

GStB Gestaltende Steuerberatung

Steuerplanung · Steueroptimierung · Gestaltungsmodelle



Ihr Plus im Netz: gstb.iww.de
Online | Mobile | Social Media | S. 233 – 260

07 | 2020

**Sonder-
Beihefter**

**„Stolperfalle“
Absenkung der
Umsatzsteuersätze**

Kurz informiert

Ferienwohnungen: Die „richtige“ Statistik hilft oft weiter!.....	233
Kehrtwende bei finalen ausländischen Betriebsstättenverlusten	233
Pfändung von Corona-Soforthilfe nicht rechtmäßig.....	234
Abfindungen: Verfassungsbeschwerde nicht angenommen!	234

Personengesellschaften

Grundstücksverkauf nach Gesellschafterwechsel bei vermögensverwaltender GbR als „Steuerfalle“	235
--	-----

Arbeitnehmer

Homeoffice wegen Corona: Wer profitiert und was gilt in „Ehegattenfällen“?.....	237
--	-----

Unternehmenssteuerrecht

Endlich: Steuerliche Förderung von FuE im Rahmen des Forschungszulagengesetzes.....	240
--	-----

Betriebsprüfungsfälle

§ 7g EStG als neue „Spielwiese“ bei Einbringungen.....	245
--	-----

Grundbesitz

Die vermögensverwaltende Immobilien-GmbH als Gestaltungsinstrument	247
---	-----

GmbH-Geschäftsführerversorgung

Formwechselnde Umwandlung einer GmbH: Kein Übernahmefolgegewinn durch Pensionszusage.....	253
--	-----

GMBH-GESCHÄFTSFÜHRERVERSORGUNG

Formwechselnde Umwandlung einer GmbH: Kein Übernahmefolgegewinn durch Pensionszusage

von Jürgen Pradl, Rentenberater für die betriebliche Altersversorgung und
Kevin Pradl, LL.B., MPM, Rentenberater, beide Zorneding

| Die bilanzsteuerliche Behandlung einer GGf-Pensionszusage im Falle des Formwechsels einer GmbH in eine Personengesellschaft wirft in der Praxis hochbrisante Fragen auf, die bislang höchstrichterlich nicht geklärt sind. Die Pensionszusage soll nämlich aus Sicht der Finanzverwaltung bei einem solchen Formwechsel zu einem steuerpflichtigen Übernahmefolgegewinn führen, dem durch die Bildung eines Ausgleichspostens in der Sonderbilanz des (Mit-)Gesellschafters Rechnung getragen werden muss. Doch nun hat die Finanzverwaltung mit einem gerade erst zugestellten Urteil eine „empfindliche Schlappe“ kassiert. |

1. Wegweisende Entscheidung des FG Baden-Württemberg

Der „gelebten Verwaltungspraxis“ wollten sich die Gesellschafter einer Steuerberatungs-GmbH, die im Jahr 2009 einen Formwechsel in eine GbR vorgenommen hatte, nicht unterwerfen. Die Betriebsprüfung hatte mit Bericht vom 12.8.15 hinsichtlich der vormals von der GmbH erteilten Pensionszusagen einen Übernahmefolgegewinn von 601.320 EUR festgestellt. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhoben die selbst als StB und WP tätigen Steuerpflichtigen Klage. Im Klageverfahren waren die beiden Autoren als Parteiengutachter hinzugezogen und haben dargelegt, dass die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung weder bilanzsteuerlich zu begründen ist noch mit dem Umwandlungssteuererlass vom 11.11.11 (BStBl I 11, 1314) im Einklang steht.

