

Die erste Seite

Wirtschaft nachhaltig stärken
Fritz Esterer

StB-Rechtsprechungsreport

- 1 Aktuelle Rechtsprechung des BFH in Leitsätzen

Steuerrecht

- 14 Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz und die weiteren steuerpolitischen Aussagen des Koalitionsvertrages
Professor Dr. Hanno Kube

- 20 Steuerentlastungen ab 1. 1. 2010 • *Alfred Kruhl*

Betriebswirtschaft

- 23 Mittelstandsfinanzierung: Das Konjunkturpaket II – Ein Rückblick und Ausblick auf die Staatshilfen in der Krise
Professor Dr. Gerd Waschbusch, Dipl.-Kffr. Nadine Staub und Dipl.-Kffr. Melanie Röder

Bilanzrecht

- 33 Das Bilanzrechtsmoderierungsgesetz unter besonderer Berücksichtigung der Bilanzierbarkeit von Marken
Stefan Lohmann und Dr. Peter Ruess

Körperschaftsteuer

- 38 Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften – Wann liegt eine Beherrschung im Sinne des Steuer-, Arbeits- und Sozialversicherungsrechts vor?
Sebastian Uckermann

StB-Literaturreport

- 50 *Regierungsdirektor a. D. Dipl.-Finanzwirt (FH)*
Friedrich-Karl Mittelstaedt, Haar

StB-Beilage:

Jahresregister 2009

2. Gestaltungen

Wenig überzeugend ist das Verbot schließlich mit Blick auf Gestaltungen, mit denen letztlich auch für Marken eine Aktivierung erreicht werden kann. Statt eine Marke selbst registrieren zu lassen, ist vorstellbar, eine Agentur oder sonst einen Dritten zu beauftragen, eine Marke auf deren Risiko „vorzuentwickeln“, einzutragen und die „fertige Marke“ dann dem Dritten im Erfolgsfall abzukaufen. Das Markenrecht kennt die Abtretung von Anmeldungen unter Einschluss auch zukünftiger, d.h. vom Anmeldenden erst zu tätiger Anmeldungen – der Rechtsübergang findet dann automatisch mit Anmeldung statt, wie der BGH zum Geschmacksmustergesetz geurteilt hat.⁵⁵

Damit wären die Initialkosten nach dem Gesetzeswortlaut, der allein auf die Frage abstellt, ob die Marke erworben ist oder nicht, keine Kosten für die Eigenherstellung der Marke.

Da § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB n.F. nur selbst geschaffene Marken von der Aktivierung ausnimmt, sollen Entwicklungskosten für erworbene Marken aktivierbar sein.

Die früher vertretene Aufteilung der aktivierbaren Anschaffungsnebenkosten und der nicht aktivierbaren Entwicklungskosten⁵⁶ ist u.E. durch § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB n.F. hinfällig geworden. Die Entwicklung der so erworbenen Marke zu einem im Vergleich zum Kaufzeitpunkt deutlich wertvolleren Vermögensgegenstand, die typischerweise erst durch jahrelangen Marketing-, Werbe- und anderen Aufwand angestoßen wird, stellt allerdings im Regelfall „nur“ eine reine Wertsteigerung der gekauften Marke dar, die grundsätzlich nicht aktivierungsfähig ist.

⁵⁵ BGH 2. 4. 1998 – IX ZR 232/96, NJW-RR 1998, 1057, 1058.

⁵⁶ Förtschle, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Aufl. 2006, § 248 HGB Rn. 11.



Körperschaftsteuer-/Arbeits- und Sozialrecht

Sebastian Uckermann, Köln*

Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften – Wann liegt eine Beherrschung im Sinne des Steuer-, Arbeits- und Sozialversicherungsrechts vor?

Betriebliche Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer geraten unter einen verschärften Prüfungsdruck der Rechtsprechung sowie der Finanz-, Arbeits- und Sozialverwaltung, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer – aufgrund seiner Kapitalbeteiligung am pensionsverpflichteten Unternehmen – unternehmensspezifische Entscheidungen immer bzw. in letzter Konsequenz eigenständig durchsetzen kann, indem er seinen „beherrschenden“ Einfluss geltend macht. Dieser beherrschende Charakter ist bei Gesellschafter-Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften grundsätzlich aus drei Perspektiven heraus zu überprüfen – Steuerrecht, Arbeitsrecht und Sozialversicherungsrecht – und im Anschluss – je nach tatsächlicher Sachverhaltslage – festzustellen bzw. zu verneinen. Durch eine in diesem Zusammenhang stattfindende Klassifizierung als beherrschend oder nicht beherrschend ergeben sich aus Sicht der drei Rechtsbereiche z. T. enorme Auswirkungen auf die jeweilige Behandlung von an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer adressierten betrieblichen Versorgungszusagen. Hierbei ist zu vermerken, dass eine jeweilige „Einklassifizierung“ nicht immer deckungsgleich mit den Klassifizierungen der anderen beiden Rechtsberei-

che erfolgen muss. So kann z.B. ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH aus steuerrechtlicher Sicht als beherrschend, gleichzeitig aber aus arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Betrachtungsweise als nicht beherrschend einzustufen sein. Vor diesem Hintergrund stellt der Beitrag heraus, dass im Rahmen einer betrieblichen Versorgungsberatung eines Gesellschafter-Geschäftsführers eine rechtliche Individualprüfung vorzunehmen ist, um – anhand der nachfolgend dargestellten Kriterien – bestimmen zu können, ob jeweils eine Beherrschung vorliegt oder nicht.

