



**bAV-Newsletter der
Kenston Pension GmbH,
Rechtsberatungskanzlei für
betriebliche Altersversorgung**

März 2024



Rechtsprechung

- 1** BFH-Entscheidung vom 09.11.2023: Versteuerung von „Earn-Out-Zahlungen“ im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils
- 2** BFH-Entscheidung vom 12.10.2023: Steuerliche Berücksichtigung von überobligatorischen Beiträgen zu einer schweizerischen öffentlich-rechtlichen Pensionskasse
- 3** FG Münster - Entscheidung vom 15.02.2023: Aufschiebend bedingter Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers auf eine Pensionszusage gegen Abfindung als vGA bzw. verdeckte Einlage
- 4** BFH-Entscheidung vom 11.10.2023: Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht bei Bezug einer Sozialversicherungsrente und Wohnsitz in Norwegen
- 5** BAG-Entscheidung vom 04.05.2022: Betriebliches Ruhegehalt wegen Erwerbsunfähigkeit – Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Inhaltskontrolle
- 6** Arbeitsgericht Stuttgart - Entscheidung vom 14.11.2023: Inflationsausgleichsprämie – Gleichbehandlung befristet beschäftigter Arbeitnehmer
- 7** BAG-Entscheidung vom 10.10.2023: Ruhegeldfähige Beschäftigungszeit bei der bAV

Rechtsanwendung

- 1** Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 07.11.2023: Bilanzsteuerliche Behandlung des Modells der doppelseitigen Treuhand zur Insolvenzsicherung von Wertguthaben aus Altersteilzeitvereinbarungen
- 2** Kommentar „Das Recht der betrieblichen Altersversorgung“



Rechtsprechung

1 BFH-Entscheidung vom 09.11.2023: Versteuerung von „Earn-Out-Zahlungen“ im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils sind neben dem Festkaufpreis zu leistende gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisbestandteile erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen zu versteuern. Sie erhöhen den im Jahr der Veräußerung entstandenen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht.

Dies gilt auch für sog. Earn-Out-Klauseln, bei denen das Entstehen der sich hieraus ergebenden variablen Kaufpreisbestandteile sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist (BFH vom 09.11.2023 - IV R 9/21 -, BeckRS 2023, 38844).

2 BFH-Entscheidung vom 12.10.2023: Steuerliche Berücksichtigung von überobligatorischen Beiträgen zu einer schweizerischen öffentlich-rechtlichen Pensionskasse

Bei überobligatorischen Arbeitgeberbeiträgen an eine schweizerische öffentlich-rechtliche Pensionskasse handelt es sich um Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Beitragsleistung zufließt. Überobligatorische Arbeitgeberbeiträge an eine schweizerische öffentlich-rechtliche Pensionskasse sind keine gemäß § 3 Nr. 62 S. 1 EStG steuerfreien Zukunftssicherungsleistungen (BFH vom 12.10.2023 - VI R 46/20 -, BeckRS 2023, 42281).

3 FG Münster - Entscheidung vom 15.02.2023: Aufschiebend bedingter Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers auf eine Pensionszusage gegen Abfindung als vGA bzw. verdeckte Einlage

Eine für eine vGA ausreichende Vermögensminderung setzt einen Vorgang voraus, der zu einer Verminderung des in der Steuerbilanz zu erfassenden Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft führt. Hieran fehlt es bei einem vor dem Ende des Bilanzzeitraums erklärten Verzicht des Gesellschafter auf einen Pensionsanspruch unter der – nach Auslegung der vertraglichen Regelungen anzunehmenden – aufschiebenden Bedingung der Zahlung einer „Abfindung in Höhe des Wertes der Pensionsrückstellung“ zum Ende des Bilanzzeitraums, wenn die Abfindungszahlung erst nach dem Bilanzzeitraum erfolgte, zum Ende des Bilanzzeitraums die Pensionsrückstellung weder aufgelöst noch gemindert war und auch keine Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter aufwandswirksam erfasst wurde (FG Münster vom 15.02.2023 - 13 K 391/20 K -, BeckRS 2023, 5868).