Da es sich aus Sicht der Finanzverwaltung um eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung handelt, hat sie sowohl die OFD Karlsruhe als auch das FinMin Baden-Württemberg in das Verfahren eingebunden. Mit der wegweisenden Entscheidung vom 16.12.19 (8 K 892/16) hat das FG Baden-Württemberg das Entstehen eines steuerpflichtigen Übernahmefolgegewinns eindeutig verneint und der Bildung eines Ausgleichspostens in den Sonderbilanzen der (Mit-)Gesellschafter eine klare Absage erteilt. Das letzte Wort in der Sache wird demnächst der BFH haben, da die Finanzverwaltung zwischenzeitlich in Revision gegangen ist (Az. BFH: VIII R 17/20).

2. Der Sachverhalt

Vater V und Sohn S waren GGf der später formgewechselten GmbH I, wobei V immer über die Mehrheit der Anteile verfügte. Dem V (Jahrgang 1950) wurde seine Pensionszusage im Jahr 1996 erteilt, dem S (Jahrgang 1978) im Jahr 2004. Mutter M (Jahrgang 1953) erhielt als Geschäftsführerin ihre Pensionszusage von einer weiteren GmbH im Jahr 1996. Alleiniger Gesellschafter dieser GmbH II war der S. M war zu keinem Zeitpunkt an einer der beiden GmbHs beteiligt.

Bisher gelebte
Verwaltungspraxis
verstößt gegen den
UmwSt-Erlass

Entscheidung des
BFH darf mit
Spannung erwartet
werden

Beteiligungsverhält-
nisse und erteilte
Pensionszusagen

Mit Verschmelzungsvertrag vom 14.12.09 wurde die GmbH II mit Wirkung zum 1.10.09 auf die GmbH I verschmolzen. Die Pensionszusagen befanden sich somit alle drei im Betriebsvermögen der GmbH I. Die GmbH I wurde mit notariellem Vertrag vom selben Tag und ebenfalls mit Wirkung zum 1.10.09 formwechselnd in eine GbR (GbR I) umgewandelt. Die GmbH I hatte in ihrer Steuerbilanz folgende Pensionsrückstellungen passiviert:

Stichtag	V	S	M	Gesamt
10.2009	1.287.087 EUR	25.630 EUR	686.032 EUR	1.998.749 EUR

Die GbR hatte in der Steuerbilanz folgende Pensionsrückstellungen passiviert:

Stichtag	V	S	M	Gesamt
12.2009	1.287.087 EUR	25.630 EUR	704.815 EUR	2.017.532 EUR

2.1 Die Feststellungen des Fachprüfers für betriebliche Altersversorgung

Das Finanzamt führte bei den Gesellschaften eine Betriebsprüfung durch. Dabei gelangte der Fachprüfer zur folgenden ertragsteuerlichen Würdigung:

„An die Gesellschafter V und S sowie an die nahe Angehörige M wurden noch in den Vorläufer-Kapitalgesellschaften Pensionszusagen erteilt. Die entsprechenden Rückstellungen wurden unabhängig vom Rechtsformwechsel und von der Beendigung der Arbeitsverhältnisse mit dem Teilwert angesetzt. Bereits im Umwandlungszeitpunkt (1.10.09) sind die bisherigen GmbH-Gesellschafter V und S jedoch zu Mitunternehmern geworden. Mithilfe eines Korrekturpostens in den Sonderbilanzen sind die in der Gesamthand ausgewiesenen Pensionsverpflichtungen nachfolgend auf die in der Arbeitnehmerzeit erdienten Ansprüche zu begrenzen („s/t-tel“; BMF 9.12.02 u. 29.1.08; BFH 5.3.08, I R 12/07, BFH 9.7.97, GrS 1/94).

