
Informationsbrief 05/2014

für

GmbH-Gesellschafter bzw. -Geschäftsführer**1. Pensionszusage: Verdeckte Gewinnausschüttung wegen vorzeitiger Kapitalabfindung****Kernaussage**

Die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) bei einer GmbH liegen vor, wenn eine Pension entgegen der ursprünglichen Vereinbarung im Wege einer Einmalzahlung ausgezahlt wird. Dies gilt auch dann für den gesamten Vorgang, wenn der Rückdeckungsanspruch mit der Pensionsrückstellung saldiert wird und in Summe lediglich eine geringe Vermögensminderung vorliegt.

Sachverhalt

Die klagende GmbH hatte ihren beiden Gesellschafter-Geschäftsführern im August 1984 eine Versorgungszusage erteilt, wonach sie eine einmalige Kapitalabfindung von 750.000 DM erhalten sollten, wenn sie nach Vollendung des 60. Lebensjahr aus dem Dienst ausscheiden. Im Februar 1996 wurde die Kapitalabfindung aufgrund des gestiegenen Gehaltsniveaus auf 850.000 DM (434.598 EUR) angepasst. Die Rückdeckungsversicherung (798.256 EUR) wurde zum 30.12.2005 fällig und der Klägerin ausgezahlt. Im Januar 2006 wurde die Pension an den Geschäftsführer H geleistet, der sich weiterhin im Dienst der Gesellschaft befand. Der Wert der Rückdeckungsversicherung wurde mit der Pensionsrückstellung saldiert. Der darüber hinausgehende Betrag wurde gewinnerhöhend behandelt. Die Kapitalabfindung an den Gesellschafter überstieg die gebildete Rückstellung um 130.299 EUR. Der Betrag wurde gewinnmindernd behandelt. Das Finanzamt (FA) unterstellte insgesamt eine vGA, da die Erhöhung der Kapitalabfindung von H um 100.000 EUR nicht mehr erdienbar gewesen sei und die Auszahlung der Versorgungsleistung in einem Einmalbetrag auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhe. Zudem könne die für eine vGA notwendige Vermögensminderung nicht dadurch vermieden werden, dass die Auflösungen der Rückdeckungsversicherung und der Pensionsrückstellung saldiert werden. Die GmbH reichte hiergegen Klage ein. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt. Die Revision des FA beim Bundesfinanzhof (BFH) war erfolgreich. Die Klage wurde abgewiesen und das Urteil des FG insgesamt aufgehoben.

Entscheidung

Nach Auffassung des BFH ist die vorzeitige Auszahlung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Bei einem fremden Dritten wäre der Zeitpunkt der Auszahlung überprüft worden. Eine vGA liege dann vor, wenn zeitgleich zur Kapitalabfindung die Pensionsrückstellung aufgelöst werde, da dann die ursprünglich als Rentenzahlung vereinbarte Pension in einem Einmalbetrag abgelöst werde. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis sei auch dadurch gekennzeichnet, dass die Abfindung vor Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgte.

Konsequenz

Die Entscheidung der Richter beruht auf dem Grundsatz des Fremdvergleichs. Da ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann keine vorzeitige Auszahlung der Pension in einem Einmalbetrag geduldet hätte, liegt insgesamt eine Veranlassung aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses vor. Gesellschafter-Geschäftsführer sollten zur Vermeidung einer vGA entsprechende Klauseln in Pensionsvereinbarungen einbauen. So kann eine Kapitalabfindung zum (niedrigeren) Rückkaufswert dem Fremdvergleich standhalten, wenn sie bereits zu Vertragsschluss vereinbart wurde. Sodann liegt allerdings in Höhe des Auszahlungsbetrags steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, für den eine Tarifiermäßigung Anwendung finden kann.

2. Versorgungszusage: Pensionsalter von beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer

Kernaussage

Ein Mindestalter ist keine Voraussetzung für die Pensionszusage gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer. Lediglich die Jahresbeträge vom Zeitpunkt des Dienst Eintritts bis zum vorgesehenen Eintritt des Versorgungsfalls sind für die Berechnung des Teilwerts der Pensionsrückstellung maßgeblich. Eine Änderung der Beteiligungshöhe und folglich vom Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer zum Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer führt daher zu keiner Korrektur des Mindestalters.