4 BFH-Entscheidung vom 11.10.2023: Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht bei Bezug einer Sozialversicherungsrente und Wohnsitz in Norwegen

§ 1 Abs. 3 S. 3 EStG ist nicht einschränkend dahingehend auszulegen, dass nur solche inländischen Einkünfte als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte gelten, bei denen das deutsche Besteuerungsrecht nach konkreter Berechnung im Einzelfall der Höhe nach beschränkt wurde. Vielmehr bezieht sich die Regelung auf eine abstrakte Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts aufgrund der Regelungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung; dem steht bei einem Wohnsitz des Einkünftebezieher in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums (hier: Norwegen) ein Diskriminierungsschutz aus den Grundsätzen der Richtlinie 2004/38/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 29.4.2004 – sog. Freizügigkeitsrichtlinie – (ABl. 2004 L 158, 77) nicht entgegen (BFH vom 11.10.2023 - I R 37/20 -, BeckRS 2023, 41723).

5 BAG-Entscheidung vom 04.05.2022: Betriebliches Ruhegehalt wegen Erwerbsunfähigkeit – Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Inhaltskontrolle

Zu seinem Urteil vom 04.05.2022 zu Fragen betrieblichen Ruhegehalts wegen Erwerbsunfähigkeit fasste das BAG folgende urteilsbegründende Leit- und Orientierungssätze (BAG vom 04.05.2022 - 3 AZR 250/22 -, BeckRS 2023, 30282):

Der eine betriebliche Invaliditätsrente zuzugende Arbeitgeber darf die Leistung in einer Versorgungsordnung, die für eine Vielzahl von Verträgen vorformulierte Vertragsbedingungen enthält, grundsätzlich davon abhängig machen, dass der Arbeitnehmer eine gesetzliche Erwerbsminderungsrente bezieht und rechtlich aus dem Arbeitsverhältnis ausgeschieden ist.

Bei der Auslegung der Begriffe der „Berufs- und Erwerbsunfähigkeit“ in einer Versorgungsordnung ist regelmäßig von einer Anknüpfung an das Sozialversicherungsrecht auszugehen. Sieht der Arbeitgeber davon ab, die Begriffe der „Berufs- und Erwerbsunfähigkeit“ selbst zu definieren und den Eintritt des Versorgungsfalles eigenständig festzulegen, will er damit in der Regel die jeweils geltenden sozialversicherungsrechtlichen Gegebenheiten übernehmen.

Die Unklarheitenregel des § 305c II BGB kommt nicht zur Anwendung, wenn keine „erheblichen Zweifel“ an der richtigen Auslegung bestehen. Die entfernte Möglichkeit eines anderen Ergebnisses genügt nicht. Zwar kann mit dem Begriff „Ausscheiden aus den Diensten des Arbeitgebers“ auch ein bloß tatsächliches Ausscheiden gemeint sein. Allerdings muss die Versorgungsordnung für eine solche Auslegung hinreichende weitere Anhaltspunkte bieten.

Gemäß § 307 III 1 BGB greift die Inhaltskontrolle nicht für Abreden über den unmittelbaren Leistungsgegenstand. Regelungen, die die Leistungspflicht der Parteien einschränken, verändern, ausgestalten oder modifizieren, sind dagegen inhaltlich zu kontrollieren. Welche Pflichten das Wesen des Vertrags charakterisieren und damit Hauptleistungspflichten sind, ist durch Auslegung der betroffenen Vereinbarungen der Parteien zu ermitteln.

Das Erfordernis einer rechtlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses als Leistungsvoraussetzung neben dem Vorliegen des Bescheids der

gesetzlichen Rentenversicherung über eine Erwerbsminderungsrente benachteiligt einen Arbeitnehmer nicht unangemessen im Sinne des § 307 I 1 BGB. Das berechnete Interesse des Arbeitgebers, keine Doppelleistungen erbringen zu müssen und Planungssicherheit zu haben, ist dem Interesse des Arbeitnehmers am Bezug betrieblichen Ruhegeldes bei Fortbestand des Arbeitsverhältnisses grundsätzlich zumindest gleichgewichtig.