Da für die jeweils beherrschenden Gesellschafter der Vorgesellschaften das Nachzahlungsverbot gilt, können nur die ab Zusagedatum erdienten Ansprüche berücksichtigt werden. Dies gilt zum 31.12.09 auch für die ausscheidende M als nahestehende Person der beherrschenden Gesellschafter. Die entsprechende Korrektur für sie erfolgt in der Sonderbilanz von S, da ihre Zusage in „dessen“ GmbH erfolgte. Für S ergibt sich wegen der Identität der Wertansätze keine Änderung in der Sonderbilanz, sondern lediglich in der Gesamthandsbilanz gem. § 6a EStG.“

Auf dieser Grundlage stellte die BP folgende gewinnerhöhende Korrekturposten in den Sonderbilanzen der Gesellschafter fest:

Stichtag	V	S	M	Gesamt
10.2009	477.358 EUR	123.962 EUR	0 EUR	601.320 EUR

Ferner ging der Fachprüfer davon aus, dass die Dienstverhältnisse mit S und M beendet wurden. Daher wurden die Wertansätze zu den Pensionsrückstellungen per 31.12.09 auf folgende Werte korrigiert:

Verschmelzung auf GmbH I und danach Formwechsel in GbR

Fachprüfer setzt Korrekturposten in Sonderbilanzen von V und S an

Nachzahlungsverbot für beherrschende Gesellschafter der Vorgesellschaften

Stichtag	V	S	M	Gesamt
12.2009	1.287.087 EUR	14.396 EUR	569.958 EUR	1.871.442 EUR

In der Folge ergab sich auch in der Gesamthandsbilanz der GbR per 31.12.09 eine Gewinnerhöhung um **146.090 EUR**.

2.2 Das Verfahren vor dem FG

In der Streitsache fand am 8.5.18 ein Erörterungstermin vor dem FG statt. Der Fachprüfer hat dabei seine Argumente nochmals konkretisiert:

- Im Rahmen der Ermittlung des Bilanzgewinns ist bei Fortbestehen des Dienstverhältnisses aufgrund der unveränderten und insoweit für § 6a EStG relevanten zivilrechtlichen Situation der Teilwert gem. § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG fortzuführen (bilanzielle Gewinnermittlung, Schritt 1).
- Der danach ermittelte Bilanzgewinn ist gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG um den Aufwand für die Vergütung der Tätigkeit der Mitunternehmer zu mindern. Bei Rückstellungen erfolgt dabei keine Auflösung, sondern eine steuerliche Korrektur in einer Sonderbilanz (Einkunftsermittlung, Schritt 2).
- Im Umwandlungsfall ist gem. § 6a Abs. 1 und 2 UmwStG 2007 auch der Bilanzaufwand zu korrigieren, der bereits vor der Umwandlung entstanden ist. Vorliegend geht es jedoch nur um eine steuerliche Korrektur durch den Ansatz eines Korrekturpostens in der Sonderbilanz.

Die Autoren haben die vom Fachprüfer vertretene Rechtsauffassung durch ein Gutachten widerlegt. Ferner wurde dargelegt, dass das Dienstverhältnis von S nicht beendet wurde, M jedoch zum 31.12.09 aus dem Dienstverhältnis ausgeschieden ist. Aus Sicht der Autoren führt dies zu folgender Handhabung:

- Die bisher durch die GmbH I gebildete Pensionsrückstellung ist von der GbR I im Zeitpunkt der Umwandlung nicht aufzulösen. Die GbR I führt die Rückstellung fort und hat diese bei fortbestehendem Dienstverhältnis an den folgenden Stichtagen mit dem Teilwert zu bewerten.
- Zuführungen nach dem steuerlichen Übertragungstichtag, soweit sie ihren Grund in einem fortbestehenden Dienstverhältnis haben, sind Sondervermögen i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Sie mindern den steuerlichen Gewinn der GbR nicht.
- Für die Annahme eines steuerpflichtigen Übernahmegewinns besteht ebenso kein Raum wie für die Bildung von Ausgleichsposten in den Sonderbilanzen der (Mit-)Gesellschafter.