Sachverhalt

Die Klägerin erteilte ihrem Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer A im Jahr 1987 eine Pensionszusage i. H. v. 60 % seiner jährlichen Gesamtbezüge bei seinem Ausscheiden aus dem Unternehmen mit Vollendung des 60. Lebensjahr. Im Jahr 2002 wurde A zum Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer. Die Klägerin änderte daraufhin jedoch nicht die Grundlage der Rückstellungsbewertung. Im Streitjahr 2005 wurden der Pensionsrückstellung einkommenswirksam 117.189 EUR zugeführt. Bei einem Pensionsalter von 65 Jahren hätte die Zuführung 60.601 EUR betragen. Das Finanzamt (FA) vertrat in Änderungsbescheiden die Auffassung, dass von einem Pensionsalter von 65 Jahren auszugehen sei und somit 461.213 EUR einkommenswirksam aufgelöst werden müssten. Hiergegen wurde Klage erhoben.

Entscheidung

Das Finanzgericht (FG) Köln gab der Klage überwiegend statt. Die Revision vor dem Bundesfinanzhof (BFH) hatte keinen Erfolg. Eine Auflösung der Pensionsrückstellung zum 31.12. und ein Ansatz eines höheren Pensionsalters komme nicht in Betracht, da der Gesellschafterwechsel das Versorgungsversprechen nicht berührt und daher keinen Einfluss auf die Ermittlung des Teilwertes habe. Nach der BFH-Rechtsprechung kann eine Pensionszusage den steuerlichen Gewinn nur mindern, wenn die Voraussetzungen des [§ 6a EStG](#) eingehalten wurden. Die Zuführung zu einer Pensionsrückstellung kann aus steuerrechtlicher Sicht als eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) gelten, wenn die Pensionsverpflichtung nicht nur durch das Dienstverhältnis, sondern auch durch das Gesellschafterverhältnis begründet ist. Das FA machte dies-

bezüglich geltend, dass die Rückstellung bereits dem Grunde nach aufgrund des falschen Renteneintrittsalters zu hoch gebildet worden sei, weil sie nicht dem Pensionsalter von 65 Jahren entspreche. Damit sei die Pension gesellschaftsrechtlich veranlasst. Ein Mindestpensionsalter ist jedoch weder Tatbestandsvoraussetzung des [§ 6a Abs. 1](#) und [2 EStG](#) noch Gegenstand der Teilwertberechnung nach [§ 6a Abs. 3 Satz 1 EStG](#). Demnach ist die Pensionszusage mit Vollendung des 60. Lebensjahrs für die Berechnung des Teilwerts maßgeblich und eine vGA nicht anzunehmen.

Konsequenz

Das Urteil ist zu begrüßen, da es aufzeigt, dass die veränderte Gesellschafterstellung nicht zu einer Anpassungsverpflichtung hinsichtlich der in der Vergangenheit vereinbarten Pensionszusage führt. Gesellschafter-Geschäftsführer sollten jedoch unbedingt die weiteren Bedingungen für die steuerliche Anerkennung von Pensionszusagen im Auge behalten. Diese sind beispielsweise die Angemessenheit der Pensionsbezüge, der ausreichende Erdienungszeitraum zwischen Zusage und Versorgungseintritt sowie die geforderte rätierliche Unverfallbarkeit

3. Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH: Zur verdeckten Gewinnausschüttung durch Rentenzahlung

Kernaussage

Steuerrechtlich ist nicht zu beanstanden, dass eine Pensionszusage nicht vom Ausscheiden des Geschäftsführers aus dem Dienstverhältnis abhängig gemacht wird. Um eine (teilweise) verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu vermeiden, sollte der Geschäftsführer jedoch sein Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit auf die Versorgungsleistungen anrechnen lassen.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH, die ihrem zur Hälfte beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer WJ im Oktober 1991 eine Versorgungszusage erteilte, die mit Vollendung des 67. Lebensjahr im März 2000 eintreten sollte. WJ vereinbarte im Februar 2000 mit der GmbH, dass er ab März 2000 seine Tätigkeit nur noch zu 20 % ausführen und dafür ein reduziertes Gehalt erhalten werde. Zugleich zahlte die Klägerin ab März 2000 die vereinbarte Pension in ungekürzter Höhe. Das Finanzamt (FA) erkannte die Pension dem Grunde nach an, da sich WJ ab März 2000 tatsächlich im Ruhestand befand und nur noch im geringen Umfang tätig war. In Höhe des weiterhin gezahlten Gehalts nahm das FA jedoch eine vGA an und forderte eine Anrechnung dieses Gehalts auf die Pensionsleistung.