I. Beherrschung im Sinne des Steuerrechts

1. Grundsätzliche Vorgaben

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ist im Regelfall als beherrschend im Sinne des Steuerrechts zu bezeichnen, wenn er die tatsächliche Leitungsmacht im Unternehmen hat. D.h., wenn er mit mehr als 50% der Stimm-

* Sebastian Uckermann ist gerichtlich zugelassener Rentenberater für die betriebliche Altersversorgung, Vorsitzender des Bundesverbandes der Rechtsberater für betriebliche Altersversorgung und Zeitwertkonten e. V. sowie Geschäftsführer der Kenston Pension GmbH, Köln.

rechte der Gesellschaft seinen „Willen“ aufzukloyieren kann, indem er z. B. im Rahmen einer Gesellschafterversammlung seinen beherrschenden Einfluss durchsetzt¹. Ob ein Gesellschafter-Geschäftsführer steuerrechtlich als beherrschend einzustufen ist, ist daher zusammenfassend davon abhängig, ob er die Mehrheit der Stimmrechte auf sich vereinen kann. Wenn Kapitalbeteiligung und Stimmrecht voneinander abweichen, ist für die gesellschaftsinterne Willensdurchsetzung des Gesellschafter-Geschäftsführers also einzig und allein der Stimmrechtsbesitz maßgeblich. Im Regelfall ist jedoch der Anteilsbesitz des Gesellschafter-Geschäftsführers an der Gesellschaft mit dem Stimmrechtsanteil identisch.

Andererseits kann eine Beteiligung bzw. ein Stimmrechtsanteil von 50% oder weniger ausreichen, wenn besondere Umstände hinzutreten, die eine Beherrschung der Gesellschaft begründen². In diesem Zusammenhang kann die Zusammenrechnung von einzelnen Kapitalbeteiligungen von jeweils 50% bzw. unter 50% zur Beherrschung eines jedes einzelnen Anteils führen (vgl. I. 3.), wenn bei den einzelnen Minderheitsgesellschaftern gleich gerichtete Interessen vorliegen und die Summe der Anteile jener Gesellschafter-Geschäftsführer zusammengerechnet über 50% beträgt³. Ein bloßes verwandtschaftliches Verhältnis zu einem anderen Gesellschafter reicht dagegen als solches nicht aus, um gleich gerichtete Interessen anzunehmen. Vielmehr müssen weitere Anhaltspunkte hinzutreten⁴.

2. Auswirkungen der Beherrschung

Im Hinblick darauf wird gerade hinsichtlich der Einrichtung oder Überprüfung von unmittelbaren Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer empfohlen zu prüfen, ob der jeweilige Versorgungsberechtigte die Kriterien für eine Einstufung als beherrschend im Sinne des Steuerrechts erfüllt. Diese Prüfung ist unabdingbar, da Versorgungs- bzw. Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer verstärkten Überprüfung durch die Finanzverwaltung unterliegen. Hintergrund hierfür ist, dass sich ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer eine Pensionszusage faktisch selbst erteilen kann. Denn aus § 46 Nr. 5 GmbHG ergibt sich die Zuständigkeit der Gesellschafterversammlung für Abschluss oder Änderung des Anstellungsvertrags des Geschäftsführers und somit auch für die Erteilung einer Versorgungszusage in ihrer Funktion als arbeitsrechtlicher Bestandteil bzw. arbeitsrechtliche Ergänzung der Gesamtversorgung eines Gesellschafter-Geschäftsführers⁵. Somit ist bzw. wäre ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer durch die Erteilung einer Versorgungszusage für sich selbst in der Lage, die gesellschaftsinterne Gewinnermittlung des Unternehmens nach eigenen Interessen und Vorteilhaftigkeiten zu lenken.

Unter Berücksichtigung des Regelungszusammenhangs und im Hinblick auf die Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)⁶ gelten für einen als steuerrechtlich beherrschend eingestuften Gesellschafter-Geschäftsführer daher auf körperschaftsteuerlicher Ebene (sog. „2. Prüfungsebene“)⁷ vor allem folgende verschärfte Anforderungen der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung an eine ihn begünstigende unmittelbare betriebliche Versorgungszusage:

a) Erdienbarkeit/Restdienstzeit

aa) Beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer: grundsätzlich 10-Jahres-Frist

Der BFH vertritt in ständiger Rechtsprechung den Standpunkt, dass unmittelbare Versorgungszusagen an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine verdeckte Gewinnausschüttung auslösen, wenn der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand weniger als beträgt⁸. Auch die Finanzverwaltung hat sich gefestigt dieser Meinung angeschlossen⁹. Zudem legt der BFH als Altersbegrenzung fest, dass einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine unmittelbare Versorgungszusage vor Vollendung des 60. Lebensjahres erteilt werden muss¹⁰. Begründet wird dies damit, dass bei einer Zusageerteilung nach Vollendung des 60. Lebensjahres der Arbeitgeber nach allgemeiner Lebenserfahrung nur noch mit einer zeitlich eng begrenzten Tätigkeit des Arbeitnehmers rechnen kann.

