

## Quartalsletter 02/2016

### Der Quartalsletter 02/2016 informiert Sie über folgende Themen:

---

- Abtretung von Ansprüchen aus Rückdeckungsversicherung als steuerpflichtiger Arbeitslohn
  - Arbeitszeitkonto für Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH wird nicht anerkannt
  - Überversorgung bei Gehaltsreduktion – Abstellen auf das Arbeitsentgelt im Wirtschaftsjahr
  - Stichtag für die Rentenanpassung ist einzuhalten
  - Beitragsrechtliche Beurteilung von Anwartschaften auf bAV
  - Körperschaftsteuer Richtlinien 2015
- 

#### **Abtretung von Ansprüchen aus Rückdeckungsversicherung als steuerpflichtiger Arbeitslohn**

Dem Finanzgericht (FG) Niedersachsen lag am 10.03.2015 ein Fall zur Entscheidung vor, bei dem es um die steuerlichen Konsequenzen einer Abtretung von Ansprüchen aus einer Rückdeckungsversicherung an die versorgungsberechtigte Person ging.

##### **Der Fall**

In einer GmbH bestand für einen Gesellschafter-Geschäftsführer (GGF) eine Pensionszusage, die neben einer Altersrente auch eine Witwenversorgung umfasste. Zur Finanzierung der Zusage wurden zwei Rückdeckungsversicherungen abgeschlossen, die auch eine Witwenversorgung abdeckten. Im Jahr 2000 verstarb der GGF. Seine Ehefrau erhielt seitdem die Witwenrente.

Im Folgenden wurden die Firmenanteile veräußert. In diesem Zusammenhang wurden die Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungsverträgen an die Ehefrau abgetreten. Im Gegenzug „zur wirksamen Abtretung und Weiterleitung der aus den Lebensversicherungsverträgen sich ergebenden Rentenzahlungsansprüche“ verzichtete die Witwe auf die ihr gegenüber der GmbH darüber hinaus zustehenden Ansprüche aus der Pensionszusage.

Das Finanzamt berücksichtigte zunächst die Rentenzahlungen aus den Rückdeckungsversicherungen als Arbeitslohn.

Bei einer Betriebsprüfung wurden dann jedoch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe des Werts der Rückdeckungsversicherungen zum Abtretungstermin angesetzt.

Die Witwe legte hiergegen Einspruch ein. Ihres Erachtens können nur die laufenden monatlichen Zahlungen aus den Rückdeckungsversicherungen steuerlich relevant sein. Das Finanzamt wies den Einspruch zurück.

Die Witwe beschritt den Klageweg. Sie führte aus, dass die Rückdeckungsversicherungen nicht vollumfänglich auf sie übertragen wurden, sondern lediglich die Zahlungsansprüche gegen die Versicherung. Die GmbH blieb nach wie vor Versicherungsnehmerin, lediglich die Zahlungen aus den Versicherungen sollten im Wege eines abgekürzten Zahlungswegs direkt von der Versicherungsgesellschaft an sie erfolgen. Sie hätte auch nicht die Möglichkeit gehabt, die Verträge zu kapitalisieren, folglich können nur die laufenden Rentenzahlungen steuerlichen Zufluss darstellen. Dies ergäbe sich schon aus § 11 EStG.

##### **Die Entscheidung**

Das FG bestätigte die Sicht des Finanzamts. Der Argumentation der Witwe, es handele sich nur um einen abgekürzten Zahlungsweg, folgte das FG nicht. Es nahm Bezug auf die bisher zu dieser Frage ergangene Rechtsprechung des BFH, z.B. vom 09.10.2002 – VI R 112/ 99.

Keine Rolle spielt hierbei, ob sich der Vertrag noch in der Ansparphase befindet oder ob der Versicherungsfall bereits eingetreten ist. Es handelt sich um eine Zuwendung der GmbH an die

Witwe im Zuge einer Lohnverwendungsabrede. Mit der Abtretung kommt es folglich zum Zufluss eines steuerpflichtigen Sachbezugs. Die Höhe des Zuflusses bemisst sich nach dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital zuzüglich einer bis dahin zugeteilten Überschussbeteiligung bzw. nach dem Zeitwert der Ansprüche aus den abgetretenen Rückdeckungsversicherungen.