Auch für M kann durch den Formwechsel kein Übernahmefolgegewinn entstanden sein. Eine Korrektur der zulässigerweise in der Gesamthandsbilanz der GbR I zu bildenden Pensionsrückstellungen in der Sonderbilanz des Gesellschafters S kommt nach der Umwandlung dem Grunde nach nicht infrage, da M weder an der GmbH beteiligt war, noch an der GbR beteiligt ist. Sie wurde daher nicht zur Mitunternehmerin der GbR I. Ihr Status als Arbeitnehmerin wurde weder durch die Verschmelzung noch durch den Formwechsel berührt.

Argumentation des
Fachprüfers im
Überblick

Gegenargumentation
im Gutachten

Status der M als
Arbeitnehmerin
wurde nicht berührt

MERKE | Dies gilt auch, wenn man berücksichtigt, dass die Versorgungsberechtigte eine nahe Angehörige der beiden Gesellschafter ist. Die Tatsache, dass M die Mutter von S ist, hat zwar auf der Ebene der GmbH II dazu geführt, dass die dort erteilte Pensionszusage den auf der zweiten Prüfungsstufe gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG für Pensionszusagen an beherrschende GGf geltenden Sonderanforderungen zu entsprechen hatte. Sie kann jedoch nicht dazu führen, dass ihre Pensionszusage im Rahmen des Formwechsels so zu behandeln wäre, als wäre sie selbst Mitunternehmerin der GbR I geworden.

Die für M per 31.12.09 gebildete Pensionsrückstellung i. H. v. 704.815 EUR ist jedoch aufgrund der Beendigung des Dienstverhältnisses in der Gesamthandsbilanz der GbR auf 512.092 EUR (Anwartschaftsbarwert der unverfallbaren Anwartschaften) zu reduzieren:

■ Korrektur der Wertansätze

zum 31.12.09	V	S	M	Gesamt
Teilwert lt. BP	1.287.087 EUR	14.396 EUR	569.958 EUR	1.871.442 EUR
Teilwert lt. Gutachten	1.287.087 EUR	25.630 EUR	512.092 EUR	1.824.809 EUR
Veränderung	0 EUR	11.234 EUR	-57.866 EUR	-46.633 EUR
Barwert	893.244 EUR	14.396 EUR	512.092 EUR	1.419.732 EUR
strittiger Ausgleichs-posten	393.843 EUR	11.234 EUR	0 EUR	405.077 EUR

Am Ende des Erörterungstermins hat die Beklagte sowohl den Zustand der Dienstverhältnisse von S und M als auch die o. a. Wertansätze zu den Pensionsrückstellungen per 31.12.09 akzeptiert. Auch hat sie die Auffassung aufgegeben, dass hinsichtlich der Pensionszusage der M die Bildung eines Ausgleichspostens in der Sonderbilanz von S erforderlich wäre. Im weiteren Verlauf war daher nur noch die Bildung eines Ausgleichspostens von 405.077 EUR (393.843 EUR für V und 11.234 EUR für S) strittig.

3. Die Entscheidung und deren Begründung

3.1 Die Entscheidung

Das FG Baden-Württemberg hat klargestellt, dass

- durch den Formwechsel weder ein Übernahmefolgegewinn entsteht,
- noch in den Sonderbilanzen von V und S ein Ausgleichsposten für die in der Gesamthandsbilanz der GbR erfasste Pensionsrückstellung anzusetzen ist.

3.1.1 Beurteilung vor Inkrafttreten des SEStEG

Bis zur Änderung des UmwStG durch das SEStEG vom 7.12.06 (BGBl I 06, 2782) vertraten die Finanzverwaltung und der überwiegende Teil der Literatur die Auffassung, dass bei einem Formwechsel in eine Personengesellschaft das bei der GmbH bestehende Dienstverhältnis eine logische Sekunde nach dem Umwandlungsvorgang beendet wurde. Daher sei die Pensionsrückstellung im ersten Jahresabschluss bei der übernehmenden Personengesellschaft (d. h. im Streitfall die Bilanz der GbR I zum 31.12.09) mit dem Anwartschaftsbarwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG zu bewerten.