Jedoch haben der BFH und die Finanzverwaltung auch Ausnahmen von der Einhaltung der 10-Jahres-Frist zugelassen. So hat der BFH im Urteil vom 24. 4. 2002¹¹ entschieden, dass eine Pensionszusage an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich dann nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, wenn zwischen der Zusageerteilung und dem 65. Lebensjahr des Begünstigten weniger als zehn Jahre liegen, weil der Begünstigte nicht anderweitig eine angemessene Altersversorgung aufbauen konnte. Nach Ansicht des BMF kann dieses Urteil daher auf gleichgelagerte Fälle im Grundsatz ebenfalls angewendet werden¹².

bb) Nicht beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer

Für einen nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer gilt zwar ebenfalls die 10-Jahres-Frist, jedoch lassen Rechtsprechung und Finanzverwaltung eine Ausnahme von dieser grundsätzlichen Regelung zu. Nach dem BFH-Urteil vom 24. 1. 1996¹³ löst die Erteilung einer unmittelbaren Pen-

1 Vgl. z. B. BFH, 28. 4. 1982 – I R 51/76, BStBl. II 1982, 612 und BFH, 13. 12. 1989 – I R 99/87, BStBl. II 1990, 454.

2 BFH, 23. 10. 1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195.

3 Vgl. z. B. BFH, 25. 10. 1995 – I R 9/95, BStBl. II 1997, 703 und BFH, 18. 2. 1999 – I R 51/98.

4 Vgl. BVerfG, 12. 3. 1985 – 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BStBl. II 1985, 475.

5 Vgl. analog zum Entgelt- bzw. Vergütungscharakter von Versorgungsleistungen der betrieblichen Altersversorgung: BAG, 26. 6. 1990 – 3 AZR 641/88.

6 Vgl. zu den Hintergründen einer vGA hinsichtlich der hier behandelten Themenkomplexes: Höfer, BetrAVG, Band II, Rn. 2815 ff.

7 Diese sog. zweite Prüfungsebene ist die ertragsteuerliche Anerkennung einer unmittelbaren Versorgungszusage gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Hiernach ist zu überprüfen, ob der durch die Gesellschaft zugunsten des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers getätigte, unmittelbare betriebliche Versorgungsaufwand betrieblich oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Hinweis: Die ebenfalls vorhandene erste Prüfungsebene betrifft die ertragsteuerliche Anerkennung einer unmittelbaren Versorgungszusage anhand der in § 6a EStG normierten Voraussetzungen für die Zulässigkeit der Bildung von Pensionsrückstellungen.

8 Z. B. BFH, 21. 12. 1994 – I R 98/93.

9 BMF, 9. 12. 2002 – IV A 2 – S 2742 – 68/02.

10 BFH, 5. 4. 1995 – I R 138/93.

11 BFH, 24. 4. 2002 – I R 43/01.

12 BMF, 13. 5. 2003 – IV A 2 – S 2742 – 27/03.

13 BFH, 24. 1. 1996 – I R 41/95. Bestätigt durch die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 7. 3. 1997 – IV B 7 – S 2742 – 20/97.

sionszusage an einen nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer keine vGA aus, wenn der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens drei Jahre beträgt und der Gesellschafter-Geschäftsführer dem zuzugewandten Unternehmen mindestens zwölf Jahre angehört hat.

b) Rückwirkungs- bzw. Nachzahlungsverbot/ Unverfallbarkeit

aa) Beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer: Vereinbarung im Voraus

Unmittelbare Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer bedürfen einer im Voraus geschlossenen Vereinbarung, die nur zukünftige Dienste des Gesellschafter-Geschäftsführers für die zuzugewandte Gesellschaft tangieren darf, nicht jedoch rückwärtige. Hierdurch sollen vor allem nachträglich vorgenommene Gewinnmanipulationen verhindert werden, die ggf. zur Vermeidung einer anfallenden Steuerlast vorgenommen werden könnten¹⁴. Praktische Bedeutung erhält das Rückwirkungs- und Nachzahlungsverbot für unmittelbare Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer im Wesentlichen nur im Zusammenhang der Anpassung von Versorgungsleistungen, der Berücksichtigung von Hinterbliebenenleistungen sowie hinsichtlich der Berechnung der unverfallbaren Anwartschaft im Falle des vorzeitigen Ausscheidens des Gesellschafter-Geschäftsführers aus den Diensten des Unternehmens.

Wird einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine unmittelbare Versorgungszusage ohne eine *Anpassungsklausel* in Analogie zu § 16 BetrAVG erteilt und wird im Nachgang trotzdem eine Anpassung vorgenommen, liegt grundsätzlich ein Verstoß gegen das Rückwirkungs- bzw. Nachzahlungsverbot vor. Dies gilt jedoch nach höchstgerichtlicher und betätigter Rechtsprechung des BFH¹⁵ dann nicht, wenn ein enormer Anstieg der einschlägig messbaren Lebenshaltungskosten erfolgt ist.