Allerdings bedeutet diese Handhabung konsequenterweise auch, dass die laufenden Rentenzahlungen keine Einkünfte nach § 19 EStG darstellen, sondern sie nur noch mit dem Ertragsanteil gem. § 22 Nr. 1 a bb EStG zu besteuern sind.

Das Finanzamt sah keinen Anhaltspunkt für eine verdeckte Gewinnausschüttung und auch keinen Verzicht, der zu lohnsteuerlichem Zufluss führt.

Zwar war der Anspruch aus der Pensionszusage höher als die Zahlungen aus der Rückdeckungsversicherung, doch der darüber hinausgehende Anspruch aus der Pensionszusage, auf den die Witwe verzichtet hat, war nicht werthaltig.

### **Fazit**

Für steuerlichen Zufluss des Werts einer Rückdeckungsversicherung genügt die Abtretung der Zahlungsansprüche aus der Rückdeckungsversicherung. Nicht nötig ist die vollständige Übertragung der Rückdeckungsversicherung. Unerheblich ist auch, ob es sich um eine Lebensversicherung mit oder ohne Wahlrecht zwischen Kapitalzahlung bzw. Rentenzahlungen handelt wie auch, ob es eine aufgeschobene oder eine sofort beginnende Rentenversicherung ist. Die zunächst beim BFH eingelegte Revision wurde zwischenzeitlich wieder zurückgezogen. Damit ist das Urteil rechtskräftig. (Mit freundlicher Unterstützung durch SLPM, Dr. Claudia Veh)

## **Arbeitszeitkonto für Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH wird nicht anerkannt**

Im Urteil vom 11.11.2015 – I R 26/15 behandelte der BFH einen Fall, in dem es um die Umwandlung von Barlohnansprüchen zugunsten eines Zeitwertkontos ging.

### **Der Fall**

Der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH hatte mit dieser vereinbart, dass ein Teil seines Gehalts auf ein "Investmentkonto" abgeführt werden konnte, das für den Geschäftsführer bei einer Bank eingerichtet wurde. Mit dem Guthaben sollte ein vorgezogener Ruhestand oder die Altersversorgung des Geschäftsführers finanziert werden.

Die GmbH zahlte monatlich 4.000 Euro auf das Investmentkonto ein. Die GmbH bildete in Höhe dieser Zahlungen eine Rückstellung für ein "Zeitwertkonto". Lohnsteuer wurde insoweit nicht einbehalten. Der Geschäftsführer erhielt nur ein entsprechend gemindertes lohnsteuerpflichtiges Gehalt. Das Finanzamt wertete die Rückstellung als verdeckte Gewinnausschüttung.

### **Die Entscheidung**

Der BFH gibt der Finanzverwaltung Recht.

1. Die Vereinbarung über die Ansammlung von Wertguthaben im Rahmen eines Zeitwertkontos entspricht nicht dem, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit einem Fremdgeschäftsführer vereinbaren würde.

Der Geschäftsführer muss sich regelmäßig in besonderem Maße mit den Interessen und Belangen der von ihm geleiteten Gesellschaft identifizieren. Er besitzt für die GmbH eine "Allzuständigkeit" und damit eine Gesamtverantwortung, wenn er - wie im Streitfall - deren alleiniger Geschäftsführer ist. Es kommt deshalb weniger darauf an, dass der Geschäftsführer eine bestimmte Stundenzahl pro Arbeitstag für die Gesellschaft leistet. Vielmehr bestimmt der Geschäftsführer regelmäßig seine Arbeitszeit selbst.

Dies bedeutet auch, dass er - abgegolten durch die Gesamtausstattung - die notwendigen Arbeiten auch dann erledigen muss, wenn dies einen Einsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder über diese hinaus erfordert.

Mit diesem Aufgabenbild verträgt sich eine Vereinbarung, in der auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, nicht. Sie entspräche - zeitversetzt - der mit der Organstellung unvereinbaren Abgeltung von Überstunden.