Behandlung wie Mitunternehmerin der GbR I nicht sachgemäß

Finanzverwaltung nach Erörterungstermin größtenteils klein beigegeben

Auffassung der Finanzverwaltung vor SEStEG

Die Konsequenz: Da der Anwartschaftsbarwert regelmäßig niedriger ist, als der bei der übertragenden GmbH zuletzt bilanzierte Teilwert der Pensionsrückstellung gem. § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG, entstand in Höhe der Differenz ein Übernahmefolgegewinn gem. § 6 Abs. 2 UmwStG. Gleichzeitig war insoweit ein Ausgleichsposten in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters zu erfassen.

3.1.2 Beurteilung nach Inkrafttreten des SEStEG

Nach Inkrafttreten des SEStEG mit Wirkung zum 31.12.06 hat die Finanzverwaltung in dem im Jahr 2011 ergangenen UmwSt-Erlass (Tz 06.04 ff.) ihre Auffassung geändert. Danach soll bei einem Vermögensübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge die durch die GmbH zulässigerweise gebildete Pensionsrückstellung nicht aufzulösen sein. Vielmehr hat die Personengesellschaft diese in ihrer Gesamthandsbilanz fortzuführen und bei fortbestehendem Dienstverhältnis mit dem Teilwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG zu bewerten.

3.2 Einordnung durch den Senat

Eine ausdrückliche Aussage zum Anfall eines Übernahmefolgegewinns ist aus Sicht des Senats – anders als zum Vermögensübergang auf eine natürliche Person in Tz 06.07 – im UmwSt-Erlass nicht vorhanden. Ferner weist der Senat darauf hin, dass in Literatur und Rechtsprechung auch nach Inkrafttreten des SEStEG unterschiedliche Rechtsauffassungen vertreten werden:

- So wird weiterhin vertreten, dass ein Übernahmefolgegewinn entsteht. Innerhalb dieser Auffassung ist allerdings umstritten, ob der Übernahmefolgegewinn im Gesamthandsbereich der Personengesellschaft oder aber im Sonder-BV des Pensionsberechtigten anfällt.
- Nach der Gegenauffassung, die sich im Wesentlichen auf das zivilrechtlich fortbestehende Dienstverhältnis stützt, hat die Bewertung der Pensionsrückstellung auch nach der Umwandlung bei der übernehmenden Personengesellschaft mit dem Teilwert gemäß § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG zu erfolgen. Infolgedessen kommt es weder bei der Personengesellschaft noch bei ihrem Gesellschafter zu einem Übernahmefolgegewinn.

Der Senat schließt sich der zweiten Auffassung an. Er führt aus, dass der in der Übertragungsbilanz der GmbH erfasste Wertansatz für die Pensionsrückstellung dem zutreffenden steuerlichen Wertansatz zu diesem Zeitpunkt entspricht. Aus Sicht des Senats würde es bei einer Reduzierung des Ansatzes in der Gesamthandsbilanz zu einer Gewinnverlagerung auf die übrigen Gesellschafter kommen. Dies widerspreche aber dem Korrespondenzprinzip.

Sodann verweist der Senat auf die Entscheidung des BFH vom 22.6.77 (I R 8/75, BStBl II 77, 798). Darin hat der BFH bei einer Umwandlung einer GmbH in eine KG ausgeführt, dass die Pensionsverbindlichkeiten ohne Veränderung des Schuldinhalts auf die Personengesellschaft übergegangen sind. Die Verbindlichkeiten finden ihre Ursache allein in dem früheren Beschäftigungsverhältnis zu der erloschenen Kapitalgesellschaft, sodass eine Anwendung von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht in Betracht kommt, da die versprochenen Versorgungsleistungen keine Vergütung für eine Tätigkeit im Rahmen der KG sind.

Differenz zwischen Teilwert und Barwert als Übernahmefolgegewinn

Teilweise wird die Entstehung eines Übernahmefolgegewinns bejaht ...