Im Falle eines *vorzeitigen Ausscheidens* des Gesellschafter-Geschäftsführers aus den Diensten des zuzugewandten Unternehmens finden sich in diesbezüglichen Versorgungsverträgen häufig Formulierungen, wonach sich die dem Gesellschafter-Geschäftsführer zustehende Versorgungsanwartschaft aus dem Verhältnis der Dauer der tatsächlichen Betriebszugehörigkeit ab dem Zeitpunkt des Dienstetrtritts zu jener Dienstzeit, die ab dem Zeitpunkt des Dienstetrtritts bis zur Vollendung des vertraglichen Pensionsalters erreichbar gewesen wäre, ohne dass der Gesellschafter vorzeitig aus den Diensten des Unternehmens ausgeschieden wäre. Um einen Verstoß gegen das Rückwirkungs- bzw. Nachzahlungsverbot zu vermeiden, ist jedoch nach der Vorgabe der Finanzverwaltung¹⁶ bei der zuvor genannten Berechnungsweise auf den Zeitpunkt der Erteilung der Versorgungszusage und nicht auf den Zeitpunkt des Dienstetrtritts abzustellen, so dass in diesem Fall keine Anlehnung an die Regelungen des § 2 Abs. 1 BetrAVG erfolgen darf.

Bis zum definitiven vorzeitigen Ausscheiden des Gesellschafter-Geschäftsführers ist die genannte fehlerhafte Formulierung allerdings unproblematisch, da bis dahin keine Ergebnisbeeinträchtigung bei der Gesellschaft eintritt, durch die eine vGA ausgelöst wird¹⁷. Erst wenn der Versorgungs-

berechtigte tatsächlich vorzeitig ausscheidet, wird eine modifizierte und verkürzte steuerbilanzielle Rückstellungs- bzw. Barwertberechnung erforderlich, die bei Zugrundelegung des maßgeblich geforderten Datums der Zusageerteilung geringer ausfällt, als wenn der Zeitpunkt des Dienstetrtritts zugrunde gelegt würde.

Empfehlung:

Da die gesetzlichen Regelungen zur Unverfallbarkeit i. S. der §§ 1b und 2 BetrAVG für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer nicht gelten, sollten in den sie betreffenden Regelungen einer unmittelbaren Versorgungszusage explizite Unverfallbarkeitsregelungen getroffen werden. Anderenfalls verliert der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle seines vorzeitigen Ausscheidens aus den Diensten des Unternehmens vor Eintritt eines Versorgungsfalles seine kompletten Versorgungsanwartschaften¹⁸. Aus Sicht des Unternehmens hätte dieser Ereignisseintritt eine Gewinn erhöhende Auflösung der Pensionsrückstellungen zur Folge.

Werden unmittelbare betriebliche Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer mit den notwendigen vertraglichen Unverfallbarkeitsregelungen ausgestattet, ist es aus Sicht der Finanzverwaltung¹⁹ mittlerweile anerkannt und nicht als unüblich zu betrachten, wenn dem Gesellschafter-Geschäftsführer dem Grunde nach eine sofortige Unverfallbarkeit eingeräumt wird. Jedoch muss gemäß den Vorgaben der Finanzverwaltung beachtet werden, dass eine derartige Unverfallbarkeitsregelung nur dann keine vGA auslöst, wenn es sich um eine sofortige, ratielle Unverfallbarkeit handelt. Zu den einhergehenden Berechnungsvorgaben des BMF wird auf die zuvor (unter I. 2 b) aa)) beschriebenen Ausführungen im Falle eines vorzeitigen Ausscheidens des Gesellschafter-Geschäftsführers verwiesen.

bb) Nicht beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer

Im Gegensatz dazu findet das Rückwirkungs- bzw. Nachzahlungsverbot auf nicht beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften keine Anwendung²⁰. Somit unterliegen ihnen erteilte betriebliche Versorgungszusagen grundsätzlich mit voller Wirkung dem Geltungsbereich des BetrAVG²¹. Folglich entfalten auch die einschlägigen Regelungen zur gesetzlichen Unverfallbarkeit i. S. der §§ 1b und 2 BetrAVG für diesen Personenkreis Wirkung.

3. Besonderheit: Gleichgerichtete Interessenlagen

a) Regelungsdefinition

Wie unter I. 1. beschrieben, kann die Zusammenrechnung von einzelnen Kapitalbeteiligungen von Geschäftsführern in

14 Siehe *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl., § 11, Rn. 78.

15 BFH, 22. 3. 1972 – I R 117/70 und BFH, 6. 4. 1979 – I R 39/76.

16 BMF, 9. 12. 2002 – IV A 2 – S 2742 – 68/02.

17 Vgl. *Mahlow*, DB 2005, S. 2653 m. w. N.

18 Vgl. BGH, 25. 1. 1993 – II ZR 45/92.

19 Vgl. BMF, 9. 12. 2002 – IV A 2 – S 2742 – 68/02.

20 Vgl. *Höfer*, BetrAVG, Band II, Rn. 2876.

21 Vgl. Pensions-Sicherungs-Verein a. G., Merkblatt 300/M1.

Höhe von jeweils 50% bzw. unter 50% zur Beherrschung eines jedes einzelnen Anteils führen, wenn bei den einzelnen Minderheitsgesellschaftern gleich gerichtete Interessen vorliegen und die Summe der Anteile jener Gesellschafter-Geschäftsführer zusammengerechnet über 50% beträgt²².

b) Widerlegung der abweichenden Rechtsauffassung von Briese

Briese vertritt die Meinung²³, dass gleichgerichtete Interessenlagen von Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH hinsichtlich ihnen unmittelbar erteilter Pensionszusagen auch dann vorliegen, wenn z.B. ein Gesellschafter-Geschäftsführer über eine Beteiligungsquote von 55% und ein anderer Gesellschafter-Geschäftsführer über eine Beteiligungsquote von 45% am Stammkapital der zusagenden Gesellschaft verfügt (Voraussetzung: Beteiligungsquote = Stimmrechtsquote) und beiden zeitgleich eine entsprechende unmittelbare Pensionszusage erteilt wurde.