2. Dies gilt auch für die hier gewählte Form eines entgeltumwandlungsbasierten Arbeitszeitkontos.

Zwar erfolgt hierbei die Gutschrift während der Ansparphase nicht unmittelbar in Zeiteinheiten, sondern in Form eines Wertguthabens. Letztlich wird aber auch hier durch laufenden Gehaltsverzicht

Freizeit - in Form der Freistellungsphase - erkaufte. Dies gilt umso mehr, als die im Streitfall gewählte Freistellungsvereinbarung dem Geschäftsführer nicht nur die vollständige Freistellung, sondern auch den teilweisen Ausstieg aus der aktiven Arbeitsphase erlaubt. Auch dies ist mit der Organstellung nicht vereinbar.

3. Die für Wertguthaben auf einem Zeitwertkonto einkommensmindernd gebildeten Rückstellungen führen bei der GmbH auch dann zu einer Vermögensminderung als Voraussetzung einer vGA, wenn zeitgleich die Auszahlung des laufenden Gehalts des Gesellschafter-Geschäftsführers um diesen Betrag vermindert wird.

#### **Hinweis**

Für die lohnsteuerliche Seite gilt nach wie vor das BMFSchreiben vom 17.06.2009. Die Nutzung von Zeitwertkonten für Organe von Körperschaften (Fremd-Geschäftsführer, Gesellschafter-Geschäftsführer und Vorstände) wird hiernach nicht anerkannt. Anderslautende Rechtsprechung wird von der Finanzverwaltung derzeit in der Regel nicht beachtet.

### **Übersorgung bei Gehaltsreduktion – Abstellen auf das Arbeitsentgelt im Wirtschaftsjahr**

Am 10.11.2015 behandelte das Finanzgericht FG Düsseldorf (6 K 4456/ 13 K) einen Fall, bei dem es um die Frage ging, ob und in welcher Höhe für eine Pensionszusage steuerbilanziell eine Pensionsrückstellung gebildet werden kann und welches Gehalt bei der Prüfung einer etwaigen Übersorgung zugrunde zu legen ist.

#### **Der Fall**

In zwei Unternehmen A und B bestanden für einen Gesellschafter-Geschäftsführer (GGF) und eine beteiligte Prokuristin (Unternehmen A) bzw. eine Geschäftsführerin und einen Bevollmächtigten (Unternehmen B) endgehaltsabhängige Pensionszusagen. Zwischen beiden Unternehmen bestand ein Organschaftsverhältnis. Sie wurden später verschmolzen.

In Firma A sollte die zugesagte Rente des GGF 75% des rentenfähigen Einkommens betragen, wobei sein rentenfähiges Einkommen auf 306.775,12 EUR begrenzt sein sollte. Die Zusage der Prokuristin belief sich auf 60% des rentenfähigen Einkommens. Als rentenfähiges Einkommen wurde das monatliche Brutto-Durchschnittsgehalt der letzten 12 Monate vor Eintritt des Versorgungsfalls festgelegt. Durch die Gesellschafterversammlung wurde später eine Rentendynamik von 3% jährlich für laufende Leistungen vereinbart. Im Jahr 2002 wurde dann durch die Gesellschafterversammlung beschlossen, dass aufgrund der anhaltenden Verschlechterung der Ertragslage der A GmbH die Pensionsrückstellungen in einer bestimmten Höhe zu dotieren sind. Von dieser vorgegebenen Höhe (Prokuristin: 647.158 EUR, GGF: 1.297.777 EUR) wären die zugesagten Renten retrograd zu ermitteln. Die Inhalte des Beschlusses der Gesellschafterversammlung wurden als Ergänzung zu den Pensionszusagen vereinbart.

