

GmbH

GmbH Rundschau

Heft 10

15. Mai 2010

S. 505–560

PVSt 14207

Gesellschafts-
und Steuerrecht
der GmbH
und GmbH & Co.



Aufsätze

Prof. Dr. Lutz Richter – Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung. Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.3.2010 505

Dr. Hagen Hasselbrink – Beteiligungserwerbe an GmbH durch ausländische Investoren. Auswirkungen des Außenwirtschaftsgesetzes auf GmbH-Transaktionen 512

Dr. Frank Althoff/Tim Hoffmann – Rückstellungen für Offenlegungspflichten. Auswirkungen des Ordnungsgeldverfahrens nach dem EHUG auf den Jahresabschluss 518

GmbH-Beratung

Sigmund Perwein – Abfindung der Pensionszusage für einen Gesellschafter-Geschäftsführer in der Handels- und Steuerbilanz 523

Rechtsprechung

Geschäftsführer: Amtslöschung eines Gesellschafterbeschlusses über die Bestellung (OLG München v. 22.2.2010) 527

Gesellschafterbeschluss: Keine Heilung der Nichtigkeit eines Umwandlungsbeschlusses durch Eintragung im Handelsregister (OLG München v. 14.4.2010) 531

Mitunternehmer: Keine Gewerbesteuerpflicht sog. Ein-Unternehmer-Personengesellschaften (Treuhandmodell) (BFH v. 3.2.2010 mit Komm. *Markus Suchanek*) 536

Gesellschafter: Halbabzugsverbot bei Auflösungsverlust (BFH v. 18.3.2010 mit Komm. *Prof. Dr. Wolf-Dieter Hoffmann*) 543

Gesellschafter-Geschäftsführer: Private Fahrzeugnutzung als Arbeitslohn oder vGA (BFH v. 11.2.2010) 545

GmbHReport

Robin Melchior – Von Pontius zu Pilatus? – Fehlerhafte Gesellschafterbeschlüsse im Zivilprozess und vor dem Registergericht R 145

ols
Verlag
Otto Schmidt
Köln

www.gmbhrundschau.de

Rückstellungen für Offenlegungspflichten

Bundesamt für Justiz noch kein Verfahren eingeleitet hat – fortzuführen bis diese Pflichten erfüllt wurden.

Darüber hinaus kann sich für den handelsrechtlichen Jahresabschluss ein Rückstellungsbedarf aufgrund zukünftiger Aufwendungen für ein Ordnungsgeldverfahren ergeben, sofern das Ordnungsgeldverfahren nicht bereits ausschließlich gegen die zur Erfüllung der Offenlegungspflichten verpflichteten Organmitglieder eröffnet worden und ein Verfahren gegen die Gesellschaft selbst nicht zu erwarten ist. Hierbei ist der Zeitpunkt des Entstehens der Verpflichtung jedoch nicht allgemeingültig festzustellen, so dass in jedem Einzelfall zu untersuchen ist, ob die Verpflichtung aus Mahn- und Verfahrenskosten bereits zum jeweiligen Abschlussstichtag begründet wurde. Wenngleich die ggf. zurückzustellenden Beträge für ein Ordnungsgeldverfahren und für das Ordnungsgeld selbst auf den ersten Blick gering erscheinen mögen, sollte jedoch bedacht werden, dass dieses Verfahren bis zur tatsächlichen Offenlegung des jeweiligen Abschlusses fortgeführt wird und in dessen Verlauf ein sich stetig erhöhendes Ordnungsgeld ohne Anrechnung auf ggf. bereits festgesetzte Beträge, mithin mehrfach, von Amts wegen festgesetzt wird.

GmbH-Beratung

Sigmund Perwein*

Abfindung der Pensionszusage für einen Gesellschafter-Geschäftsführer in der Handels- und Steuerbilanz