Briese geht also davon aus, dass gleichgerichtete Interessenlagen im Zusammenhang mit Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer auch in solchen Konstellationen vorliegen können, in denen die jeweiligen Gesellschafter-Geschäftsführer nicht wechselseitig voneinander abhängig sind, um der zusagenden Gesellschaft hinsichtlich ihnen erteilter Pensionszusagen ihren Willen „aufzuzwingen“. *Briese* begründet seine Rechtsauffassung ausschließlich mit der zeitgleichen Zusageerteilung der begünstigten Gesellschafter-Geschäftsführer. Rechtsfolge dieser Rechtsauffassung wäre, dass auch der minderbeteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich steuerrechtlich beherrschend wäre und bezüglich seiner Pensionszusage somit die „verschärften“ Prüfungsanforderungen der Finanzverwaltung und der Finanzrechtsprechung anzuwenden wären²⁴.

Jedoch muss der Rechtsauffassung von *Briese* unter Beachtung der maßgeblichen und zu bejahenden Rechtsprechung des BFH²⁵ eindeutig widersprochen werden. So stellt der BFH in den Leitsätzen seines Urteils vom 18. 2. 1999 – I R 51/98 zunächst klar, „dass mehrere geschäftsführende Minderheitsgesellschafter eine GmbH im Einzelfall dadurch beherrschen können, dass sie gleichgelagerte Interessen verfolgen. An einer derartigen Übereinstimmung fehlt es regelmäßig, wenn ihnen eine Pensionszusage zwar zeitgleich erteilt wird, die Zusagen aber wechselseitig nicht von der Zustimmung des jeweils anderen abhängig sind.“ In der folgenden Urteilsbegründung führt der BFH weiter explizit aus, dass im behandelten Sachverhalt bei einem zu 50% und einem zu 45% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer keine gleichgerichteten Interessenlagen hinsichtlich der ihnen erteilten Pensionszusagen vorliegen, da keine wechselseitige Abhängigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführer voneinander besteht. Denn der zu 45% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer benötigt zu seiner Zusageerteilung (bzw. zu entsprechenden Änderungen) die Zustimmung des Gesellschafter-Geschäftsführers mit 50% Kapitalbeteiligung. Die alleinige Zustimmung des dritten Gesellschafters, der 5% am Stammkapital der zusagenden Gesellschaft hält, ist hingegen nicht ausreichend. Demgegenüber benötigt der Gesellschafter-Geschäftsführer mit 50% Gesellschaftsanteil grundsätzlich nur die Zustimmung des Gesellschafters mit

5% Gesellschaftsanteil und nicht die Zustimmung des zu 45% an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers. Somit liegen keine gleichgerichteten Interessenlagen hinsichtlich erteilter betrieblicher Versorgungszusagen vor, wenn die Gesellschafter-Geschäftsführer für die Zusageerteilung gesellschaftsrechtlich nicht wechselseitig voneinander abhängig sind.

Vor diesem Hintergrund ist auch die Auffassung von *Briese* abzulehnen, so dass in der geschilderten Konstellation der zu 45% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer nicht als steuerrechtlich beherrschend einzustufen ist.

Alles andere wäre auch nicht folgerichtig, denn der zu 45% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer konnte bzw. kann sowohl die ihn begünstigende Zusageerteilung als auch entsprechende Zusageänderungen nie allein durchsetzen. Somit greift auch die Argumentation von *Briese* nicht, mit der er die gleichgerichteten Interessenlagen durch eine zeitgleiche Zusageerteilung zu rechtfertigen versucht. Denn auch hierzu stellt der BFH in seinem Urteil vom 18. 2. 1999 unmissverständlich klar, „dass sich zwar derartige Übereinstimmungen der Interessenlagen aus dem Umstand herleiten lassen, dass die jeweiligen Pensionszusagen zeitgleich gewährt worden sind. Es trifft jedoch nicht zu, dass angesichts dessen ohne die Zustimmung der jeweils anderen Gesellschafterin keiner von beiden der betreffende Vermögensvorteil hätte zugewandt werden können“²⁶. Wenig später führt der BFH aus, „dass sich aus der bloßen Zeitgleichheit der Zusageerteilungen sonach nichts ergibt, das für eine Interessenübereinstimmung spricht“.

Zwar sind subjektiv wohl gleichgerichtete Interessenlagen von beherrschenden und nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern der gleichen Kapitalgesellschaft hinsichtlich Ihrer Altersversorgung durchaus denkbar, jedoch kann diese Subjektivität materiellrechtlich nicht dazu führen, dass in solch einer Konstellation ein grundsätzlich nicht beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer als beherrschend einzustufen ist und somit hinsichtlich seiner Versorgungszusage den „verschärften“ Prüfungskriterien unter I. 2. unterliegt.