6 **Arbeitsgericht Stuttgart - Entscheidung vom 14.11.2023: Inflationsausgleichsprämie – Gleichbehandlung befristet beschäftigter Arbeitnehmer**

Dem Charakter der Inflationsausgleichsprämie steht es nicht entgegen, wenn diese abhängig von der zukünftigen Betriebszugehörigkeit gewährt wird.

Die Gewährung einer Sonderzahlung kann von der zukünftigen Betriebszugehörigkeit abhängig gemacht werden. Dabei darf die Betriebsstreue befristet beschäftigter Arbeitnehmer nicht anders bewertet werden als die vergleichbarer unbefristet beschäftigter Arbeitnehmer (§ 4 II TzBfG). Die Prognose, unbefristet beschäftigte Arbeitnehmer stünden weiterhin in einem Arbeitsverhältnis, während das Ausscheiden befristet beschäftigter Arbeitnehmer feststehe, rechtfertigt eine unterschiedliche Behandlung jedenfalls dann nicht, soweit sich der Bezugszeitraum für die Betriebsstreue auf ein Jahr bezieht. (AG Stuttgart vom 14.11.2023 - 3 Ca 2173/23 -, BeckRS 2023, 37241).

7 **BAG-Entscheidung vom 10.10.2023: Ruhegeldfähige Beschäftigungszeit bei der bAV**

Zu seinem Urteil vom 04.05.2022 zu Fragen der ruhegeldfähigen Beschäftigungszeit der betrieblichen Altersversorgung fasste das BAG folgende urteilsbegründende und Orientierungssätze (BAG vom 10.10.2023 - 3 AZR 312/22 -, BeckRS 2023, 41126):

Nach § 17 III BetrAVG in der bis zum 31.12.2017 geltenden Fassung (aF, § 19 I BetrAVG in der seit dem 1.1.2018 geltenden Fassung) kann in Tarifverträgen von den Vorschriften zur Berechnung einer Versorgungsanwartschaft (§§ 2, 2a BetrAVG) abgewichen und ein

anderer als der gesetzliche Berechnungsmodus festgelegt werden. Demgegenüber ist eine Abweichung von der Unverfallbarkeitsbestimmung in § 1b BetrAVG durch Tarifvertrag ausgeschlossen. Könnten die Tarifvertragsparteien über die Unverfallbarkeit der Höhe nach (§ 2 BetrAVG) gänzlich frei verfügen, bestünde die Gefahr, die nicht tarifdispositive Unverfallbarkeit auszuhöhlen. Diesem Wertungswiderspruch ist dadurch Rechnung zu tragen, dass die Tarifvertragsparteien den Wert der unverfallbaren Anwartschaft nicht in beliebiger Weise schmälern dürfen.

Bei der Anwendung der Tariföffnungsklausel ist der Schutzzweck der – nicht tarifdispositiven – Regelung über die Unverfallbarkeit von Anwartschaften zu berücksichtigen und insbesondere sicherzustellen, dass ein Arbeitnehmer, dem eine betriebliche Altersversorgung zugesagt worden ist, bei vorzeitigem Ausscheiden keine Verluste erleidet, die ihn faktisch an einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses hindern.

Eine Tarifregelung, die es dem Arbeitnehmer bei feststehendem Beendigungstermin und Bestehen eines Abfindungsanspruchs einseitig ermöglicht, das Arbeitsverhältnis unter Freistellung fortzuführen, bis die Arbeitgeberin für die Weiterzahlung der Bezüge einschließlich der von ihr zu tragenden Beiträge zur Sozialversicherung sowie Beiträgen oder Umlagen zu einer Zusatzversorgungseinrichtung den Abfindungsbetrag aufgebraucht hat, und die weiter bestimmt, dass dieser Verlängerungszeitraum bei der Bemessung der Anwartschaftshöhe nicht als ruhegehaltfähige Beschäftigungszeit anzusetzen ist, ist von der Tariföffnungsklausel in § 17 III BetrAVG aF bzw. § 19 I BetrAVG gedeckt. Der von § 1b BetrAVG verfolgte Schutzzweck ist durch eine solche Regelung nicht betroffen.