Der versicherungsmathematische Gutachter hatte hieraus auf Basis der damals gültigen Heubeck-Richttafeln 1998, eines Rechnungszinses von 6% sowie eines Rententrends von 3% jährlich eine Pensionshöhe von 9.337,92 EUR (Alters- und Invalidenrente) für die Prokuristin und von 15.338,76 EUR für den GGF ermittelt

Zum 01.07.2003 wurde das monatliche Gehalt des GGF von 28.928,89 EUR auf 1.500 EUR und das der Prokuristin von 13.112,08 EUR auf 1.000 EUR herabgesetzt.

Eine nachfolgende Betriebsprüfung hat aufgrund eines Verstoßes gegen das Erfordernis der Eindeutigkeit des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG die Pensionsrückstellungen nicht anerkannt. Denn es war nicht eindeutig geregelt, wie die retrograde Ermittlung der zugesagten Renten zu erfolgen habe, konkret welcher Rechnungszinssatz, welche Rechnungsgrundlagen und welche Rentendynamik der Berechnung zugrunde liegen sollten. Weiter kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die Zusageänderung aus dem Jahr 2002 bilanziell über mehr als 6 Jahre nicht korrekt erfasst worden war. Er stellte daraufhin die Frage nach der Ernsthaftigkeit der Pensionszusagen.

In dem Unternehmen B bestanden ebenfalls endgehaltsabhängige Pensionszusagen. Basis war die Summe der letzten 14 Bruttomonatsgehälter vor Eintritt des Versorgungsfalls. Die Gehälter der beiden Versorgungsberechtigten wurden ab dem 01.11.2003 deutlich herabgesetzt. Der Betriebsprüfer erkannte die zum 31.12.2003 gebildeten Pensionsrückstellungen nicht an, da sie zu einer Übersorgung führten. Er legte das ab November 2003 gültige Gehalt zugrunde.

Die Firma war mit den Prüfungen nicht einverstanden. Weder seien die Vereinbarungen nicht eindeutig gewesen, denn die notwendige Eindeutigkeit einer Pensionszusage könne auch durch Auslegung erreicht werden, noch läge eine Überversorgung vor, wenn man die Bezüge des Wirtschaftsjahres zugrunde legt.

### **Die Entscheidung**

Das FG Düsseldorf sah in den Pensionszusagen der A-GmbH tatsächlich – und berechtigterweise – einen Verstoß gegen das Eindeutigkeitserfordernis. Die gebildeten Pensionsrückstellungen waren demzufolge gewinnerhöhend aufzulösen.

Allerdings konnte das Gericht der vom Prüfer festgestellten Überversorgung im Unternehmen B nicht folgen. Es kommt bei der Prüfung einer Überversorgung nicht auf das zum Stichtag gültige, auf das Jahr hochgerechnete Monatsgehalt an, sondern auf die tatsächlichen Bezüge im Wirtschaftsjahr. Da die Gehaltsherabsetzung erst zum 01.11.2003 erfolgt war, war das tatsächlich bezogene Jahresgehalt mithin deutlich höher als das auf das Wirtschaftsjahr hochgerechnete Monatsgehalt ab November 2003. Als Konsequenz lag keine Überversorgung vor.

### **Fazit**

Unabhängig davon, wie der BFH im Revisionsverfahren (I R 91/ 15) urteilt, ist wiederum deutlich geworden, dass man bei der Formulierung einer Pensionszusage besonderes Augenmerk auf klare und eindeutige Regelungen legen sollte, die keine Interpretationsspielräume offen lassen und keine Regelungslücken beinhalten.

Zu begrüßen ist, dass bei der Überversorgungsprüfung auf das im gesamten Wirtschaftsjahr tatsächlich bezogene Gehalt abgestellt wird, nicht auf das für ein Jahr hochgerechnete Gehalt eines bestimmten Monats. (Mit freundlicher Unterstützung durch SLPM, Dr. Claudia Veh)

## **Stichtag für die Rentenanpassung ist einzuhalten**

Das BAG-Urteil vom 08.12. 2015 – 3 AZR 475/14 beschäftigt sich mit der Einhaltung von Rentenanpassungszyklen.

