eingetreten

Ist der Versorgungsfall bereits eingetreten, so ist nach einer Meinung im Schrifttum eine im Voraus getroffene Vereinbarung nur anzunehmen, wenn die Abfindungsmöglichkeit bereits bei Erteilung der Versorgungszusage vereinbart wurde.¹⁷ Im Hinblick auf die Vorschrift des § 6a Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG müsste die Vereinbarung schriftlich erfolgt sein und das Berechnungsverfahren zur Ermittlung der Abfindungshöhe eindeutig und präzise fixieren.¹⁸ Als Abfindung wäre der Barwert der künftigen Versorgungsleistungen vorzusehen, wobei die Finanzverwaltung den nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG ermittelten Barwert wohl anerkennen würde.¹⁹ Möglich wäre es aber auch, den Barwert nicht an den

¹⁴ Vgl. FG Düsseldorf v. 30.1.1998 - 6 V 5644/97 A (E), GmbHR 1998, 795; FG Köln v. 17.3.2005 - 13 K 1531/03, DSfRE 2005, 708 (aufgehoben durch BFH v. 14.3.2006 I R 38/05, DSfR 2006, 1172, da im Streitfall die Anwendung von § 3 BetrAVG individualvertraglich vereinbart war); Gossch (1997: 443); Beck (2002: 473f.); Weber-Grelliet, in: Schmidt (²⁶2007: § 6a EStG Rdn. 17). Zur Anwendung des BetrAVG auf einen Fremdvergleich bei beherrschenden Gesellschaftern, sofern diese besser gestellt werden als nach den Regelungen des BetrAVG, vgl. BFH v. 16.12.1992 I R 2/92, BStBl II 1993, 455; v. 21.12.1994 I R 98/93, BStBl II 1995, 419.

¹⁵ Vgl. BFH v. 9.4.1997 I R 52/96, BFH/NV 1997, 808; v. 18.2.1999 I R 51/98, BFH/NV 1999, 1384; v. 28.1.2004 I R 50/03, BStBl II 2005, 524.

¹⁶ BFH v. 14.3.2006 I R 38/05, DSfR 2006, 1172, hat die Frage offen gelassen.

¹⁷ Vgl. Haußelberg (2002: 1804).

¹⁸ Vgl. BMF v. 6.4.2005 IV B 2 - S 2176 - 10/05, BStBl I 2005, 619; v. 28.8.2001 IV A 6 - S 2176 - 27/01, BStBl I 2001, 594; Beck (2005: 2063); Probst (2005: 2322f.).

¹⁹ Vgl. BMF v. 6.4.2005 IV B 2 - S 2176 - 10/05, BStBl I 2005, 619. Kritisch dazu Briese (2004: 1278).

GUIDO FÖRSTER

Steuerliche Probleme bei der Abfindung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH

Einleitung

In den 80er und 90er Jahren des letzten Jahrhunderts wurden in zahlreichen Gesellschaften mit beschränkter Haftung den Gesellschafter-Geschäftsführern künftige Versorgungsleistungen zugesagt, für die Pensionsrückstellungen in den Bilanzen der Gesellschaften gebildet wurden. Bei der Zusage wurde regelmäßig davon ausgegangen, dass im Rahmen einer künftigen Nachfolgeregelung der Übernehmer der Gesellschaft die Versorgungsverpflichtungen mit übernehmen werde, so dass dem Versorgungsbedürfnis des Pensionsberechtigten Rechnung getragen werde.

Heute ergibt sich jedoch nicht selten ein Bedarf zur Abfindung der Versorgungsanswartschaften, weil z. B.

- der Unternehmensnachfolger oder ein Erwerber der Anteile an der Gesellschaft nicht bereit ist, die bestehenden Pensionsverpflichtungen zu übernehmen, oder
- der Gesellschafter-Geschäftsführer mit unverfallbaren Pensionsanswartschaften vorzeitig aus der Gesellschaft ausscheidet und seine Versorgung nicht vom weiteren Schicksal der Gesellschaft abhängig machen möchte, oder
- die Pensionsrückstellung trotz Rückdeckungsversicherung eine erhebliche Unterdeckung aufweist, weil die ursprünglichen Prognosen des Versicherungsunternehmens über nachhaltig zu erwartende Überschüsse nicht eingetreten sind oder weil die Rückdeckungsversicherung bei einer Erhöhung der Versorgungszusage nicht ebenfalls aufgestockt wurde. Auch liegt die steuerlich zulässige Rückstellung nicht selten unter dem tatsächlich benötigten Kapitalbedarf.