Im Grunde sind Pensionszusagen einer GmbH für ihre Gesellschafter-Geschäftsführer für die Ewigkeit gedacht, stellen Pensionszusagen für die nicht rentenversicherungspflichtigen Gesellschafter-Geschäftsführer doch ein probates Mittel der Sicherung der eigenen Altersvorsorge dar. Besonders aber dann, wenn die GmbH am Markt erfolgreich ist, steht eines Tages ein ganz anderes Modell an, nämlich die Veräußerung der GmbH-Anteile an einen Investor oder Mitbewerber. Für den Erwerber ist die Pensionszusage an die Alt-Gesellschafter-Geschäftsführer aber regelmäßig eine unangenehme Last, so dass die Veräußerer nicht umhin kommen, die GmbH vor dem Verkauf der Anteile von der Pensionslast zu befreien. Aus den unterschiedlichsten Motiven haben Gesellschafter-Geschäftsführer mitunter auch ohne Zusammenhang mit einem bevorstehenden Verkauf ihrer Anteile an der GmbH, ein Interesse die Pensionszusage „loszuwerden“. In allen Fällen geht es gleichermaßen um die Befreiung

der GmbH von der Pensionszusage gegen vollständige oder teilweise Abfindung, wobei letzteres im Grunde teilweise Abfindung und teilweiser Verzicht ist. Aber wie wirkt sich dieser Vorgang auf die Handels- und Steuerbilanz der GmbH und wie auf den Gesellschafter-Geschäftsführer aus? Der Beitrag geht diesen Fragen anhand eines konkreten Beispiels nach, zeigt dabei auch die handels- und steuerrechtliche Verbuchung des Vorgangs und gibt so Hinweise für die Behandlung im Unternehmens- bzw. Berateralltag.

I. Einführung und Problemaufriss

1. Aktuelle Diskussion über die betriebliche oder gesellschaftliche Veranlassung eines Verzichts

Die handels- und steuerliche Behandlung der Ablösung einer Pensionszusage hängt von verschiedenen Parametern ab, deren wichtigster die Frage nach der betrieblichen oder gesellschaftlichen Veranlassung des Verzichts ist.

Aus Sicht der Praxis hat das FG Münster¹ in einem mutigen, aktuellen Urteil die positive Auffassung vertreten, dass der Verzicht auf eine Pensionszusage im Rahmen des Verkaufs der Anteile des Pensionsberechtigten nicht im Gesellschaftsverhältnis begründet ist, wenn der Käufer diesen verlangt.

Zeitlich parallel ist dem das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen in einem „eisenharten“ Erlass vom 17.12.2009² entgegen getreten und man muss einräumen, dass dem Fremdvergleich, welches es anstellt, wenig entgegen zu setzen ist, denn welcher Fremdgeschäftsführer würde bei einem Eigentümerwechsel auf seine Pensionszusage verzichten?

Aus diesem Grunde wird im Folgenden von dem Regelfall ausgegangen, dass der Pensionsverzicht nicht betrieblich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Für die Zwecke dieses Beitrags wird zudem davon ausgegangen, dass der Pensionsanspruch, auf welchen verzichtet wird, (noch) werthaltig ist³.

2. Rechtslage für vor dem 31.12.2009 begonnene Geschäftsjahre

Die Ausgangslage bei einer GmbH mit Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer wird regelmäßig⁴ jene sein, dass in der Steuerbilanz der GmbH auf der Passivseite eine Pensionsrückstellung gemäß § 6a EStG besteht, welcher auf der Aktivseite ein Posten „Forderungen gegenüber Rückdeckungsversicherungen (RDV)“ gegenüber steht. Der Ansatz auf der Aktivseite wird dabei häufig niedriger sein, als jener auf der Passivseite, was der Tatsache geschuldet ist, dass die Pensionszusagen verbreitet nur teilkongruent finanziert sind, was wiederum an der hohen Prämienbelastung liegt, welche bei vollkongruenten Rückdeckungsversicherungen entsteht. Der Ansatz in der Handelsbilanz der GmbH entspricht bei vor dem 31.12.2009 begonnenen Geschäftsjahren regelmäßig jenem in der Steuerbilanz der GmbH.

Folgendes **Beispiel** soll uns mit Varianten durch diesen Beitrag begleiten:

X ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Y-GmbH. Die Y-GmbH hat X eine Pensionszusage erteilt. Zur Finanzierung der Pensionszusage hat die Y-GmbH eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen. In der Steuer- wie Handelsbilanz des am 1.1.2009 begonnenen Geschäftsjahres ist eine Rückstellung gemäß § 6a EStG

* Sigmund Perwein ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht in der Steuerberater- und Rechtsanwaltskanzlei Reichert & Reichert in Singen/Hohentwiel.