Unterstützung erhält die Auffassung des *Verf.* auch aus dem herrschenden Schrifttum. So stellt z.B. *Höfer*²⁷ entsprechend den vorstehenden Ausführungen heraus: „Eine beherrschende Stellung wegen gleich gerichteter wirtschaftlicher Interessen kann beispielsweise aus dem Umstand hergeleitet werden, dass den betroffenen Gesellschaftern zeitgleich inhaltsgleiche Versorgungszusagen erteilt worden sind. Erforderlich ist aber zudem, dass der einzelne Begünstigte auf die Zustimmung des mitbegünstigten Gesellschafters angewiesen war.“ Auch *Höfer* verweist zur Unterstützung dieser zutreffenden Rechtsauffassung auf das BFH-Urteil vom 18. 2. 1999.

22 BFH, 25. 10. 1995 – I R 9/95.

23 DB 2009, 2345–2350.

24 Siehe zu den diesbezüglich geltenden verschärften Prüfungskriterien: I. 2.

25 BFH, 18. 2. 1999 – I R 51/98.

26 BFH, 18. 2. 1999 – I R 51/98, unter II. 2. c) der Gründe.

27 *Höfer*, BetrAVG, Band II, Rn. 2850.

II. Beherrschung im Sinne des Arbeitsrechts

1. Grundsätzliche Vorgaben

Betriebliche Versorgungszusagen an Arbeitnehmer und arbeitnehmerähnliche Personen unterliegen nach § 17 Abs. 1 BetrAVG dem Schutz des Betriebsrentengesetzes. Dies gilt nicht für Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, die kraft ihrer Beteiligung an der jeweiligen Kapitalgesellschaft eine beherrschende Stellung im Sinne des Arbeitsrechts ausüben. Hinsichtlich der arbeitsrechtlichen Voraussetzungen an eine gesellschaftliche Beherrschung des Gesellschafter-Geschäftsführers wird grundsätzlich ebenfalls – wie im Steuerrecht (siehe I.) – auf die Beherrschung hinsichtlich der Kapitalbeteiligung bzw. der Stimmrechtsverhältnisse oder auf eine Beherrschung hinsichtlich gleichgerichteter Interessenlagen abgestellt²⁸.

Hinweis:

Das PSV-Merkblatt 300/M1 kann in diesem Zusammenhang zu Missverständnissen führen. Denn nach Maßgabe von Ziffer 3.3.1.2 dieses Schreibens soll bei einer GmbH, die nur einen Geschäftsführer mit Beteiligung am Stammkapital der Gesellschaft hat, dieser Geschäftsführer nur genau 50% der Kapital- bzw. Stimmrechtsanteile zur arbeitsrechtlichen Beherrschung benötigen – und nicht mehr als 50% – wie nach den Vorgaben des Steuerrechts. Unter Ziffer 3.3.1.3 führt das Schreiben des PSVaG jedoch, konform zu den Vorgaben des Steuerrechts, aus, dass bei gleich gerichteten Interessenlagen mehrerer kapitalbeteiligter Geschäftsführer eine Zusammenrechnung der Anteile zu einem kumulierten Ergebnis von über 50% führen muss, um eine jeweilige arbeitsrechtliche Beherrschung der genannten Geschäftsführer auszulösen. Aus Sicht des Verfassers handelt es sich im zitierten Schreiben des PSVaG insoweit wohl um eine redaktionelle Ungenauigkeit, denn aus zivilrechtlicher Sicht muss auch für das Arbeitsrecht eine Kapital- und Stimmrechtsmehrheit vorhanden sein, um eine Beherrschung des Gesellschafter-Geschäftsführers bejahen zu können. Geringere Kapital- oder Stimmenanteile, die eine Beherrschung herstellen könnten, würden zu unnötigen Rechtsunsicherheiten führen und keine einheitliche sowie typisierende Sachverhaltsermittlung mehr gewährleisten. Insoweit sollten Rechtsanwender bei Feststellung einer arbeitsrechtlichen Beherrschung ebenfalls auf die genauen steuerlichen Vorgaben abstellen bzw. bei Bedarf eine diesbezügliche Anfrage an den PSVaG stellen.

2. Auswirkungen der Beherrschung

Vor der Prüfung der Pensionszusage muss zusammenfassend also unweigerlich eine genaue und detaillierte Prüfung erfolgen, inwieweit die betreffende Person als beherrschend im Sinne des Arbeitsrechts anzusehen ist. Dies ist zum einen unabdingbar, weil betriebliche Versorgungszusagen an den genannten Personenkreis nicht der gesetzlichen *Insolvenzsicherung* unterliegen²⁹. Daher sollte eine zivilrechtliche Insolvenzsicherung angestrebt werden. Dies kann z. B. durch eine Verpfändung der durch die pensionsverpflichtete Gesellschaft zur Abdeckung der jeweiligen Versorgungsverpflichtung getätigten Kapitalanlage an den versorgungsberechtigten Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgen.

Zudem ist es erforderlich, dass – wie unter I. 2. bereits dargelegt – im jeweils zugrunde liegenden Pensionsvertrag zwischen der Gesellschaft und dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer – speziell hinsichtlich unmittelbarer Versorgungs- bzw. Pensionszusagen – Regelungen zur Unverfallbarkeit der zugesagten Versorgungsleistungen getroffen werden, so dass dem berechtigten Gesellschafter-Geschäftsführer auch bei vorzeitigem Ausscheiden vor dem regulären Ruhestand *zeitanteilig erdiente Versorgungsansparungen erhalten* bleiben. Da der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer nicht unter den Geltungsbereich des BetrAVG fällt, würden sie bei fehlender Regelung sonst ersatzlos wegfallen.

