

Die betriebliche Altersversorgung

Schreiben des Bundesfinanzministeriums zu Zeitwertkonten-Modellen für Organe von Körperschaften

BMF vom 08.08.2019 (IV C5 – S 2332/07/0004:004)

- Das Schreiben des BMF bezieht sich inhaltlich auf das bestehende Schreiben des BMF zu Zeitwertkonten-Modellen (BMF vom 17.06.2009 – IV C5 – S 2332/07/0004) und ändert teilweise dessen Festlegungen.
- Ein Zeitwertkonto beinhaltet die Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Mitarbeiter, dass fällig werdender Arbeitslohn nicht sofort ausgezahlt wird, sondern der entsprechende Betrag für die Finanzierung einer zukünftigen Freistellungsphase des Mitarbeiters, bei fortbestehender Anstellung, verwendet wird.
- Bei einem anerkannten Zeitwertkonto findet der Zufluss des Arbeitslohns, und die Versteuerung, erst im Zeitpunkt der späteren Auszahlung statt. Vor dem Erlass des aktuellen BMF-Schreibens war die Finanzverwaltung jedoch der Auffassung, dass Zeitwertkonten-Modelle mit dem Aufgabenbild eines Organs einer Körperschaft (etwa Vorstände einer Aktiengesellschaft oder Geschäftsführer) generell nicht vereinbar seien. Dadurch führte, bei einer Gutschrift auf das Zeitwertkonto, bereits die Eigenschaft als Organ einer Körperschaft, per se zum Zufluss von Arbeitslohn bei der Organperson.
- Der älteren Auffassung der Finanzverwaltung stand seit dem Jahre 2018 die Auffassung des Bundesfinanzhofs entgegen (BFH, Urteil vom 22.02.2018 (VI R 17/16)), nach der bei einem Fremd-Geschäftsführer, im Falle einer Gutschrift, ein Zufluss aber nicht gegeben sei.
- Das BMF ändert in dem aktuellen Schreiben seine Auffassung dahingehend, dass ein Zeitwertkonten-Modell lohn-/einkommensteuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennen ist, wenn das **Organ an der Gesellschaft nicht beteiligt ist**, wodurch sog. Fremdgeschäftsführer ein solches Modell neuerdings vereinbaren können.
- Das BMF bleibt allerdings bei der Auffassung, dass Zeitwertkonten-Modelle bei **Organen, welche an der Gesellschaft beteiligt sind und diese beherrschen**, nicht anerkannt werden können, weil sie mit dem Aufgabenbild des Organs nicht vereinbar seien. Die Modelle führen deshalb bei diesem Personenkreis zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (ebenso BFH, Urteil vom 11.11.2015 – I R 26/15).

- Falls die **Organperson an der Körperschaft beteiligt ist, diese jedoch nicht beherrscht** (z.B. sog. Minderheits-Gesellschafter-Geschäftsführer) soll nach Ansicht der Finanzverwaltung „nach den allgemeinen Grundsätzen“ geprüft werden, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Ist dies nicht der Fall, sind solche Vereinbarungen grundsätzlich anzuerkennen.
- Der Erwerb einer Organstellung hat nach dem Schreiben des BMF auf das bis zu diesem Zeitpunkt aufgebaute Guthaben keinen Einfluss; nach Erwerb gelten aber die oben dargelegten Grundsätze.

Durch das Schreiben des BMF ist nun rechtssicher absehbar, welche Rechtsfolgen eintreten, wenn eine Organperson entweder gar nicht an der Gesellschaft beteiligt ist, oder diese beherrscht.

Für die Gruppe der nicht mehrheitlich beteiligten Organpersonen, zu denen auch Vorstände von Genossenschaftsbanken gehören, die zumeist über einige Geschäftsanteile der Gesellschaft verfügen, für die sie tätig sind, sind die Rechtsfolgen der Einrichtung eines Zeitwertkontos weiterhin schwer vorhersehbar. Es wäre wünschenswert wenn die Finanzverwaltung für diese Personengruppe für mehr Klarheit sorgt.

Bundesgerichtshof zum Einwand des Rechtsmissbrauchs bei einer Versorgungszusage des GmbH-Geschäftsführers

Bundesgerichtshof (BGH) vom 02.07.2019 (II ZR 252/16).

Leitsatz:

Eine GmbH kann Ansprüchen aus einer ihrem Geschäftsführer erteilten Versorgungszusage nur dann den Einwand des Rechtsmissbrauchs entgegenhalten, wenn der Versorgungsberechtigte seine Pflichten in so grober Weise verletzt hat, dass sich die in der Vergangenheit bewiesene Betriebstreue nachträglich als wertlos oder zumindest erheblich entwertet herausstellt (Festhaltung BGH vom 13.12.1999 – II ZR 152/98). Dies setzt voraus, dass die Gesellschaft durch das grobe Fehlverhalten des Begünstigten in eine ihre Existenz bedrohende Lage gebracht wurde; ob im Einzelfall die Zufügung eines außerordentlich hohen Schadens genügen kann, kann offenbleiben.