1 FG Münster v. 23.3.2009 – 9 K 319/02, EFG 2009, 1779.

2 Fin.Min. Nordrhein-Westfalen v. 17.12.2009 – S 2743 - 10 - V B 4, GmbHHR 2010, 168.

3 Die Werthaltigkeit bzw. Nichtwerthaltigkeit ist neben der betrieblichen oder nicht-betrieblichen Veranlassung der zweite wichtige Parameter für die steuerliche Behandlung des Verzichts.

4 Sofern nicht bereits freiwillig für vor dem 31.12.2009 begonnene Geschäftsjahre die Neuregelungen des BilMoG angewandt werden, s. hierzu sogleich unter I.3.

i.H.v. 480.000€ gebucht. Die Rückdeckungsversicherung ist mit dem geschäftsmäßigen Deckungskapital gebucht, welches aktuell 205.000€ beträgt. Der Verkehrswert der Pensionszusage beträgt ausgehend von einer Einmalprämie für eine vergleichbare neue Absicherung 600.000€ (Varianten: 300.000€ bzw. 480.000€). Als Abfindung für die Aufhebung der Pensionsverpflichtung soll X von der Y-GmbH einen Betrag i.H.v. 600.000€ (Varianten: 300.000€ bzw. 200.000€) erhalten. Die Lohn- bzw. Einkommensteuerbelastung soll bei X vereinfachend in allen Beispielen 33,33% betragen.

In dem uns begleitenden **Beispiel** sind die Ansätze in der Handels- wie in der Steuerbilanz vor der Umsetzung der geplanten Ablösung der Pensionszusage demnach derzeit zunächst die Folgenden:

Aktiva	Passiva
Forderung ggü. RDV 205.000	Rückstellung 480.000

3. Rechtslage für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre

Diese Ausgangslage verändert sich indes durch das BilMoG⁵ für die Handelsbilanz, nicht aber für die Steuerbilanz. Sofern eine Kapitalgesellschaft nicht bereits für vor dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre freiwillig die neuen BilMoG-Regelungen anwendet, ergibt sich die Änderung dann zwingend für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre.

Für den Bereich von Pensionsrückstellung und Aktivanatz „Forderungen gegenüber Rückdeckungsversicherungen (RDV)“ ergibt sich immer dann, wenn die Ansprüche gegenüber der Rückdeckungsversicherung dem Zugriff der sonstigen Gläubiger der Gesellschaft entzogen sind, nach neuem Recht handelsrechtlich eine Saldierungspflicht (§ 246 Abs. 2 HGB), welche das bisherige Saldierungsverbot ablöst. Dem Zugriff der Gläubiger der Gesellschaft sind die Ansprüche der Gesellschaft gegenüber den Rückdeckungsversicherungen immer dann entzogen, wenn die Rückdeckungsversicherung z.B. an den Gesellschafter-Geschäftsführer zur Sicherung der zukünftigen Pensionszahlungen verpfändet ist. Eine solche Verpfändung sei hier – da ohnehin praxisüblich – auch in unserem **Beispiel** angenommen.

Der Ansatz auf der Aktivseite der Handelsbilanz verschwindet deswegen nunmehr dadurch, dass der Aktivposten (205.000€) mit dem Passivposten (480.000€) saldiert wird. Als Differenzbetrag verbleibt eine Rückstellung i.H.v. 275.000€.

Die Ausgangslage in unserem **Beispiel** sieht hiernach nach BilMoG handelsrechtlich zukünftig wie folgt aus:

Aktiva	Passiva
.	Rückstellung 275.000

Steuerlich bleibt es dagegen beim Saldierungsverbot (§ 5 Abs. 1 a S. 1 EStG).

II. Die Rechtslage nach der Rechtsprechung des BFH

Seit dem Urteil des Großen Senats des BFH⁶ im Jahre 1997 sind die Rechtsfolgen des ganzen oder teilweisen Verzichts eines GmbH-Geschäftsführers auf eine Pensionszusage je nach Fallgestaltung in der Steuerbilanz andere als in der Handelsbilanz.