... das FG vertritt aber die gegenteilige Auffassung

Der Senat stellt für die Bewertung der Pensionsrückstellung auf den insoweit eindeutigen Wortlaut des § 6a Abs. 3 S. 2 EStG ab, der die „Beendigung des Dienstverhältnisses“ als Maßgabe definiert. Der Senat stellt aber klar: Es sei einhellige Meinung, dass bei einem Mitunternehmer einer Personengesellschaft, dem eine Pensionszusage erteilt wird und der weiterhin für die Personengesellschaft tätig ist, für die Bildung der Pensionsrückstellung in der Gesamthandsbilanz die Bewertung nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG erfolgt. Insoweit wird also die mitunternehmerische Tätigkeit als „Dienstverhältnis“ i. S. d. § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG angesehen.

Demnach gilt aus Sicht des Senats das Folgende: „Wird eine Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft umgewandelt, so besteht das nämliche Dienstverhältnis bis zum Umwandlungsstichtag als Arbeitsverhältnis und nach dem Umwandlungsstichtag als Dienstverhältnis eines Mitunternehmers durchgehend fort. Beide Fälle sind als „Dienstverhältnis“ i. S. d. § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG anerkannt. Der Senat hält es daher für nicht gerechtfertigt, das Dienstverhältnis allein aufgrund der Umwandlung als beendet anzusehen. Die Bewertung der Pensionsrückstellung habe daher auch nach der Umwandlung weiterhin gemäß § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG zu erfolgen.“

Auch für einen Ausgleichsposten im Sonder-BV der betroffenen Gesellschafter sieht der Senat keine gesetzliche Grundlage mit folgender Begründung:

„Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG gehören Vergütungen, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft erhält, zu seinen mitunternehmerischen Einkünften aus Gewerbebetrieb. Diese Rechtsgrundlage führt bei einer Pensionszusage an einen Mitunternehmer einer Personengesellschaft dazu, dass im Sonder-BV dieses Mitunternehmers ein mit der Pensionsrückstellung korrespondierender Ausgleichsposten zu bilden ist, der die Gewinnminderung aufgrund der Rückstellung ausgleicht. Bei Umwandlung einer GmbH in eine Personengesellschaft liegt eine Tätigkeit im Dienste der Personengesellschaft bis zum steuerlichen Übertragungsstichtag nicht vor, weshalb eine Anwendung von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG ausscheidet. Auch andere Gründe für die Bildung eines Aktivpostens im Sonder-BV seien nicht erkennbar.“

Ferner erläutert der Senat, dass für die von der Beklagten als Beleg für ihre Auffassung in Anspruch genommenen Ausführungen des BMF-Schreibens vom 29.1.08 sowie des koordinierten Ländererlasses vom 23.10.09 nichts anderes gilt. Nach Auffassung des Senats enthalten diese Schreiben für die hier vorliegende Konstellation gerade keine eindeutigen Regelungen. Auch in der Literatur wird überwiegend vertreten, dass nach diesen Schreiben in solchen Fällen gerade kein Übernahmefolgewinn entsteht.

4. Kommentierung

Das FG verneint zu Recht das Entstehen eines Übernahmefolgewinns, weil die versprochenen Versorgungsleistungen keine Vergütung für eine Tätigkeit im Rahmen der GbR I sein können. Eine Korrektur der Pensionsrückstellung infolge der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft kann

Mitunternehmerische Tätigkeit wird insoweit als Dienstverhältnis angesehen

Dienstverhältnis besteht auch nach der Umwandlung durchgehend fort

Klare Absage an korrespondierenden Ausgleichsposten im Sonder-BV

Verfügungen sprechen gerade gegen Übernahmefolgewinn

deshalb nicht erfolgen, weil das Bestehen der Personengesellschaft sich auf die Höhe der Rückstellung noch nicht auswirken konnte.