### **Der Fall**

Ein Betriebsrentner erhielt am 01.02.2003 seine erste Rentenzahlung. Erst zum 01.01.2007 wurde die Anpassung der Rente gemäß § 16 BetrAVG geprüft. Der Rentner beanstandet dies nicht, wehrt sich allerdings gegen die 2010 aus wirtschaftlichen Gründen unterlassene Anpassung. Konkret verlangt er die Anpassung seiner Betriebsrente zum 01.01.2010.

### **Die Entscheidung**

Das Gericht weist die Klage des Rentners zurück, da der Arbeitgeber nicht verpflichtet war, zum 01.01.2010 die Anpassung der Betriebsrente zu überprüfen.

1. Nach § 16 Abs. 1 BetrAVG ist der Arbeitgeber verpflichtet, alle drei Jahre eine Anpassung der laufenden Leistungen der betrieblichen Altersversorgung zu prüfen und hierüber nach billigem Ermessen zu entscheiden. Das bedeutet, dass er in zeitlichen Abständen von jeweils drei Jahren nach dem individuellen Leistungsbeginn die Anpassungsprüfung vorzunehmen hat. Diese wäre - ausgehend vom Rentenbeginn des Rentners am 01.02.2003 - am 01.02.2006 und am 01.02.2009 vorzunehmen gewesen.

2. Im vorliegenden Fall hat der Arbeitgeber alle anfallenden Prüfungstermine zum 1. Januar eines Jahres gebündelt und die Anpassung der Betriebsrente des Rentners erstmalig zum 01.01.2007 geprüft. Zwar würde sich daraus für den Betriebsrentner der 01.01.2010 als weiterer Prüfungstermin ergeben. Jedoch hat die erste Anpassungsprüfung am 01.01.2007 zu spät stattgefunden.

Die Prüfung zum 01.01.2007 verstößt gegen § 16 Abs. 1 BetrAVG. Aufgrund der Bündelung aller Anpassungsprüfungen im Unternehmen zum 1. Januar eines Jahres hätte die Anpassung der Betriebsrente der Klägerin nicht erst zum 01.01.2007, sondern bereits zum 01.01.2006 und davon ausgehend wieder zum 01.01.2009 geprüft werden müssen.

Der gesetzlich vorgeschriebene Drei-Jahres-Rhythmus zwingt nicht zu starren, individuellen Prüfungsterminen; die Bündelung aller in einem Unternehmen anfallenden Prüfungstermine zu

einem einheitlichen Jahrestermine ist zulässig. Sie vermeidet unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand und beeinträchtigt die Interessen der Betriebsrentner nur geringfügig. In der Folgezeit muss der Drei-Jahres-Zeitraum allerdings eingehalten sein. Zudem darf sich durch den gemeinsamen Anpassungsstichtag die erste Anpassung um nicht mehr als sechs Monate verzögern (vgl. etwa BAG, Urteil vom 11.11.2014 - 3 AZR 117/13). Durch den höchstens um sechs Monate verzögerten Zeitpunkt der erstmaligen Anpassungsprüfung soll verhindert werden, dass dem Versorgungsempfänger wesentliche Nachteile entstehen.

3. Der Anpassungsprüfungsstichtag steht auch nicht zur Disposition des Versorgungsempfängers. Bereits die von der Rechtsprechung zugelassene Bündelung der Prüfungstermine weicht vom gesetzlich grundsätzlich vorgesehenen Rhythmus ab. Diese Möglichkeit über das bisherige Maß hinaus auszudehnen, ist nicht geboten. Eine Abweichung ist deshalb auch nicht mit Zustimmung des Versorgungsberechtigten möglich (§ 17 Abs. 3 BetrAVG).

Zum 01.01.2010 konnte der Betriebsrentner eine Anpassung der Betriebsrente nach § 16 Abs. 1 BetrAVG daher nicht verlangen. Eine Anpassung zum 01.01.2009 hatte er nicht verlangt.

#### **Hinweis**

Das BAG stellt mit dieser Entscheidung die Zulässigkeit von gebündelten Anpassungsstichtagen nicht infrage, setzt aber für die zeitliche Abweichungsmöglichkeiten klare Grenzen. Mehr als 6 Monate dürfen es nicht sein.