III. Beherrschung im Sinne des Sozialversicherungsrechts

1. Abhängiges Beschäftigungsverhältnis?

Abschließend gilt es festzustellen, inwiefern der Versorgungsberechtigte als beherrschend im Sinne des Sozialversicherungsrechts einzustufen ist. Ist der Gesellschafter-Geschäftsführer beherrschend, so ist er in den gesetzlichen Sozialversicherungssparten grundsätzlich nicht versicherungspflichtig, so dass regelmäßig ein erhöhter Versorgungsbedarf durch betriebliche Altersversorgungsmaßnahmen notwendig wird.

Das Bestehen der Sozialversicherungspflicht wird in allen Zweigen der Sozialversicherung grundsätzlich davon abhängig gemacht, ob ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. § 7 SGB IV besteht. Wird ein derartiges Beschäftigungsverhältnis bejaht, ist der betroffene Arbeitnehmer demnach vollumfänglich sozialversicherungspflichtig.

Das BSG hat in diesem Zusammenhang eindeutig Stellung bezogen und festgestellt, wann eine abhängige und wann eine nicht abhängige Beschäftigung vorliegt³⁰. Beitragspflichtiger Arbeitnehmer ist danach, wer von einem Arbeitgeber persönlich abhängig ist. Dies bedeutet Eingliederung in den Betrieb und Unterordnung unter das Weisungsrecht des Arbeitgebers, insbesondere in Bezug auf Zeit, Dauer und Ort der Arbeitsausführung. Auch wenn das Weisungsrecht – vor allem bei Diensten höherer Art – erheblich eingeschränkt sein kann, darf es nicht vollständig entfallen. Demgegenüber wird die selbstständige Tätigkeit durch das Unternehmerrisiko und durch das Recht und die Möglichkeit gekennzeichnet, über die eigene Arbeitskraft, über Arbeitsort und Arbeitszeit frei zu verfügen.

2. Zweifelsfälle

In Zweifelsfällen kommt es darauf an, welche Merkmale überwiegen. Dies richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls, wobei die vertragliche Ausgestaltung im Vordergrund steht, die allerdings zurücktritt, wenn die tatsächlichen Verhältnisse entscheidend davon abweichen³¹. Für einen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH müssen demzufol-

28 Vgl. Pensions-Sicherungs-Verein a. G., Merkblatt 300/M1, Randziffer 3.3.1.

29 Vgl. allgemein in diesem Sachzusammenhang: Pensions-Sicherungs-Verein a. G., Merkblatt 300/M1.

30 BSG, 5. 2. 1998 – B 11 AL 71/97 R.

31 Vgl. BSG SozR 3-4100 § 168 Nrn. 5 und 18 m. w. N.

ge einige Prüfungsschritte unternommen werden, um feststellen zu können, ob er sozialversicherungsrechtlich beherrschend ist und somit nicht der gesetzlichen Sozialversicherungspflicht unterliegt oder aber als abhängig Beschäftigter gilt. Daher ist zunächst anhand der Kapitalbeteiligung oder besonderer Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag bzw. der Satzung der GmbH zu prüfen, ob ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis von vornherein ausgeschlossen ist.

Bei Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH, die aufgrund ihrer Kapitalbeteiligung an der Gesellschaft maßgebenden Einfluss auf die Willensbildung und Entscheidungsfindung der Gesellschaft haben, ist ein Beschäftigungsverhältnis im sozialversicherungsrechtlichen Sinne grundsätzlich nicht anzunehmen³². Denn sind sie vor allem in der Lage, Beschlüsse zu verhindern, die ihr Geschäftsführer-Anstellungsverhältnis bzw. -Dienstverhältnis nachteilig beeinflussen würden. Beachtlich ist in diesem Zusammenhang zudem, dass ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis eines Gesellschafter-Geschäftsführers auch dann verneint wird, wenn dieser die ihm zustehende Handlungsmacht tatsächlich nicht ausübt³³.

Bei der praktischen Rechtsanwendung der zuvor beschriebenen Regelungsvorgaben sind häufig verschiedenste *Beteiligungs- bzw. Stimmrechtskonstellationen* des betreffenden Gesellschafter-Geschäftsführers anzutreffen, die einen wesentlichen Ausschlag dafür liefern, ob eine sozialversicherungsrechtliche Beherrschung vorliegt.

Erfolgen beispielsweise die Gesellschafterbeschlüsse einer GmbH nach der Mehrheit der abgegebenen Stimmen im Sinne des § 47 Abs. 1 GmbHG und richtet sich dabei das Stimmrecht des einzelnen Gesellschafters nach der Höhe seiner Geschäftsanteile (§ 47 Abs. 2 GmbHG), so hat derjenige Gesellschafter beherrschenden Einfluss, der mindestens die Hälfte der Geschäfts- bzw. Kapitalanteile – also mindestens 50% – der GmbH besitzt³⁴. Dieser Gesellschafter-Geschäftsführer ist somit nicht abhängig in „seiner“ GmbH beschäftigt.