- Vom BGH war, als Revisionsinstanz, zu entscheiden, ob und inwieweit die Gesellschaft die Versorgungszusage ihres Geschäftsführers widerrufen konnte.
- Der Sachverhalt, welcher der Entscheidung des BGH zugrunde gelegen hat ist komplex, weshalb er nachfolgend verkürzt dargestellt wird.
- Der Kläger war 98%-iger Mehrheitsgesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der beklagten GmbH. Diese hatte dem Kläger eine Pensionszusage

erteilt. Für die Deckung der Pensionsverbindlichkeit existierten erhebliche, bei einer Bank deponierte, Vermögenswerte.

- Ab Mai 2011 bezog der 62-jährige Kläger die vereinbarte betriebliche Altersversorgung, blieb aber Geschäftsführer mit reduziertem Gehalt. Der Kläger beabsichtigte, einen bedeutenden Anteil der Geschäftsanteile zu veräußern und zugleich seinen Söhnen eine Anstellung als Geschäftsführer bei der beklagten GmbH zu verschaffen.
- Im Juni 2013 veräußerte er deshalb 51% der Anteile an die E. GmbH, welche zur K.-Unternehmensgruppe gehörte. Hiernach hielten der Kläger 47% und die Mitgesellschafterin Sch. 2%. Der Kaufpreis sollte dem Kläger aus Ausschüttungen der GmbH und in Form von Tantiemen zufließen. Zu diesem Zwecke wurde eine Grundlagenvereinbarung geschlossen; eine Zusatzvereinbarung betraf die Verpfändung von Kapitalanlagen an die versorgungsberechtigten Personen. Kaum einen Monat später wurde jedoch die Grundlagenvereinbarung und die Zusatzvereinbarung aufgehoben und durch einen „Grundlagenvertrag“ ersetzt, welcher auch die Überleitung der Geschäfte von der Beklagten auf die K.-GmbH betraf. Die Rechnungsstellung sollte zukünftig

die K.-GmbH übernehmen, die Pensionsverpflichtungen verblieben aber bei der Beklagten. Die Verpfändung der Kapitalanlagen wurde nicht angesprochen, dafür bekam der Kläger einen Beratervertrag bei der K.-GmbH mit umsatzabhängiger Beteiligung hinsichtlich der Altmandanten.

Seit der Anteilsveräußerung bestand die Geschäftsführung der Beklagten aus dem Kläger, dessen beiden Söhnen und U., dem Geschäftsführer der E.-GmbH.

Im August 2013 kam es zu Streitigkeiten zwischen dem Kläger und seinen Söhnen auf der einen Seite sowie dem U. und Sch. auf der anderen Seite.

Der Kläger verpfändete gegen Ende August zunächst Vermögenswerte der Beklagten zu seinen Gunsten. Nachdem die Pensionszahlung für September ausblieb, erklärte der Kläger zudem aufgrund eines (bestrittenen) Rechts die Kapitalisierung der Zusage und veranlasste den Transfer der verpfändeten Vermögenswerte. Die Beklagte nahm ihn deshalb in einem Parallelverfahren erfolgreich auf Rückerstattung in Anspruch. Mitarbeitern der E.-GmbH verweigerte der Kläger den Zutritt zu den Geschäftsräumen.

Daraufhin beschloss die Gesellschafterversammlung der Beklagten die Verlegung des Verwaltungssitzes von B. nach K. Der Kläger hielt dies für unwirksam, hatte jedoch mit einer dagegen gerichteten Anfechtungsklage keinen Erfolg.

Im Oktober wandte sich der Kläger an die Kunden der Beklagten und teilte diesen mit, dass er nunmehr nur noch mobil und nicht mehr unter der bekannten Festnetznummer erreichbar sei. Die Gesellschafterversammlung beschloss den Widerruf der Pensionszusage des Klägers. Nachdem der Kläger diesen Beschluss erfolgreich angefochten hatte, wurde der Widerruf in einer weiteren Gesellschafterversammlung erneut erklärt.

Der Kläger war neben der Tätigkeit für die Beklagte im gleichen Geschäftsfeld auch für die Dr. L. GmbH tätig. Zwischenzeitlich stellte die Beklagte ihre

Geschäftstätigkeit ein, wobei streitig ist worauf dies zurückzuführen sei. Die Beklagte beschuldigt den Kläger und seine Söhne, dass Bestandskunden und maßgebende „Multiplikatoren“ auf die Dr. L. GmbH übergeleitet worden wären.

Der Kläger wendet sich mit einer Anfechtungsklage beim BGH gegen die in der letzten Gesellschafterversammlung gefassten Beschlüsse wegen des Widerrufs der Zusage.

Die Revision des Klägers war erfolgreich.

Denn nach Auffassung des BGH waren die Voraussetzungen für einen Widerruf nicht gegeben. Der Senat weist zur Begründung auf seine gefestigte Rechtsprechung hin, nach der eine Versorgungszusage nur dann dem durchgreifenden Rechtsmissbrauchseinwand ausgesetzt ist, wenn der Pensionsberechtigte seine Pflichten in so grober Weise verletzt hat, dass sich die in der Vergangenheit bewiesene Betriebs-treue nachträglich als wertlos oder zumindest erheblich entwertet herausstellt.