### **Beitragsrechtliche Beurteilung von Anwartschaften auf bAV**

Im BSG-Urteil vom 25.04.2012 (B 12 KR 26/ 10 R) und im Urteil des LSG Baden-Württemberg vom 24.03.2015 (L 11 R 1130/ 14) war strittig, wie eine Zahlung in Form einer Abfindung von Anwartschaften auf betriebliche Altersversorgung (bAV) beitragsrechtlich zu behandeln ist.

Die Sozialgerichtsbarkeit vertritt hier – entgegen dem Rundschreiben der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung vom 21./ 22.11.2006 und dem gemeinsamen Rundschreiben vom 25.09.2008 – die Auffassung, dass eine solche Zahlung als Versorgungsbezug zu verbeitragen ist, nicht als Arbeitsentgelt. Lediglich eine Abfindung bei vorzeitigem Ausscheiden im Rahmen des § 3 BetrAVG war nach Sicht der Spitzenverbände bereits bislang nicht als Arbeitsentgelt bewertet worden, wobei es sich um einen Versorgungsbezug handeln konnte, wenn die Abfindung in zeitlichem Zusammenhang mit dem Ausscheiden aus dem Erwerbsleben erfolgt ist.

Während ein Versorgungsbezug im Sinne von § 229 Abs. 1 Satz 3 SGB V lediglich mit Beiträgen zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung belastet wird, werden bei Arbeitsentgelt im Sinne von § 14 SGB IV Beiträge zu allen Zweigen der gesetzlichen Sozialversicherung (Renten-, Arbeitslosen-, Kranken- und Pflegeversicherung) fällig.

Der Spitzenverband der Sozialversicherung, die Deutsche Rentenversicherung Bund und die Bundesagentur für Arbeit haben nun in einer Besprechung am 20.04.2016 die Sicht der Rechtsprechung übernommen. Damit werden vor Eintritt eines Versorgungsfalls ausgezahlte Abfindungen von Anwartschaften auf bAV, und zwar sowohl nach beendetem als auch bei bestehendem Beschäftigungsverhältnis, als Versorgungsbezüge in Form einer Kapitalleistung nach § 229 Abs. 1 Satz 3 SGB V bewertet. Dies gilt auch für nicht gesetzlich Krankenversicherte, d.h. bei diesem Personenkreis ist die Abfindungszahlung künftig sozialabgabenfrei.

Die Einstufung als Versorgungsbezug bedeutet, dass die Kapitalzahlung rechnerisch über 120 Monate zu verteilen ist und auf diesen fiktiven monatlichen Zahlbetrag dann Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung erhoben werden. Im Ergebnis führt dies in der Regel zu einer höheren Beitragslast auf die Abfindungszahlung als bei der Verbeitragung als Arbeitsentgelt. Denn auf Versorgungsbezüge hat der Arbeitnehmer die Beiträge zur Sozialversicherung in voller Höhe selbst zu tragen, wohingegen bei der Verbeitragung von Arbeitsentgelt ein Teil vom Arbeitgeber gezahlt wird.

Auch die Abfindung von Bagatellanwartschaften im Sinne des § 3 BetrAVG, die nicht in zeitlichem Zusammenhang mit dem Ausscheiden aus dem Erwerbsleben erfolgen, werden künftig als Versorgungsbezug verbeitragt.

Hingewiesen sei darauf, dass die Zahlstelle die Meldepflicht der Versorgungsbezüge nach § 202

SGB V zu beachten und der zuständigen Krankenkasse die Höhe der ausgezahlten Abfindung mitzuteilen hat.

Die neue Handhabung ist spätestens für Abfindungen von Versorgungsanwartschaften umzusetzen, die nach dem 30.06.2016 ausgezahlt werden. Wenn bei zuvor erfolgten Abfindungszahlungen Gesamtsozialversicherungsbeiträge gezahlt worden sind, kommt eine Erstattung nach § 26 Abs. 2 und 3 SGV IV als zu Unrecht gezahlte Beiträge in Betracht. Der entsprechende Antrag ist bei der Krankenkasse einzureichen, die dann hierbei auch die Verbeitragung als Versorgungsbezug prüft und ggf. feststellt. (Mit freundlicher Unterstützung durch SLPM, Dr. Claudia Veh)

## **Körperschaftsteuer Richtlinien 2015**

Am 18.03.2016 wurden die Körperschaftsteuer Richtlinien 2015 beschlossen.