Rechtsanwendung

1 **Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 07.11.2023: Bilanzsteuerliche Behandlung des Modells der doppelseitigen Treuhand zur Insolvenzsicherung von Wertguthaben aus Altersteilzeitvereinbarungen**

Ein in der Praxis verbreitetes Modell zur Insol-

venzversicherung nach § 8a AltTZG ist das Modell der doppelseitigen Treuhand. Dabei gründen Unternehmen auf Treuhandbasis einen Treuhand-Verein. Die Unternehmen (Treugeber) übertragen Vermögenswerte an den Verein (Treuhand), der diese Mittel so anzulegen und zu verwalten hat, dass der Wert des Treugutes eine bestimmte Höhe nicht unterschreitet. Das Treugut umfasst neben den übertragenen Vermögenswerten auch die daraus resultierenden Erträge (zB Zinsen) und die aus den Geldanlagen hervorgehenden Surrogate.

Bei Insolvenz oder Zahlungsunfähigkeit der jeweiligen Treugeber hat der Treuhänder das Treugut zu verwerten und die Erlöse an die Arbeitnehmer entsprechend den Altersteilzeitvereinbarungen auszuzahlen.

Diese Modelle der doppelseitigen Treuhand zur Insolvenzsicherung von Wertguthaben aus Altersteilzeitvereinbarungen sind für den Fall, dass es sich bei den übertragenen Vermögenswerten um Barmittel handelt, wie folgt zu beurteilen:

Zurechnung des Treugutes „Geld“

Die Bareinlagen sind handelsrechtlich nach § 246 Abs. 1 S. 3 HGB dem Treuhänder zuzurechnen, weil sie ununterscheidbar in dessen Vermögen übergehen. Gleichzeitig hat der Treuhänder die Herausgabepflichtung in Höhe der übertragenen Barmittel als Verbindlichkeit zu passivieren. Der Treugeber hat in seiner Bilanz dementsprechend spiegelbildlich einen Erstattungsanspruch zu aktivieren.

Die Erträge aus den Barmitteln sind dementsprechend ebenso dem Treuhänder zuzurechnen. Diese erhöhen aber gleichzeitig den Umfang des Treugutes und damit die Verbindlichkeit des Treuhänders sowie den Erstattungsanspruch des Treugebers. Im Ergebnis erfolgt eine Gewinnberücksichtigung beim Treugeber.

Wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes gelten diese Grundsätze auch für die steuerliche Gewinnermittlung.

Passivierung der Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen

Die Rückstellungen für die Altersteilzeitverpflichtungen sind weiterhin beim Treugeber zu passivieren, soweit der Treuhand-Verein vertraglich nicht in die originären Verpflichtungen der Trägerunternehmen (Treugeber) eintritt und damit das Rechtsverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer unverändert bleibt.

2 Standardkommentar zur betrieblichen Altersversorgung – Gesamtdarstellung zu allen Bereichen der bAV Uckermann

Das Recht der betrieblichen Altersversorgung

Zivil-, Arbeits-, Steuer-, Bilanz- und Sozialversicherungsrecht – Kommentar.
 Buch. In Leinen C.H.BECK
 ISBN 978-3-406-63193-1
 2. Auflage, erschienen im August 2022

Zum Werk

Die betriebliche Altersversorgung als zweite Säule der Alterssicherung hat in den vergangenen Jahren eine deutliche Stärkung erfahren. Die Zahl der versorgungsberechtigten Arbeitnehmer hat sich weiter erhöht, die Zahl der Angebote hat sich deutlich vermehrt und die Beurteilung aller einschlägigen Rechtsfragen ist immer komplexer geworden. Im Zusammenspiel von Zivil-, Arbeits-, Steuer-, Bilanz- und Sozialversicherungsrecht ist die Haftungsgefahr ständig gewachsen. Hier gibt das Werk Orientierung und Antwort auf alle Fragen. Neben der Kommentierung des BetrAVG, die den Schwerpunkt des Werkes bildet, werden in systematischen Darstellungen die Durchfüh-

rungswege der bAV sowie die Geschäftsführer- und Vorstandsversorgung behandelt:

