



Deutscher Steuerberaterverband e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Deutscher Steuerberaterverband e.V.

Bundesministerium der Finanzen
Herrn Ministerialdirektor Dr. Albert Peters
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

Aktenzeichen	Telefon	Telefax	E-Mail	Datum
NP/Ro 21-00-002-03/10 – S 05/10	+49 30 27876-620	+49 30 27876-799	peters@dstv.de	12.05.2010

Steuerliche Beurteilung des teilweisen Verzichts eines Gesellschafter-Geschäftsführers auf bestehende Pensionszusagen

Sehr geehrter Herr Ministerialdirektor Dr. Peters,

Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer insbesondere mittelständischer GmbHs führen in Zeiten eines schwierigen ökonomischen Umfelds nicht selten zu der Überlegung, die Vereinbarung an die geänderten Rahmenbedingungen anzupassen. Die zum Teil hohen Verpflichtungen und die nicht selten unzureichende Gegenfinanzierung bergen erhebliche betriebswirtschaftliche Risiken. Die bei vielen Betrieben durch die Finanzkrise ohnehin problematischen Kreditverhandlungen mit Banken werden weiter belastet, Unternehmensübergaben und Unternehmensverkäufe werden erschwert. Verschärft wird das vorstehend skizzierte Umfeld durch die deutliche Erhöhung der Pensionsrückstellungen aufgrund der Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und der daraus resultierenden negativen Auswirkungen auf die Bilanzstruktur.

In der Praxis wird seit einiger Zeit zur Lösung des Problems eine Herabsetzung der zugesagten Versorgungsleistungen im Rahmen der „Past-Service-Methode“ diskutiert. Hierbei werden die zugesagten Versorgungsleistungen hinsichtlich ihres Besitzstandes getrennt. Eine Herabsetzung der Versorgungsleistungen findet nur insoweit statt, als die Vertragsparteien einen Eingriff in die noch nicht erdienten Versorgungsanswartschaften vereinbaren, den sog. Future Service.

Der Bereich der Pensionsrückstellungen, der sich ohnehin durch zahlreiche Anforderungen an der Schnittstelle zwischen Zivil-, Arbeits-, Bilanz- und nicht zuletzt dem Steuerrecht als komplizierte Materie erweist, wird durch eine derzeit in der Fachliteratur kontrovers geführte Diskussion (Überblick u.a. bei Keil/Prost, Verzicht von Gesellschafter-Geschäftsführern auf den „future-service“ von bestehenden Pensionszusagen, DB 2010, S. 868) um die steuerlichen Folgen dieses Lösungsmodells erschwert. Seit Veröffentlichung der sich widersprechenden Verfügungen der OFD Hannover (11.8.2009, S 2742-202-StO 241) und des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalens (FinMin NRW v. 17.12.2009, S 2743-10-V B 4, DB 2010, S. 589) ist das Modell ohne Einholung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 AO nicht mehr durchführbar. Ob eine solche angesichts der geschilderten Sachlage in einem vertretbaren Zeitraum erteilt wird, muss dabei ebenfalls bezweifelt werden. Aufgrund der Bedeutung des Problems ist dieser Zustand nicht hinnehmbar.

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) ist daher der Auffassung, dass zur Herbeiführung von Rechtssicherheit ein klarstellendes BMF-Schreiben dringend geboten ist. Eine Gestaltung, die allen rechtlichen und wirtschaftlichen Anforderungen Rechnung trägt, ist nur auf einer sicheren Entscheidungsbasis möglich. Dabei ist eine zutreffende Würdigung gerade der steuerlichen Normen nicht nur für den Gesellschafter-Geschäftsführer entscheidend; darüber hinaus sichert diese den Erhalt von Unternehmen und Arbeitsplätzen und dient somit der deutschen Volkswirtschaft insgesamt.

Hierbei sollten aus unserer Sicht folgende Aspekte berücksichtigt werden.

Ausgehend von den Aussagen in dem Beschluss des Großen Senats des BFH v. 9.6.1997 (GrS 1/94, BStBl. II 1997, S. 307) entspricht es der Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 15.10.1997, I R 58/93, BStBl. II 1998, S. 305), dass ein gesellschaftsrechtlich veranlasster Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft auf seine bestehenden unmittelbaren Pensionsanwartschaftsrechte eine verdeckte Einlage nach § 8 Abs. 3 KStG begründet. Beim Gesellschafter-Geschäftsführer selbst führt die Feststellung einer verdeckten Einlage aufgrund seines Verzichts grundsätzlich zum Zufluss von Arbeitslohn. Daneben kommt es für ihn in diesem Umfang zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Anteile an der Gesellschaft.

Die Annahme einer verdeckten Einlage setzt jedoch einen einlagefähigen Vermögensvorteil voraus. Hierbei ist aber nach Ansicht des DStV zwischen den bereits erdienten Anwartschaften (Past Service) und den erst in der Zukunft zu erdienenden Anwartschaften (Future Service) zu unterscheiden.

Während sich beim Past Service eine eigentumsähnliche Rechtsposition herausgebildet hat, kann dies für den Future Service nicht angenommen werden. Gegenstand einer Einlage kann lediglich ein bilanzierbarer Vermögensvorteil sein. Beim Future Service handelt es sich lediglich um eine Möglichkeit, durch anhaltende Betriebstreue weitere Anwartschaften zu verdienen. Insoweit ist ein Verzicht nicht als verdeckte Einlage zu beurteilen.

Unseres Erachtens wird diese Ansicht auch durch die H 40 der Amtlichen Hinweise 2008 zu den Körperschaftsteuerrichtlinien 2004 (Verzicht auf Pensionsanwartschaftsrechte) bestätigt. Im Satz 2 wird darauf abgestellt, dass eine verdeckte Einlage nur für den bereits erdienten Anteil angenommen werden kann.

Damit zieht aber der Verzicht keinen Lohnzufluss und keine nachträgliche Erhöhung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile nach sich.

Der DStV würde es daher begrüßen, wenn das BMF kurzfristig eine klarstellende Verfügung unter Berücksichtigung der ausgeführten Punkte veröffentlichen würde.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez. StB/WP Harald Elster
(Vizepräsident)

gez. StB/RA Norman Peters
(Geschäftsführer)