Die Nummerierung der einzelnen Richtlinienvorschriften wurde an die ihnen im KStG zugrunde liegenden Paragraphen angepasst. So sind z. B. die Ausführungen zur Unterstützungskasse künftig in R 5 KStR 2015 enthalten (bisher R 11 ff. KStR 2004), die Ausführungen zur verdeckten Gewinnausschüttung in R 8.5 f. KStR 2015 (bisher R 36 KStR 2004) und die Regelungen zu Pensionszusagen von Gesellschafter-Geschäftsführern künftig in R 8.7 KStR 2015 (bisher R 38 KStR 2004). Diese Gliederung hat sich bei den EStR bewährt und wurde nun für die Körperschaftsteuer übernommen.

Mit den neuen KStR konnten zahlreiche Regelungen an die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung sowie geänderte Rahmenbedingungen angepasst werden.

Erwähnt sei, dass gemäß R 5.4 Abs. 3 S. 3 KStR 2015 durch die Unterstützungskasse eine Abfindung von Anwartschaften in den in § 3 Abs. 2 bis 5 BetrAVG genannten Fällen erfolgen kann. Dies gilt auch für vertraglich unverfallbare Anwartschaften. Eine Zustimmung des Arbeitnehmers ist nicht erforderlich.

In R 5.4 Abs. 3 S. 3 KStR 2015 ist weiter die Übertragung einer Unterstützungskassenversorgung auf einen Pensionsfonds mit aufgenommen worden. Seltsam erscheint, dass die Übertragung auf eine andere Unterstützungskasse in diesem Zusammenhang nicht mehr mit aufgeführt ist. Erwähnenswert ist, dass für die Überführung der Versorgung in eine Liquidationsversicherung gemäß der Regelung in den KStR die Zustimmung des Arbeitnehmers notwendig ist. Arbeitsrechtlich ist die Zustimmung nicht nötig, vgl. § 4 Abs. 4 BetrAVG.

Für den Fall, dass der Arbeitgeber eine Unterstützungskassenzusage im Sinne eines Wechsels des Durchführungswegs durch eine Direktzusage ablösen will, wird in R 5.4 Abs. 4 S. 2 KStR 2015 Klargestellt, dass an den Arbeitgeber nur überdotiertes Kassenvermögen steuerunschädlich übertragen werden kann. Allerdings sei darauf hingewiesen, dass es bei Gruppen-Unterstützungskassen auf die Überdotierung der Unterstützungskasse und nicht des einzelnen Segments des Trägerunternehmens ankommt (vgl. BFH-Urteil vom 26.11.2014 – I R 37/ 13). Zuletzt sei erwähnt, dass bei der Höhe von unverfallbaren Anwartschaften auch die Regelung des § 2 Abs. 5a BetrAVG (erreichte Anwartschaft bei Entgeltumwandlung und beitragsorientierten Leistungszusagen) mit aufgenommen wurde.

Bei den Regelungen zur Rückstellungsbildung für Pensionszusagen von beherrschenden GGF ist die bisherige Regelung, dass für Schwerbehinderte eine Altersgrenze von mindestens 60 Jahren nicht beanstandet wird und bei einer vertraglich vereinbarten Altersgrenze von weniger als 60 Jahren von keiner ernsthaften Vereinbarung auszugehen ist, nicht mehr mit aufgeführt (R 8.7 KStR 2015 im Vergleich zu R 38 KStR 2004). Dies möglicherweise vor dem Hintergrund eines zu erwartenden BMF-Schreibens zum Thema Altersgrenze und Pensionsalter ( vgl. BMF-E vom 17.12.2015). (Mit freundlicher Unterstützung durch SLPM, Dr. Claudia Veh)