ZBB 2010, 434

EStG § 6a Abs. 1, Abs. 3 Satz 1, Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 KStG § 8 Abs. 3 Satz 2; BetrAVG § 4 Abs. 1, § 17 Abs. 1 Satz 2

Abfindung und Ablösung von (überversorgenden) Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer anlässlich der Veräußerung der Kapitalgesellschaft

BFH, Urt. v. 28.04.2010 – I R 78/08 (FG Düsseldorf), ZIP 2010, 1873 (LS) = DB 2010, 1617 = GmbHR 2010, 924

Amtliche Leitsätze:

1. Nach dem Eintritt des Versorgungsfalls ist eine Pensionsrückstellung mit dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres zu bewerten. Ein Verstoß gegen § 6a Abs. 3 Satz 2 № 1 Satz 4 i. V. m. № 2 Halbsatz 2 EStG und die daraus abzuleitenden sog. Überversorgungsgrundsätze liegt nur vor, wenn künftige Pensionssteigerungen oder -minderungen am Bilanzstichtag berücksichtigt werden, nicht jedoch, wenn die zugesagte Pension höher als der zuletzt gezahlte Aktivlohn ist (Bestätigung des BMF-Schreibens v. 3. 11. 2004, BStBl I 2004, 1045 Rz. 6).

2. Bei der Prüfung, ob eine sog. Überversorgung vorliegt, sind in die Berechnung der Aktivbezüge auch bei einer Betriebsaufspaltung nur diejenigen Gehälter einzubeziehen, welche von der die Altersversorgung zusagenden Betriebs-Kapitalgesellschaft gezahlt werden.

3. Erteilt eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine sog. Nur-Pensionszusage, ohne dass dem eine ernstlich vereinbarte Umwandlung anderweitig vereinbarten Barlohns zugrunde liegt, zieht die Zusage der Versorgungsanwartschaft regelmäßig eine sog. Überversorgung nach sich (Bestätigung des Senatsurteils v. 9. 11. 2005 I R 89/04, BFHE 211, 287, BStBl II 2008, 523; entgegen BMF-Schreiben v. 16. 6. 2008, BStBl I 2008, 681).

4. Die Erteilung einer Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft setzt im allgemeinen die Einhaltung einer Probezeit voraus, um die Leistungsfähigkeit des neu bestellten Geschäftsführers beurteilen zu können. Handelt es sich um eine neu gegründete Kapitalgesellschaft, ist die Zusage überdies erst dann zu erteilen, wenn die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gesellschaft verlässlich abgeschätzt werden kann (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung). Wird die Pension dem entgegenstehend unmittelbar nach Einstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers oder nach Gründung der Gesellschaft zugesagt, handelt es sich bei den Zuführungen zu einer Rückstellung für die Pensionszusage um vGA. Ausschlaggebend ist die Situation im Zusagezeitpunkt, so dass die Anwartschaft auch nach Ablauf der angemessenen Probe- oder Karenzzeiten nicht in eine fremdvergleichsgerechte Versorgungszusage "hineinwächst" (entgegen BMF-Schreiben v. 14. 5. 1999, BStBl I 1999, 512 Rz. 1.2).

5. Eine Pensionszusage, bei der die Versorgungsverpflichtung für den Fall der vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses in Höhe des (quotierten) Teilwerts gem. § 6a Abs. 3 EStG abgefunden werden darf, steht unter einem gem. § 6a Abs. 1 № 2 EStG steuerlich schädlichen Vorbehalt (Anschluss an Senatsurteil v. 10. 11. 1998 I R 49/97, BFHE 187, 474, BStBl II 2005, 261; Bestätigung des BMF-Schreibens vom 6. 4. 2005, BStBl I 2005, 619).

6. Die Zuführungen zu einer Rückstellung für die Verbindlichkeit aus einer betrieblichen Versorgungszusage, die den Vorgaben des § 6a EStG entspricht, aus steuerlichen Gründen aber als vGA

zu behandeln sind, sind außerhalb der Bilanz dem Gewinn hinzuzurechnen. Ist eine Hinzurechnung unterblieben und aus verfahrensrechtlichen Gründen eine Änderung der betreffenden Steuerbescheide nicht mehr möglich, können die rückgestellten Beträge auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht mehr als vGA berücksichtigt werden (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).

7. Gesellschafter-Geschäftsführer, die weniger als 50 v.H. der Anteile an der Kapitalgesellschaft halten, fallen grundsätzlich in den Regelungsbereich des BetrAVG. Dies gilt jedoch nicht, wenn mehrere Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ganz unbedeutend an einer GmbH beteiligt sind und zusammen über die Mehrheit der Anteile verfügen (Anschluss an die Zivilrechtsprechung).

8. Die Abfindung oder die entgeltliche Ablösung einer Pensionszusage, um dadurch den Verkauf der Geschäftsanteile der GmbH zu ermöglichen, ist jedenfalls dann regelmäßig nicht durch das Gesellschaftsverhältnis mitveranlasst, wenn die Leistungen vereinbarungsgemäß im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses eines nicht beherrschenden Gesellschafters stehen. Anders verhält es sich jedoch für die Abfindung oder Ablösung in jenem Umfang, in dem die Pensionszusage zu einer Überversorgung des begünstigten Gesellschafter-Geschäftsführers führt (Anschluss an Senatsurteile v. 17. 5. 1995 I R 147/93, BFHE 178, 203, BStBl II 1996, 204; v. 9. 11. 2005 I R 89/04, BFHE 211, 287, BStBl II 2008, 523).

(c) 2026 RWS Verlag Kommunikationsforum GmbH & Co. KG