Die Fortführung der Pensionsrückstellung in der Gesamthandsbilanz der GbR I stützt das FG auf den insoweit eindeutigen Wortlaut des § 6a Abs. 3 S. 2 EStG, der die „Beendigung des Dienstverhältnisses“ zum Inhalt hat. Dabei geht das FG davon aus, dass das kausale, bei der Kapitalgesellschaft begründete Dienstverhältnis, auch nach dem Umwandlungsstichtag als Dienstverhältnis eines Mitunternehmers fortbesteht. Das Dienstverhältnis ist daher sowohl vor als auch nach der Umwandlung als ein „Dienstverhältnis“ i. S. d. § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG anzusehen. Die Bewertung der Pensionsrückstellung hat demgemäß auch nach der Umwandlung weiterhin nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG zu erfolgen.

Auch für die Bildung eines Ausgleichspostens im Sonder-BV der betroffenen Gesellschafter sieht der Senat keine gesetzliche Grundlage. Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Halbs. 2 EStG gehören Vergütungen, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft erhält, zu seinen mitunternehmerischen Einkünften aus Gewerbebetrieb. Bei Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft liegt eine Tätigkeit im Dienste der Personengesellschaft bis zum steuerlichen Übertragungsstichtag nicht vor, weshalb eine Anwendung von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Halbs. 2 EStG ausscheidet. Auch andere Gründe für die Bildung eines Aktivpostens im Sonder-BV sind aus Sicht des Senats nicht erkennbar.

Die Urteilsbegründung ist insoweit eindeutig. Sie lässt keinen Zweifel daran, dass das FG das Entstehen eines umwandlungsbedingten Übernahmeertrags sowohl in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft als auch in der Sonderbilanz der (Mit-)Gesellschafter grundsätzlich ablehnt. Dieses Ergebnis ist aus Sicht der Praxis sehr zu begrüßen.

Beachten Sie | Zum einen wird mit diesem Urteil vermieden, dass einer Unternehmerversorgung, die im Wege einer Pensionszusage durchgeführt wird, weiterer Schaden zugefügt wird. Zum anderen würde die Versteuerung eines Übernahmeertrags u. E. auf einem Scheinertrag beruhen, der gegen das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB normierte Realisationsprinzip verstoßen würde.

Die von der Beklagten vertretene Rechtsauffassung vermittelt den Eindruck, dass unter allen Umständen ein steuerpflichtiger Übernahmeertrag „produziert“ werden soll. Und da die Entstehung eines Übernahmeertrags auf der Ebene der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft durch die Anerkennung eines steuerrechtlich fortbestehenden Dienstverhältnisses ausgeschlossen wird, wird seitens der Beklagten kurzerhand versucht, den Übernahmeertrag auf die Ebene der (Mit-)Gesellschafter zu verlagern.

Die Vorgehensweise der baden-württembergischen Finanzverwaltung erscheint umso verwerflicher, wenn man bedenkt, dass die Handhabung dieser Rechtsfrage durch den UmwSt-Erlass vom BMF – mit bindender Wirkung für die Finanzbehörden der Länder – bereits im Jahre 2011 geklärt wurde. Auf die diesbezüglich im Verfahren vorgebrachte Kritik antwortet die Beklagte lapidar wie folgt:

Bewertung hat weiterhin nach § 6a Abs. 3 S. 2 EStG zu erfolgen

Keinerlei Gründe für die Bildung eines Ausgleichspostens ersichtlich

Versteuerung eines Scheinertrags als Verstoß gegen das Realisationsprinzip

Vorgehensweise der Finanzverwaltung grenzt schon an Rechtsbeugung ...