Während handelsrechtlich sich bei Abweichung der Abfindungszahlung (bzw. beim Verzicht: deren gänzlichen

Fehlen) vom Buchwert der Rückstellung eine Gewinnauswirkung ergibt, also ein außerordentlicher Ertrag (ao. Ertrag) oder ein außerordentlicher Aufwand (ao. Aufwand), führen steuerlich Abweichungen zwischen dem Teilwert der Pensionszusage⁷, der Pensionsrückstellung und der Höhe einer Abfindung je nach der konkreten wertmäßigen Konstellation zu Erfolgswirkungen und/oder verdeckten Einlagen und zu einer Belastung des Gesellschafter-Geschäftsführers mit Lohn- bzw. Einkommensteuer auf einen teils fiktiven Zufluss. Der Teilwert der Pensionsanspruch ist dabei im Grunde der Wiederbeschaffungswert für eine wertgleiche Absicherung⁸, z.B. in Form des Ansatzes einer Einmal-Versicherungsprämie⁹.

Folgende Buchungsgrundsätze lassen sich auf Basis der Rechtsprechung des BFH¹⁰ ableiten:

A. Vollwertige Abfindung

1. Handelsbilanz:

- ist der Buchwert der Rückstellung geringer als der Betrag der Abfindung, so entsteht ein außerordentlicher Aufwand;
- ist der Buchwert der Rückstellung höher als der Betrag der Abfindung, so entsteht ein außerordentlicher Ertrag.

2. Steuerbilanz:

Bei einer vollwertigen Abfindung des Pensionsanspruchs entsprechen die steuerlichen Buchungen den handelsrechtlichen Buchungen.

B. Nicht-vollwertige Abfindung

1. Handelsbilanz:

Handelsrechtlich unterscheiden sich die Buchungen bei nicht vollwertiger Abfindung nur durch die unterschiedliche Verteilung der Brutto-Abfindung auf die Netto-Abfindungszahlung und die Lohnsteuerbelastung.

2. Steuerbilanz:

- entspricht der Buchwert der Rückstellung dem Teilwert der Pensionszusage und ist die Abfindungszahlung niedriger, so ist in Höhe des Differenzbetrags eine verdeckte Einlage zu verbuchen;
- ist der Teilwert der Pensionszusage niedriger als der Buchwert der Rückstellung und der Betrag der Abfindungszahlung niedriger als jener des Teilwerts der Rückstellung, ist in Höhe der Differenz zwischen Abfindung und Teilwert der Pensionszusage eine verdeckte Einlage und in Höhe der Differenz zwischen Teilwert der Pensionszusage und Buchwert der Rückstellung ein außerordentlicher Ertrag (ao. Ertrag) zu verbuchen;

⁵ Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts – Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102 ff.

⁶ BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 = GmbHR 1997, 851; vgl. auch BFH v. 15.10.1997 – I R 58/93, BStBl. II 1998, 305 = GmbHR 1998, 290.

⁷ Gemeint ist nicht der Wert der Pensionsverbindlichkeit nach § 6a EStG, sondern der Teilwert der Pensionsanspruch des Geschäftsführers; vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 58/93, BStBl. II 1998, 305 = GmbHR 1998, 290.

⁸ Vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 58/93, BStBl. II 1998, 305 = GmbHR 1998, 290.

⁹ *Arteaga*, BB 1998, 977 ff.; *Schlagheck*, GmbHR 2000, 368 ff.

¹⁰ Vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 58/93, BStBl. II 1998, 305 = GmbHR 1998, 290.

- ist der Teilwert der Pensionszusage höher als der Buchwert der Rückstellung und der Betrag der Abfindungszahlung niedriger als jener des Buchwerts der Rückstellung, ist in Höhe der Differenz zwischen Abfindung und Buchwert der Pensionsrückstellung ein außerordentlicher Ertrag (ao. Ertrag) und in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert der Rückstellung und dem Teilwert der Pensionszusage sowohl ein außerordentlicher Aufwand (ao. Aufwand) als auch eine verdeckte Einlage (v. Einlage) zu verbuchen.

Um diese Grundsätze anschaulich zu machen, sollen nachfolgend unser Ausgangsfall und Varianten desselben mit den Buchungssätzen dargestellt werden und zwar unter III. bis VII. zunächst noch für vor dem 31.12.2009 begonnene Geschäftsjahre, also relevant für im Einzelfall noch nicht aufgestellte Jahresabschlüsse 2008 und aktuell die Jahresabschlüsse 2009 und sodann unter VIII. für ab dem 1.1.2010 begonnene Geschäftsjahre. Neben den Erfolgswirkungen auf der Ebene der GmbH zeigt sich dabei auch jeweils in welcher Höhe die Abfindungszahlung an den Gesellschafter-Geschäftsführer lohnsteuerbelastet ist.