Entscheidung

Während das Finanzgericht (FG) der Klägerin folgte, entschied der BFH im Revisionsverfahren zu Gunsten des Fiskus. Durch die fortbestehende entgeltliche Tätigkeit trotz Zahlung der Pension entstehe eine vGA. Die Vorinstanz sei richtigerweise davon ausgegangen, dass die Versorgungszusage nicht von dem gänzlichen Ausscheiden des Begünstigten abhängig ist. Sie habe jedoch übersehen, dass der Bezug einer Pension mit zeitgleichem Bezug eines laufenden Geschäftsführergehalts den Anforderungen

eines gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsführers widerspricht. Dieser hätte darauf bestanden, dass sein Einkommen auf die Pension angerechnet wird, bis die Tätigkeit endgültig beendet ist. Als unschädlich sollte jedoch gelten, dass neben der Versorgungsleistung ein laufendes Gehalt aus anderen Dienstverhältnissen gezahlt oder eine andere Funktion außerhalb des Dienstverhältnisses übernommen werde.

Konsequenz

Das Urteil stellt klar, dass Gesellschafter-Geschäftsführer nicht daran gehindert werden, ihrer Tätigkeit auch nach vereinbartem Renteneintritt nachzugehen. Die vereinbarte Pension wird in diesen Fällen steuerlich weiterhin anerkannt. Es sollte jedoch zur Vermeidung einer (teilweisen) vGA eine Anrechnung des weiterhin erhaltenen Gehalts auf die Pensionszahlungen vereinbart werden.

4. Zum steuerbegünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinn

Kernaussage

Die Tatbestandsmerkmale für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn setzen auch weiterhin voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden.

Sachverhalt

Der Kläger vermietete ein Grundstück an die A-GmbH im Rahmen einer Betriebsaufspaltung bis Februar 2001. Das Grundstück sowie seine Beteiligung von 51 % waren notwendiges Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens. An der B-GmbH hatte der Kläger ebenfalls eine 51 % Beteiligung und aktivierte diese als gewillkürtes Betriebsvermögen. Die Beteiligung an der B-GmbH ging im Januar 2001 in das Gesamthandsvermögen der C-Kommanditgesellschaft (KG) mit ein, bei der der Kläger als Mitunternehmer beteiligt war. Die Übertragung erfolgte zum Buchwert. Die Anteile der A-GmbH wurden veräußert, so dass mangels Vorliegen der personellen Verflechtung die Betriebsaufspaltung zwingend beendet wurde. Infolgedessen wurde das Grundstück in das Privatvermögen entnommen. Gemäß [§ 34 Abs. 3 EStG](#) sollte der Gewinn aus der Betriebsaufgabe des Einzelunternehmens nun zum ermäßigten Steuersatz versteuert werden. Das Finanzamt (FA) lehnte dies ab. Aus veröffentlichten Unternehmensinformationen ging hervor, dass die B-GmbH für die betrieblichen Zwecke der A-GmbH keine untergeordnete Rolle gespielt hatte und somit nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert oder entnommen worden seien. Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen erhobene Klage ab.

Entscheidung

Die Revision vor dem Bundesfinanzhof (BFH) blieb ebenfalls erfolglos. Nach Ansicht des BFH war die Entscheidung des FA, den Gewinn des Klägers aus der Veräußerung der Anteile an der A-GmbH und der Beendigung der Betriebsaufspaltung, nicht mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern, nicht zu beanstanden. Denn der Gewinn wurde im Rahmen einer Betriebsaufgabe erzielt, bei der nicht alle stille Reserven bezogen auf die wesentlichen Betriebsgrundlagen aufgedeckt wurden. Für eine begünst-

tigte Betriebsaufgabe hätten die Anteile an der B-GmbH nicht zum Buchwert in das Betriebsvermögen der C-KG übertragen werden dürfen.

Konsequenz

Die Entscheidung entspricht der ständigen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung. Der Wegfall einer der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung führt oftmals zu ungewollten Aufgabegewinnen. In diesen Fällen sollte vorab geprüft werden, ob sich eine Aufdeckung der stillen Reserven vermeiden lässt oder ob zumindest eine Versteuerung des Aufgabegewinns mit einem ermäßigten Steuersatz erfolgen kann.

=====