„Die Beklagte erlaubt sich als Teil der Verwaltung eine eigene Auslegung von Verwaltungsanweisungen, soweit sie, auch unter Berücksichtigung ihres Entstehens, zumindest offensichtlich missverständlich sind. Es wird von der Beklagten auch nicht bestritten, dass die Rechtslage in der vorliegenden Problematik auch zwischen den Ländern umstritten ist, doch ist eine solche Kontroverse kein rechtliches Argument für oder gegen eine Sichtweise.“

Im Rahmen des Erörterungstermins verwies der Fachprüfer allen Ernstes noch auf das Datum der Veröffentlichung des UmwSt-Erlasses (11.11.) und führte aus, dass dies per se schon Grund genug für eine Nichtanwendung sei.

Die Vorgehensweise der baden-württembergischen Finanzverwaltung gibt Anlass zu erheblicher Kritik. BMF-Schreiben stellen Verwaltungsanweisungen i. S. d. Art. 108 Abs. 3 S. 2 und 85 Abs. 3 GG dar. Sie dienen der Vollzugsgleichheit im Bereich der von den Ländern im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern. Zum einen sind sie danach zwingend durch die Finanzbehörden zu berücksichtigen. Zum anderen verfügen sie über eine Art „Leuchtturm-Funktion“. D. h., sie weisen sowohl den Steuerpflichtigen als auch deren Beratern den Weg, der im Rahmen einer beabsichtigten Gestaltung beschritten werden kann, um eine Steuerkonformität des geplanten Rechtsgeschäftes zu erreichen.

Wenn BMF-Schreiben, wie von der Beklagten vorgetragen, „offensichtlich missverständlich sind“, dürfen bestehende Unsicherheiten keinesfalls auf dem Rücken der Steuerpflichtigen ausgetragen werden. Vielmehr ist die Finanzverwaltung aufgefordert, derartige Differenzen intern beizulegen.

FAZIT | Der beschriebene Finanzrechtsstreit zeigt erneut, über welche Komplexität die Rechtsmaterie der Geschäftsführer-Pensionszusage verfügt. Das Verfahren verdeutlicht darüber hinaus auch, dass sich der Reformbedarf innerhalb des § 6a EStG nicht nur auf die dringend notwendige Anpassung des Rechnungszinsfußes begrenzt. Das FG hat in überzeugender Manier begründet, dass sich der Versuch der Finanzverwaltung, mittels einer „bilanzsteuerrechtlichen Vergewaltigung“ diejenigen Rechtsfolgen herbeizuführen, die nur bei einer Beendigung des Dienstverhältnisses eintreten würden, nicht mit den geltenden bilanz- und umwandlungssteuerrechtlichen Normen in Einklang bringen lässt.

Die hier zu klärende bilanzsteuerrechtliche Fragestellung ist von grundsätzlicher Bedeutung für alle Fälle, die einen Formwechsel von einer Kapital- in eine Personengesellschaft vollzogen haben oder einen solchen planen und in deren Betriebsvermögen sich mindestens eine Pensionszusage zugunsten des GGf befindet. In der Beratungspraxis sollte in allen gleich gelagerten Fällen keinesfalls klein beigegeben werden. Vielmehr sollte der Finanzverwaltung mit der nun vorliegenden FG-Entscheidung entgegengetreten werden.

ZU DEN AUTOREN | Jürgen Pradl ist gerichtlich zugelassener Rentenberater für die betriebliche Altersversorgung und geschäftsführender Gesellschafter der PENSIONS CONSULT PRADL GmbH, Kanzlei für Altersversorgung, juergen.pradl@pcp-kanzlei.de. Kevin Pradl, LL.B., MPM, ist gerichtlich zugelassener Rentenberater und Prokurist der PENSIONS CONSULT PRADL GmbH, Kanzlei für Altersversorgung, kevin.pradl@pcp-kanzlei.de

... und lässt sich auch karnevalistisch nicht „schönreden“

Disput darf nicht auf dem Rücken des Steuerpflichtigen ausgetragen werden

In gleich gelagerten Fällen sollte man sich unbedingt zur Wehr setzen