III. Lösung des Ausgangsfalls: vollwertige Abfindung I

Zunächst nochmals die bilanzielle Ausgangslage:

Aktiva	Passiva
Forderung ggü. RDV 205.000	Rückstellung 480.000

Die Abfindungszahlung entspricht der Höhe des Teilwerts der Pensionszusage, nämlich 600.000€. Hieraus ergibt sich handels- und steuerrechtlich folgende Buchung:

Soll	Haben
Rückstellung 480.000	Netto-Abfindung 400.000
ao. Aufwand 120.000	Lohnsteuer 200.000

Möglich wären auch folgende zwei Buchungen, die per Saldo zum selben Ergebnis führen:

Soll	Haben
Rückstellung 480.000	ao. Ertrag 480.000
ao. Aufwand 600.000	Netto-Abfindung 400.000
	Lohnsteuer 200.000

„Netto-Abfindung“ und „Lohnsteuer“ bezeichnen hierbei jeweils die Bestandskonten „Verbindlichkeit gegenüber Gesellschafter“ bzw. „Lohnsteuerverbindlichkeit“, welche durch die Auszahlung an den Geschäftsführer bzw. die Überweisung an das Finanzamt dann wieder ausgeglichen werden.

IV. Variante A: vollwertige Abfindung II

Die Ausgangslage ist bilanziell dieselbe wie beim Ausgangsbeispiel. Der Teilwert der Pensionszusage beträgt jetzt aber 300.000€, die Abfindung ebenso. Hieraus ergeben sich in der Steuer- und Handelsbilanz einheitlich folgende Buchungen:

Soll	Haben
Rückstellung 480.000	Netto-Abfindung 200.000
	Lohnsteuer 100.000
	ao. Ertrag 180.000

Auch hier kann alternativ wieder mit zwei Buchungen wie folgt operiert werden:

Soll	Haben
Rückstellung 480.000	ao. Ertrag 480.000
ao. Aufwand 300.000	Netto-Abfindung 200.000
	Lohnsteuer 100.000

V. Variante B: nicht vollwertige Abfindung I

Die bilanzielle Ausgangslage bleibt unverändert. Der Teilwert der Pensionszusage beträgt nunmehr 480.000€, die Abfindungsverpflichtung aber nur 200.000€. Steuer- und Handelsbilanz laufen nunmehr auseinander.

Die steuerliche Buchung sieht wie folgt aus:

Soll	Haben
Rückstellung 480.000	Netto-Abfindung 40.000
	Lohnsteuer 160.000
	v. Einlage 280.000

Bei zwei Buchungen ergibt sich folgendes Bild:

Soll	Haben
Rückstellung 480.000	ao. Ertrag 480.000
ao. Aufwand 480.000	Netto-Abfindung 40.000
	Lohnsteuer 160.000
	v. Einlage 280.000

Handelsrechtlich wird dagegen wie folgt gebucht:

Soll	Haben
Rückstellung 480.000	Netto-Abfindung 40.000
	Lohnsteuer 160.000
	ao. Ertrag 280.000

Hier fließen dem Gesellschafter-Geschäftsführer X steuerlich 480.000€ zu, und zwar 200.000€ real an Abfindung und 280.000€ fiktiv. Da die gesamten 480.000€ als Arbeitslohn lohnsteuerpflichtig sind, und die Lohnsteuer nach unserer Annahme 33,33% beträgt, bekommt X hier von seiner Brutto-Abfindung von 200.000€ tatsächlich nur 40.000€ ausbezahlt, während die restlichen 160.000€ als Lohnsteuer auf den Zufluss von 480.000€ (1/3 davon sind 160.000€) von der Y-GmbH einbehalten werden müssen.

VI. Variante C: nicht-vollwertige Abfindung II

Die Ausgangslage ist unverändert. Der Teilwert der Pensionszusage beträgt nunmehr 300.000€, die Abfindungszahlung unverändert zum vorhergehenden Beispiel 200.000€.