- Kommentierung des BetrAVG
- Kommentierung zu Spezialbereichen der bAV (z.B. Gleichbehandlungsverpflichtung, Versorgungsausgleich, Betriebsübergang, Insolvenzschutz)
- Behandlung der Durchführungswege (Direktzusage, Unterstützungskassenzusage, Direktversicherungszusage, Pensionskassenzusage, Pensionsfondszusage, Versorgungsanwartschaften, Finanzierung und bilanzielle Auslagerung von Pensionsverpflichtungen)
- Geschäftsführer- und Vorstandsversorgung

Vorteile auf einen Blick

- Gesamtdarstellung zu allen Bereichen der betrieblichen Altersversorgung
- mit Geschäftsführer und Vorstandsversorgung
- Praxiskommentar

Zu den Autoren

Herausgeber und Autoren sind langjährig erfahrene Praktiker aus Anwaltschaft, Versicherungswirtschaft und Rentenberatung.

Zielgruppe

Für in der bAV beratende Anwälte, Rentenberater, Versicherungsunternehmen, Arbeitgeberverbände und Gewerkschaften, Unternehmen mit Versorgungseinrichtungen, Personalräte, Betriebsräte.

Herausgegeben von

Sebastian Uckermann, Rentenberater.

Bearbeitet von

Sebastian Uckermann, Rentenberater;
Dr. Achim Fuhrmanns, Rechtsanwalt;
Christian Braun, Rechtsanwalt;
Dr. Dirk Classen, Rechtsanwalt;
Frauke Classen, Rechtsanwältin;
Dr. Marco Keßler, Dipl.-Kaufmann;
Detlef Lülsdorf, Rentenberater;
Patrick Drees, Rentenberater;
Takil, Hakan, Dipl.-Mathematiker;
Jan Stratmann, Dipl.-Mathematiker, Aktuar;
Christiane Grabinski, Dipl.-Mathematiker, Aktuarin;
Guðrun Wagner-Jung, Dipl. Finanzwirtin



Zum Herausgeber des Newsletters:

Die Kenston Pension GmbH fungiert, in ihrer Funktion als gerichtlich zugelassene Rentenberatungskanzlei für die betriebliche Altersversorgung, als Rechts- und Spezialdienstleister, der sich ausschließlich auf die Themengebiete der betrieblichen Altersversorgung und der Zeitwertkonten konzentriert. Geschäftsführer der Kenston Pension GmbH sind Herr Sebastian Uckermann und Herr Patrick Drees.

Herr Uckermann, gerichtlich zugelassener Rentenberater für die betriebliche Altersversorgung, ist gleichzeitig CO-CEO der KENSTON GRUPPE®, „Vorsitzender des Bundesverbandes der Rechtsberater für betriebliche Altersversorgung und Zeitwertkonten e.V.“ (BRBZ) sowie Autor zahlreicher praktischer und wissenschaftlicher Fachpublikationen auf dem Gebiet der betrieblichen Altersversorgung. Darüber hinaus ist Herr Uckermann Herausgeber und Autor eines Standardkommentars zur betrieblichen Altersversorgung im Beck-Verlag.

Herr Drees, studierter Betriebswirt und gerichtlich zugelassener Rentenberater für die betriebliche Altersversorgung, ist gleichzeitig ebenfalls CO-CEO der KENSTON GRUPPE®, Mitglied im Kuratorium des BRBZ sowie Autor zahlreicher praktischer und wissenschaftlicher Fachpublikationen auf dem Gebiet der betrieblichen Altersversorgung. Darüber hinaus ist Herr Drees Autor eines Standardkommentars zur betrieblichen Altersversorgung im Beck-Verlag.

Weitere Informationen zur Kenston Pension GmbH erhalten Sie unter www.kenston-pension.de.