Die Abfindung von Pensionszusagen für Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH wirft jedoch erhebliche steuerliche Probleme und Risiken auf, die überwiegend die Person des Gesellschafter-Geschäftsführers treffen.¹

Abfindung von Pensionszusagen als verdeckte Gewinnausschüttung Für alle Gesellschafter geltende Grundsätze

Bei der Abfindung von Pensionsanswartschaften und laufenden Pensionsleistungen von Gesellschafter-Geschäftsführern stellt sich regelmäßig das Problem, ob die Abfindung als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist oder ob sie betrieblich veranlasst ist.

¹ Vgl. ausführlich dazu Beck (2002: 473-476); Neumann (²2006: 407-415); Förster (2006: 2149); Fuhrmann und Demuth (2007: Tz. C/21-46).

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) ist eine Vermögensminderung bei der Gesellschaft zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt.²

Nach diesen Grundsätzen ist die Abfindung einer Pensionszusage unabhängig davon, ob der Gesellschafter ein beherrschender Gesellschafter ist oder nicht, als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen.

- wenn und soweit die abgefundene Pensionszusage selbst durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, z. B., weil sie nicht erdienbar ist oder weil die Gesamtausstattung des Gesellschaftler-Geschäftsführers unangemessen ist;³
- sofern und soweit die abgefundenen Ansprüche noch verfallbar sind. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde sich auf eine Abfindung solcher Ansprüche nach Ansicht der finanzgerichtlichen Rechtsprechung nicht einlassen.⁴ Bedeutsam ist, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung bei ratificher sofortiger Unverfallbarkeit von Pensionsansparungen eines beherrschenden Gesellschafters wegen des Nachzahlungsverbotss nur die m/n-tel-Anwartschaft ab Erteilung der Zusage unverfallbar ist.⁵ Wird der Abfindungsanspruch den Grundsätzen des § 2 Abs. 1 Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG) entsprechend auf der Grundlage der m/n-tel-Anwartschaft ab Beginn des Dienstverhältnisses ermittelt, so liegt anteilig eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.⁶

Beispiel 1:

Allein Gesellschafter D ist seit Gründung der D-GmbH im Jahre 1986 deren Geschäftsführer. 1991 wurde ihm eine Pensionszusage erteilt, als Pensionsalter wurde die Vollendung des 65. Lebensjahres im Jahr 2016 vereinbart. Im Jahr 2007 will D seinen GmbH-Anteil verkaufen; die Pensionszusage soll mit dem unverfallbaren Teil der Anwartschaft abgefunden werden. Der volle Wert der Anwartschaft beträgt 900.000 €.

Lösung:

Nach den Grundsätzen des § 2 Abs. 1 BetrAVG wäre ein Teil von 21/30 des vollen Werts der

Anwartschaft unverfallbar (630.000 €), da seit Dienstantritt 21 von insgesamt 30 Jahren bis zum Erreichen des Pensionsalters vergangen sind. Nach dem BMF-Schreiben vom 9. Dezember 2002 ist dagegen bei ratificher Unverfallbarkeit nur ein Teil von 16/25 des vollen Werts der Anwartschaft unverfallbar (576.000 €), da wegen des Nachzahlungsverbotss nicht auf den Dienstantritt, sondern auf den Zeitpunkt der Pensionszusage abzustellen ist.

Wird die Abfindung mit 630.000 € bemessen, so ist ein Teil in Höhe von 54.000 € verdeckte Gewinnausschüttung.

Beachte: Erfolgt die Abfindung erst nach Eintritt des Versorgungsfalls, führen beide Berechnungsmethoden zum selben Ergebnis.

