

Newsletter zur betrieblichen Altersvorsorge vom 21.01.2014

Rückstellung für Pensionszusage – Einbeziehung von Vordienstzeiten und Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot BFH-Urteil vom 26.06.2013 (I R 39/12)

Am 26.06.2013 hatte sich der Bundesfinanzhof (BFH) mit einem Fall zu befassen, bei dem es um die Einbeziehung von Vordienstzeiten in die Ermittlung der Pensionsrückstellungen bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer (GGF) ging.

Der Fall

Im Jahr 1998 wurde die A-GmbH gegründet, deren beherrschender GGF A war. Sein Dienstvertrag datiert vom 21.02.1998. Daneben war A hauptberuflich in der AC-Sozietät sowie als GGF der AC-GmbH tätig. Zunächst erhielt A für seine Dienste in der A-GmbH keine Vergütung. Im August 2002 wurde die AC-Sozietät in die A-GmbH eingebracht.

Zum 01.11.2002 schloss sie mit A einen neuen Geschäftsführer-Dienstvertrag und erteilte ihm am 09.11.2002 eine Pensionszusage. Für den Fall eines vorzeitigen Dienstaustritts war vereinbart, dass eine unverfallbare Anwartschaft dann aufrechterhalten bleibt, wenn die Zusage mindestens zwei Jahre bestanden und der Beginn der Betriebszugehörigkeit mindestens fünf Jahre zurückgelegen hat. Die Höhe der unverfallbaren Anwartschaft sollte sich gem. § 2 BetrAVG, also zeiträtterlich auf Basis der Dienstzeiten ab Diensteintritt ermitteln, wobei die auf Basis des Dienstvertrags vom 21.02.1998 erbrachten Dienstzeiten maßgeblich sein sollten.

Das Finanzamt monierte die Rückstellungsermittlung für die Pensionsverpflichtung mit Diensteintritt 21.02.1998, seines Erachtens wäre der 01.11.2002 zugrunde zu legen. Die GmbH klagte hiergegen vor dem Finanzgericht, wo sie Recht bekam. Daraufhin ging das Finanzamt in Revision.

Die Entscheidung

Der BFH sieht zwar auch den 21.02.1998 als Diensteintritt an, der für die Ermittlung der Pensionsrückstellungen maßgeblich ist. Allerdings muss die Pensionsrückstellung durch den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) in Bezug auf den auf den Einbezug von Vordienstzeiten entfallenden Teil außerbilanziell korrigiert werden. Die Ursache liegt im für beherrschende GGF einschlägigen Nachzahlungsverbot. Diese erfolgt analog dem Grundsatz, dass bei beherrschenden GGF die Höhe der unverfallbaren Anwartschaften bei vorzeitigem Ausscheiden nur auf Basis der Dienstzeiten ab Zusagedatum zu ermitteln ist.

Während Pensionszusagen, die bei der Höhe der unverfallbaren Anwartschaften auf Basis der Dienstzeiten ab Diensteintritt, statt ab Zusagedatum zugrundelegen, regelmäßig erst im tatsächlichen vorzeitigen Dienstaustritt zu einer vGA führen, kann dies im vorliegenden Fall nicht gelten. Denn durch die Anrechnung von Vordienstzeiten ergeben sich unmittelbar Auswirkungen auf die Höhe der Pensionsrückstellungen, nicht erst im Fall des vorzeitigen Dienstaustritts. Die Anrechnung von Vordienstzeiten ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und führt durch den Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot zu einer vGA.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
Jürgen Abstreiter

WIRTSCHAFTSBERATUNG
Jürgen Abstreiter
Herbststr. 36a
82194 Gröbenzell

Tel: +49 (0)8142 58760
Fax: +49 (0)8142 57103
Mobil: +49 (0)171 4235081

Email: j.abstreiter@wbja.de
Internet: www.wbja.de