Während die handelsrechtliche Buchung sich nur durch eine andere Verteilung des Werts der Brutto-Abfindungsverpflichtung zwischen Lohnsteuerverbindlichkeit und Netto-Abfindungsverbindlichkeit verändert,

Soll	Haben
Rückstellung 480.000	Netto-Abfindung 100.000
	Lohnsteuer 100.000
	ao. Ertrag 280.000

ist steuerlich die Haben-Buchung nun wie folgt zu splitten:

Soll	Haben
Rückstellung 480.000	Netto-Abfindung 100.000
	Lohnsteuer 100.000
	v. Einlage 100.000
	ao. Ertrag 180.000

VII. Variante D: nicht-vollwertige Abfindung III

Bei unveränderter bilanzieller Ausgangslage, beträgt der Teilwert der Pensionszusage jetzt 600.000€, während die Abfindungszahlung weiterhin 200.000€ beträgt.

Auch hier ändert sich an der handelsrechtlichen Buchung „nur“ das Verhältnis zwischen Lohnsteuerverbindlichkeit und Netto-Abfindungsverbindlichkeit.

Soll		Haben	
Rückstellung	480.000	Netto-Abfindung	0
		Lohnsteuer	200.000
		ao. Ertrag	280.000

An diesem Beispiel zeigt sich ganz extrem, dass die Brutto-Abfindung wegen der anfallenden Lohnsteuer auch auf den fiktiven Zufluss (positive Differenz zwischen Teilwert der Pensionszusage und Betrag der Brutto-Abfindung) völlig aufgezehrt werden kann, so dass die Abfindung gerade reicht um die Lohnsteuer auf den (überwiegend fiktiven) Zufluss zu begleichen.

Steuerlich ergeben sich folgende zwei Buchungen:

Soll		Haben	
Rückstellung	480.000	Netto-Abfindung	0
		Lohnsteuer	200.000
		a.o. Ertrag	280.000
ao. Aufwand	120.000	v. Einlage	120.000

VIII. Die Rückdeckungsversicherung und die neue Rechtslage nach dem BilMoG

Dass der Aktivwert „Forderungen gegenüber Rückdeckungsversicherungen (RDV)“ bei all diesen Buchungen vorstehend unter III. bis VII. keine Rolle gespielt hat, hat seinen einfachen Grund darin, dass nach bisheriger Rechtslage der Aktivansatz der Rückdeckungsversicherung zwar regelmäßig im Zusammenhang mit der Erteilung einer Pensionszusage und der Bildung einer Rückstellung gemäß § 6 a EStG steht, jedoch handels- wie steuerbilanziell ein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt, das getrennt zu verbuchen ist und dessen Schicksal grundsätzlich unabhängig ist vom Schicksal der Pensionsrückstellung. Anderes gilt nur, wenn die Abfindung der Pensionszusage nicht wie in unseren Beispielfällen durch Geldzahlung¹¹ erfolgt, sondern durch Übertragung der Rückdeckungsversicherung selbst von der GmbH auf den Geschäftsführer.

Aufgrund des BilMoG freilich verändern sich die Buchungen in Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.2009 beginnen, auf der Ebene der Handelsbilanz nun aber, wie die nachfolgende Darstellung unseres Ausgangsfalls und der Varianten A bis D zeigen.

Die Änderung beruht dabei aber nicht auf einer Änderung der unter II. dargestellten Buchungsgrundsätze, sondern zum einen darauf, dass handelsrechtlich (nicht aber steuerlich) nunmehr der Aktivwert der Rückdeckungsversicherung mit dem Buchwert der Pensionsrückstellung zu saldieren ist, und zum anderen darauf, dass zudem handelsrechtlich (nicht aber steuerlich) die Pensionsrückstellung nicht mehr mit dem Steuerbilanzwert nach § 6 a EStG angesetzt werden kann, sondern der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 HGB), abgezinst mit einem durchschnittlichen Marktzinssatz (§ 253 Abs. 2 HGB), anzusetzen ist.

Während unser Ausgangsbeispiel und seine Varianten A bis D steuerbilanziell durch das BilMoG nicht verändert werden, ändern sich jedoch die handelsrechtlichen Buchungen.