Dem liegt die Erwägung zugrunde, dass das Versorgungsversprechen Teil des von dem Dienstberechtigten geschuldeten Entgelts ist. Ebenso wie durch eine fristlose Kündigung des Dienstverhältnisses die Vergütungspflicht des Dienstherrn nicht rückwirkend beseitigt werden kann, kann sich der die Versorgung Zusage durch eine entsprechende Erklärung nicht von der Verpflichtung befreien, im Versorgungsfall diesen Teil der geschuldeten und versprochenen Vergütung zu leisten. Insofern bewendet es vielmehr dabei, dass das Dienstverhältnis fristlos beendet und gegebenenfalls Schadenersatz gefordert werden kann. Erst dann, wenn das pflichtwidrige Verhalten des Dienstverpflichteten sich als eine besonders grobe Treuepflichtverletzung des Leitungsorgans darstellt, kann die Gesellschaft den Rechtsmissbrauchseinwand erheben.

Für den Rechtsmissbrauchseinwand genügt es nicht, dass ein wichtiger Grund für die sofortige Beendigung des Anstellungsverhältnisses besteht oder

dass das Leitungsorgan gegen strafrechtliche Vorschriften verstoßen hat. Vielmehr hat der BGH die entsprechende Voraussetzung bisher nur dann bejaht, wenn der Versorgungsberechtigte den Versprechenden in eine seine Existenz bedrohende Lage gebracht hat, weil jedenfalls dann die Grenze überschritten ist, bis zu der auch der pflichtwidrig Handelnde, ohne sich dem Einwand auszusetzen, rechtsmissbräuchlich zu handeln, das ihm gegebene Versprechen einfordern kann.

Ob auch ohne eine solche Existenzgefährdung der versorgungspflichtigen Gesellschaft sich der Versorgungsberechtigte im Einzelfall wegen der besonderen Umstände seines Verhaltens und der extremen Höhe des von ihm angerichteten, wenngleich nicht zur Existenzgefährdung führenden Schadens ausnahmsweise den Rechtsmissbrauchseinwand entgegenhalten lassen muss, hat der BGH bislang offengelassen.

Nach Auffassung des BGH fehlte es bei dem vorliegenden Fall, jedenfalls in der abschließenden Entscheidung der Vorinstanz, dem Berufungsgericht, welche Gegenstand der Revision beim BGH war, an hinreichenden Feststellungen für die Annahme einer Existenzgefähr-

dung der Beklagten infolge groben Fehlverhaltens des Klägers.

Auch die behauptete pflichtwidrige Überleitung eines erheblichen Teils der Kunden der Beklagten auf das vom Kläger geleitete Konkurrenzunternehmen sah der BGH, durch die Vorinstanz, als nicht festgestellt an. Die Vorinstanz habe dahinstehen lassen, inwiefern das Auftreten des Geschäftsführers zum Zusammenbruch der Geschäfte der Beklagten beigetragen habe. Vielmehr habe sich die Vorinstanz darauf beschränkt, einzelne, einer Existenzgefährdung der Beklagten vorgelagerte Umstände festzustellen, die dem Kläger vorzuwerfen seien und seine langjährige Tätigkeit für die Beklagte entwerteten. Ohne eine nähere Bewertung der jeweiligen Auswirkungen unter Berücksichtigung möglicher Alternativursachen rechtfertigen diese Umstände nach Auffassung des BGH aber nicht die Schlussfolgerung, dass die existenzbedrohende Lage der Beklagten wesentlich dem Kläger anzulasten sei.

Die Entscheidung bestätigt, dass der Widerruf einer Versorgungszusage, auch bei einem Geschäftsführer, hohen Voraussetzungen genügen muss. Es muss ein grobes Fehlverhalten dargelegt werden, welches zur existenzbedrohenden Lage der Gesellschaft führt.

Gerne nehmen wir Ihre Vorschläge und Anregungen für spezielle Themen auf und freuen uns über jedes Feedback. Wenn Sie *compertis spezial* ganz aktuell in Ihrem Briefkasten finden möchten, bitten wir, den Coupon ausgefüllt an uns zu senden, damit wir Sie in den Verteiler aufnehmen können.

Bitte senden Sie *compertis spezial* an:

.....
Name, Vorname

.....
Firma

.....
Straße und Hausnummer

.....
PLZ/Ort

.....
E-Mail

.....
Unterschrift

Ich möchte *compertis spezial* nicht mehr zugesendet bekommen.
(Bitte oben Ihre E-Mail und Postadresse angeben.)



Redaktion:
Arne E. Lenz
Telefon: 0611/ 2361-3233

Herausgeber:



Kreuzberger Ring 17
65205 Wiesbaden
Telefon 0611/ 2361 - 0
Fax 0611/ 2361 - 3340
Internet www.compertis.de
E-Mail info@compertis.de