- sofern die Abfindung ohne betriebliche Notwendigkeit und allein auf Wunsch des Gesellschafters ausgezahlt wird.⁷ Im Schrifttum werden als Fälle für eine betriebliche Veranlassung Abfindungen genannt, die in unmittelbarem Zusammenhang mit erheblichen gesellschaftsrechtlichen Veränderungen erfolgen, wie z. B. Eintritt eines neuen Mehrheitsgesellschafters, Veräußerung der Anteile, Liquidation oder Umwandlung der Gesellschaft.⁸

- soweit die Abfindung über den Betrag hinausgeht, den der Gesellschafter zivilrechtlich beanspruchen kann.⁹ Dies wird in der Regel der Barwert der Versorgungsleistungen bzw. der Versorgungsanwartschaft sein,¹⁰ wobei offen ist, welche Rechnungsgrundlagen zur Ermittlung des Barwerts heranzuziehen sind. Meines Erachtens besteht bei der Berechnung des Barwerts keine Beschränkung auf die Rechnungsgrundlagen des § 6a EStG, sondern es können auch andere anerkannte Rechnungsgrundlagen herangezogen werden.¹¹ Die Obergrenze einer Abfindung wäre dann der Betrag, den der Pensionsberechtigte für eine vergleichbare Versorgung aufwenden müsste, d. h. der Teilwert seiner Pensionsanwartschaft im Sinne des BFH-Urteils vom 15. Oktober 1997.¹²

- sofern die Abfindung bei einem unwesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, auf den ausnahmsweise die Vorschriften des BetrAVG Anwendung finden, gegen das gesetzliche Abfindungsverbot des § 3 BetrAVG verstößt.

Im Schrifttum wird darüber hinaus die Auffassung vertreten, dass die Abfindung von Pensionsansparungen und laufenden Pensionsleistungen von nicht unwesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist, soweit die Pensionsansprüche dritter Arbeitnehmer gemäß § 3 BetrAVG in Verbindung mit § 30g Abs. 2 BetrAVG nicht abgefunden werden dürfen und die Abfindung daher einem Fremdvergleich nicht standhält.¹³ Dagegen wird jedoch zu Recht eingewandt, dass die Vorschriften des BetrAVG keinen sachgerechten Maßstab für den Fremdvergleich bilden,

² Vgl. Rupp, in: DfPW, § 8 Abs. 3 KStG Rn. 692 (März 2007).

³ Vgl. FG Köln v. 17.3.2005 - 13 K 1531/03, DStRE 2005, 708 (aufgehoben durch BFH v. 14.3.2006 I R 38/05, DStR 2006, 1172); Gosh (1997: 443); Rupp, in: DfPW, § 8 Abs. 3 KStG Rn. 692 (März 2007); Woehinger, in: Ernst & Young, Fach 4, Rdn. 135 (Juni 2003); Beck (2002: 474).

⁴ Vgl. FG Düsseldorf v. 30.1.1998 - 6 V 5644/97 A (E), GmBH 1998, 795.

⁵ Vgl. Förster (2006: 2151); Fuhrmann und Demuth (2007: Tz. C/26).

⁶ Vgl. Beck (2005: 2063); Probst (2005: 2323).

⁷ I R 58/93, BStBl II 1998, 305. So auch Briese (2004: 1277f.), Rengers, in: Blümich, § 8 KStG Rdn. 756 (Okt. 2006); Rupp, in: DfPW, § 8 Abs. 3 KStG Rdn. 636 (März 2007); Wellisch *et al.* (2007: 988).

⁸ Für Pensionsansparungen vgl. Neumann (2006: 408); Häbelberg (2003: 992). Für laufende Pensionsleistungen vgl. Häbelberg (2002: 1804), insoweit a.A. Neumann (2006: 412f.).

² Vgl. BFH v. 28.1.2004 I R 50/03, BStBl II 2005, 524; v. 14.3.2006 I R 38/05, DStR 2006, 1172, jeweils m.w.N.; R 36 KStR 2004.

³ Vgl. -sch., (2006: 1175); Fuhrmann und Demuth (2007: Tz. C/23).

⁴ Vgl. BFH v. 14.3.2006 I R 38/05, DStR 2006, 1172; FG Düsseldorf v. 14.05.2002 - 6 K 746/798 E, EFG 2002, 1450 (das Urteil wurde insoweit nicht mit der Revision angegriffen, vgl. BFH v. 13.8.2003 - XI R 18/02, BStBl. 2004 II, 106).

⁵ Vgl. BMF v. 9.12.2002 IV A 2 - S 2742 - 68/02, BStBl I 2002, 1393. Ebenso BFH v. 20.8.2003 I R 99/02, BFH/NV 2004, 373.

⁶ Vgl. Beck (2002: 474); Briese (2004: 1233f., 1277); Probst (2004: 2064); Mahlow (2005: 2653); Förster (2006: 2151); Wellisch *et al.* (2007: 989).