Die durch § 246 Abs. 2 HGB angeordnete Saldierung ergibt hier zunächst folgendes Ergebnis (Pensionsrückstellung von 480.000€ abzüglich Rückdeckungsversicherung 205.000€):

Aktiva		Passiva	
/.		Rückstellung	275.000

Wie vorstehend gerade ausgeführt, ist allerdings zusätzlich zu berücksichtigen, dass die Pensionsrückstellung durch das BilMoG anders zu bewerten ist, als bisher. Die Rückstellung ist handelsrechtlich nunmehr im Grunde mit der Summe der zukünftigen Pensionszahlungen anzusetzen, allerdings entsprechend abgezinst. So mag für unsere Zwecke also nunmehr statt von einer Rückstellung von 480.000€ von einer Rückstellung von 550.000€ auszugehen sein. Die Ausgangslage sieht demnach nach Saldierung wie folgt aus:

Aktiva		Passiva	
/.		Rückstellung	345.000

Dadurch ergeben sich handelsrechtlich folgende Buchungen:

Ausgangsfall:

Soll		Haben	
Rückstellung	345.000	Nettoabfindung	400.000
ao. Aufwand	255.000	Lohnsteuer	200.000

Möglich wären auch hier zwei Buchungen, die per Saldo zum selben Ergebnis führen:

Soll		Haben	
Rückstellung	345.000	ao. Ertrag	345.000
ao. Aufwand	600.000	Netto-Abfindung	400.000
		Lohnsteuer	200.000

Aufgrund der Reduzierung des Buchwerts der Rückstellung entsteht bei beiden Buchungsvarianten durch die Änderungen aufgrund des BilMoG nun handelsrechtlich per Saldo ein deutlich höherer außerordentlicher Aufwand.

Variante A:

Im Vergleich zur Rechtslage vor dem BilMoG reduziert sich in der Handelsbilanz der außerordentliche Ertrag.

Soll		Haben	
Rückstellung	345.000	Netto-Abfindung	200.000
		Lohnsteuer	100.000
		ao. Ertrag	45.000

Buchungsalternative:

Soll		Haben	
Rückstellung	345.000	ao. Ertrag	345.000
ao. Aufwand	300.000	Netto-Abfindung	200.000
		Lohnsteuer	100.000

Variante B:

Auch hier reduziert sich handelsrechtlich der außerordentliche Ertrag:

¹¹ Sei es aus vorhandenen Bankguthaben oder aus dem Rückkaufwert der gekündigten Rückdeckungsversicherung.

Soll		Haben	
Rückstellung	345.000	Netto-Abfindung	40.000
		Lohnsteuer	160.000
		ao. Ertrag	145.000

Variante C:

Handelsrechtlich reduziert sich hier durch das BilMoG ebenfalls der außerordentliche Ertrag.

Soll		Haben	
Rückstellung	345.000	Netto-Abfindung	100.000
		Lohnsteuer	100.000
		ao. Ertrag	145.000

Variante D:

Handelsrechtlich reduziert sich wiederum der außerordentliche Ertrag.

Soll		Haben	
Rückstellung	345.000	Netto-Abfindung	0
		Lohnsteuer	200.000
		ao. Ertrag	145.000

IX. Buchhalterische Behandlung der verdeckten Einlage

Dem aufmerksamen Leser ist sicherlich nicht entgangen, dass vorstehend die verdeckte Einlage in der Steuerbilanz gebucht wurde. Dies mag verwundern, weil man gemeinhin liest, dass die verdeckte Einlage außerbilanziell korrigiert wird, und daraus wohl abgeleitet wird, dass die verdeckte Einlage nicht gebucht werden darf.

Der Verfasser hält diese Sichtweise weder für rechtlich zwingend, noch für praktisch geboten. Bereits ein Blick in § 4 Abs. 1 EStG zeigt, dass die dort genannte Einlage offensichtlich zunächst buchhalterisch erfasst sein muss, bevor sie für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung in Abzug gebracht wird.

Die verdeckte Einlage ist im Grunde eine Einlage wie jede andere. Verdeckt wird sie nur gescholten, weil der Einlegende für sie keine Gegenleistung in Gestalt von Gesellschaftsrechten oder z.B. Darlehensforderungen erhält. Nicht anders ergeht es aber auch dem Gesellschafter einer GmbH, der in die GmbH ein Wirtschaftsgut einlegt und die Buchung gegen die Kapitalrücklage erfolgt oder dem Gesellschafter einer OHG, wo die Gegenbuchung auf dem Kapitalkonto II erfolgt.