Neben der Abstimmungsregelung der sog. „einfachen“ Mehrheit können Gesellschaftssatzungen jedoch auch vorschreiben, dass zur gesellschaftsindividuellen Beschlussfassung eine qualifizierte Mehrheit der abgegebenen Stimmen erforderlich ist. Häufig wird z. B. eine Zustimmungsrate von 75% der abgegebenen Stimmen gefordert. Im Rahmen derartiger Konstellationen hat auch derjenige Gesellschafter-Geschäftsführer einen maßgebenden Einfluss, ohne dessen Mitwirkung eine qualifizierte Mehrheit nicht zustande kommen kann. Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer mit dieser sog. „*Sperrminorität*“ kann folglich kein abhängiges Beschäftigungsverhältnis vorliegen³⁵.

Liegt die Kapitalbeteiligung bzw. der Stimmrechtsanteil eines Gesellschafter-Geschäftsführers unter 50% und verfügt dieser auch über keine Sperrminorität, so bedarf es einer sorgfältigen Prüfung anhand der angeführten Prüfkriterien, ob eine selbstständige bzw. „unternehmerische“ Tätigkeit vorliegt. Entscheidend ist dann das Gesamtbild der vorliegenden Vertragsvereinbarungen sowie der tatsächlich „gelebten“ Verhältnisse, wobei im Konfliktfall die gelebten Verhältnisse schlussendlich ausschlaggebend für die entsprechende Einstufung sind.

Zu beachten ist hierbei der Sonderfall, dass mehrere Gesellschafter-Geschäftsführer zu nahezu gleichen Teilen an der gleichen GmbH beteiligt sind. In Analogie zu den „gleichgerichteten Interessenlagen“ aus den Blickwinkeln der steuer- und arbeitsrechtlichen Beherrschungsprüfung (siehe I. und II.) bewirkt auch in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht die Zusammenrechnung der einzelnen Gesellschafteranteile auf 50% oder mehr eine Beherrschung, die zur Sozialversicherungsfreiheit der einzelnen Gesellschafter-Geschäftsführer führt³⁶.

Hinweis:

Es ist möglich, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer zu Unrecht seit Jahren Beiträge an die gesetzlichen Sozialversicherungsträger abführt, obwohl bei richtiger Prüfung eine Versicherungsfreiheit für den Betroffenen in den gesetzlichen Sozialversicherungen bestanden hätte. Wenn eine diesbezügliche Prüfung noch nicht stattgefunden hat und ggf. Sozialversicherungsbeiträge abgeführt wurden, sollte umgehend ein Statusfeststellungsverfahren beim zuständigen Sozialversicherungsträger eingeleitet werden³⁷. Es können auf diesem Wege dann ggf. zu Unrecht entrichtete Sozialversicherungsbeiträge zurückerstattet werden. Jedoch gilt es zu beachten, dass sich für ab dem 1. 1. 2005 begonnene Dienstverhältnisse von Gesellschafter-Geschäftsführern die Rückerstattungsthematik grundsätzlich nicht mehr stellt: Denn wenn die GmbH gemäß § 28 a SGB IV eine Anmeldung ihres Gesellschafter-Geschäftsführers bei der zuständigen Einzugsstelle vornimmt, muss Letztere nach den maßgeblichen Vorgaben des § 7 a Abs. 1 SGB IV ein Statusfeststellungsverfahren beantragen. Hierdurch werden ungerechtfertigte Beitragentrichtungen von Gesellschafter-Geschäftsführern, die ab dem 1. 1. 2005 ihr Dienstverhältnis in der GmbH angetreten haben, wohl der Vergangenheit angehören.

IV. Fazit

Die „Klärung der Beherrschung“ eines Gesellschafter-Geschäftsführers hinsichtlich der ihm erteilten unmittelbaren betrieblichen Pensionszusage stellt die maßgebliche Grundlagenprüfung dar, deren Ausgang darüber entscheidet, welche steuer-, arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Anforderungen und Auswirkungen im Zusammenhang der zugrunde liegenden Pensionszusage beachtet werden müssen. Nur durch eine individuelle Einzelfallprüfung können die entsprechenden Feststellungen getroffen werden, die erforderlich sind, um den weiteren Beratungsprozess für den Gesellschafter-Geschäftsführer bestimmen zu können. Hierbei sollte der Berater unbedingt die Vorgaben der einschlägigen Rechtsprechung und der Anordnungen der Verwaltungsbehörden beachten, um nicht beabsichtigte Auswirkungen für den betroffenen Gesellschafter-Geschäftsführer zu vermeiden.

32 BSG, 9. 2. 1995 – 7 RAr 76/94 – USK 9519 m. w. N.

33 BSG, 28. 1. 1992 – 11 RAr 133/90 – USK 9201.

34 BSG, 17. 5. 2001 – B 12 KR 34/00 R.

35 BSG, 6. 2. 1992 – 7 RAr 134/90.

36 Vgl. bestätigend: BSG, 24. 6. 1982 – 12 RK 45/80 – USK 82160.

37 Sog. Statusfeststellungsverfahren gemäß § 7 a Abs. 1 Satz 1 SGB IV. Zuständig für dieses Verfahren ist gemäß § 7 a Abs 1 Satz SGB IV die Deutsche Rentenversicherung Bund.