Der Vorteil der Buchung der verdeckten Einlage in der Steuerbilanz liegt darin, dass deren steuermindernder Effekt durch die Buchung bereits umgesetzt wird und so nicht mehr daran gedacht werden muss, die verdeckte Einlage außerbilanziell zu korrigieren. Dies gilt um so mehr als die Einheitsbilanz aufgrund des Auseinanderfallens von Handels- und Steuerbilanz durch die Gesetzesänderungen der jüngsten Zeit ohnehin auf dem Rückzug ist und vermehrt neben der Handelsbilanz auch eine Steuerbilanz aufgestellt werden wird bzw. muss.

X. Zusammenfassung

Die Befreiung einer GmbH von einer erteilten Pensionszusage, sei es gegen Zahlung einer vollwertigen oder nicht-vollwertigen Abfindung oder gar ohne Gegenleistung, also unter Verzicht des berechtigten Geschäftsführers, ist vor allem – aber nicht nur – im Vorfeld des Verkaufs einer GmbH bzw. der Beteiligungen an einer GmbH ein Thema.

Dabei zeigt sich, dass es vom konkreten Einzelfall abhängt, wie sich die Durchführung der Befreiung bilanziell auf die GmbH und die Lohn- bzw. Einkommensteuerbelastung des Gesellschafter-Geschäftsführers auswirkt. Je nach dem wie der Buchwert der Pensionsrückstellung, die Höhe der Abfindungszahlung und der Teilwert der Pensionsanswartschaft zu einander stehen, ergeben sich andere (Erfolgs-)Wirkungen. Dabei sind Abweichungen in der Behandlung zwischen Handels- und Steuerbilanz im Auge zu behalten – Stichwort: verdeckte Einlage – und bedingt durch das BilMoG für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre generell das Auseinanderlaufen von handels- und steuerrechtlicher Behandlung.

Rechtsprechung**Gesellschaftsrecht****Geschäftsführer: Amtslöschung eines Gesellschafterbeschlusses über die Bestellung**

FamFG § 398

Ein in das Handelsregister eingetragener Gesellschafterbeschluss über die Bestellung eines Geschäftsführers kann als nichtig gelöscht werden, wenn er durch seinen Inhalt zwingende Vorschriften des Gesetzes verletzt und seine Beseitigung im öffentlichen Interesse liegt. Diese Voraussetzungen sind nicht gegeben, wenn die Verletzung der Vorschriften über die Einberufung bzw. Abstimmung gerügt werden.

OLG München, Beschl. v. 22.2.2010 – 31 Wx 162/09 (rechtskräftig)

► Aus den Gründen:

I.

Gegenstand des Verfahrens ist die vom Beteiligten zu 4) angeregte Amtslöschung des Geschäftsführers MN der beteiligten Gesellschaft, einer GmbH mit einem Stammkapital von 50.000 DM. In der Gesellschafterliste zum 1.10.2009 sind ebenso wie in der vorhergehenden v. 5.9.2000 als Gesellschafter der Beteiligte zu 2) mit einem Anteil von 40.000 DM und seine Mutter, die Beteiligte zu 3), mit einem Anteil von 10.000 DM aufgeführt.

MN wurde am 29.7.2008 als weiterer Geschäftsführer in das Handelsregister eingetragen. Bei der Beschlussfassung über die Bestellung am 1.7.2008 war ausweislich des mit der Anmeldung vorgelegten Protokolls mit den Beteiligten zu 2) und 3) „das Gesellschaftskapital vollständig vertreten“. Mit Schriftsatz seines Verfahrensbevollmächtigten v. 7.9.2009 regte der Beteiligte zu 4) die Löschung des Geschäftsführers an mit der Begründung, die Beteiligte zu 3) sei bei der Beschlussfassung nicht mehr Gesellschafterin gewesen. Die Gesellschafter, denen sie mit Geschäftsanteilsabtretung v. 25.2.2004 ihre Anteile übertragen habe – darunter der Beteiligte zu 4) – seien nicht beteiligt worden. Mit diesem Vertrag hatte die Beteiligte zu 3) von ihrem Geschäftsanteil Teilgeschäftsanteile an den Beteiligten zu 2) (5.000 DM), dessen Ehefrau (1.000 DM) und deren beiden Kinder (jeweils 2.000 DM) im Wege der Schenkung übertragen. Die beiden minderjährigen Kinder waren durch ihre Eltern vertreten worden „vorbehaltlich