

Luther.

# Aktuelle Entwicklungen in Rechtsprechung und Gesetzgebung

Dr. Annekatriin Veit, 28. März 2023

# Agenda



CTA

Bilanzierung

Angemessenheit

**CTA**

# Anforderung an steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis, BFH 4.5.2022 – I R 19/18



# Anforderung an steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis, BFH 4.5.2022 – I R 19/18

- Wirtschaftsgüter sind dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen, § 39 Abs. 1 AO
- Bei Treuhandverhältnissen ist das Wirtschaftsgut dem Treugeber zuzurechnen, § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO
- Gilt auch im Falle des Eintritts des Sicherungsfalles
- Voraussetzung: steuerrechtlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis

Kriterien des BFH	Umsetzung im Streitfall
Wissungsgebundenheit in Bezug auf die Behandlung des Treuguts	Ergebnis aus THV (Vermögensübertragung erfolgt „zum Zwecke der Verwaltung und Anlage im eigenen Namen, aber treuhänderisch für die Treugeberin und nach deren Weisungen.“)
Handeln des Treuhänders für Rechnung des Treugebers	Chance der Wertbesserung als auch Risiken der Wertminderung des Treuguts verbleiben beim Treugeber
Jederzeit Verlangen nach Rückgabe Treugut	Da bei doppelseitiger Treuhand jederzeitige Herausgabe mit Treugeberinteresse unverweibar, ausreichend, wenn Herausgabe des endgültig benötigten Überweises an den Treugeber verwehrt ist
Gemeinliche Verwaltung Treugut und eigenes Vermögen	Nach Treuhandvertrag gegeben
Bilanzielle Behandlung	Nicht ausgeführt, da lediglich insidelle Wirkung

- Ergebnis: Keine Zurechenbarkeit der Einnahmen aus dem Treugut zum Treuhänder bei anzuerkennendem Treuhandverhältnis
- Einordnung Urteil:
  - klärt steuerrechtliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses in CTA-Konstellationen;
  - Leitfaden für die Gestaltung von Treuhandverhältnissen

# Anforderung an steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis, BFH 4.5.2022 – I R 19/18

Kriterien des BFH	Umsetzung im Streitfall
Weisungsgebundenheit in Bezug auf die Behandlung des Treuguts	Ergab sich aus THV (Vermögensübertragung erfolgt „zum Zwecke der Verwaltung und Anlage im eigenen Namen, aber treuhänderisch für die Treugeberin und nach deren Weisungen.“)
Handeln des Treuhänders für Rechnung des Treugebers	Chance der Wertsteigerung als auch Risiken der Wertminderung des Treuguts weiterhin beim Treugeber
Jederzeit Verlangen nach Rückgabe Treugut	Da bei doppelseitiger Treuhand jederzeitige Herausgabe mit Treugeberinteresse unvereinbar, ausreichend, wenn Herausgabe des endgültig nicht benötigten Übererlöses an den Treugeber vereinbart.
Getrennte Verwaltung Treugut und eigenes Vermögen	Nach Treuhandvertrag gegeben
Bilanzielle Behandlung	Nicht ausgeführt, da lediglich indizielle Wirkung

# Grundsatzfragen zum CTA, BAG 22.9.2020 – 3 AZR 303/18



# Grundsatzfragen CTA, BAG 22.9.2020 – 3 AZR 303/18

## Insolvenzfestigkeit

- CTA ist insolvenzfest (so schon BAG 18.7.2013 – 6 AZR 47/12)
- Treuhandvermögen fällt zwar in die Insolvenzmasse
- aber Absonderungsrecht (§ 51 Nr. 1 InsO);  
Sicherungstreuhand erlischt nicht in der Insolvenz

## Akzessorisches Sicherungsrecht

- Übergang der Rechte aus Sicherungstreuhand auf PSVaG, § 9 Abs. 2 S. 1 BetrAVG iVm §§ 412, 401 BGB (umstritten).
- BAG: Ansprüche sind mit den Betriebsrentenansprüchen verbunden, daher Analogie zu akzessorischen Sicherungsrechten

## Einordnung

- Klarheit zum Verhältnis gesetzlicher zur privatrechtlichen Sicherung
- Treuhandvermögen darf vorrangig für nicht psv-gesicherten Vers.berechtigten verwendet werden

## Keine Gläubigerbenachteiligung

- Keine Gläubigerbenachteiligung durch Abschluss THV mehr als drei Monate vor dem Antrag auf Insolvenzeröffnung, THV dient Zweck der Insolvenzsicherung

## Keine Benachteiligung PSV

- ... durch die Schmälerung des Treuhandvermögens;
- nur Verringerung einer Ausgleichsoption, auf die kein gesetzlicher Anspruch

# Angemessenheit

# Angemessenheit Pensionszusagen, BFH 12.3.2020 - V R 5/17

- Die Höhe der Vergütung ihrer Mitarbeiter, Führungskräfte und Organpersonen können Unternehmen **grundsätzlich frei** bemessen. In einigen Fällen ist es jedoch erforderlich, bei der Höhe der Vergütung bestimmte Grenzen zu beachten.
- So ist **gemeinnützigen Körperschaften** gesetzlich vorgeschrieben, dass sie keine Person durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen dürfen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Zu diesen Vergütungen gehören nicht nur Gehälter und Sonderzahlungen, sondern auch die Pensionszusagen
- Beachten gemeinnützige Körperschaften dieses Angemessenheitserfordernis nicht, sind die **möglichen Folgen** vielfältig: Sie reichen vom Verlust der Gemeinnützigkeit für die Körperschaft mit allen steuerlichen und wirtschaftlichen Folgen über zivilrechtliche Haftungsansprüche gegen die handelnden Personen bis hin zur Verwirklichung des Straftatbestands der Untreue.

# Angemessenheit Pensionszusagen, BFH 12.3.2020 - V R 5/17

- Gemeinnützigkeit: § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alternative 2 AO Körperschaft darf keine Person durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen (sog. **Drittbegünstigungsverbot**)
- Unverhältnismäßigkeit der Vergütung entsprechend den **Grundsätzen der vGA** zu bestimmen
- zur Feststellung einer vGA: Vergleich der Vergütung entweder mit vergleichbaren Personen des betreffenden Unternehmens (interner **Fremdvergleich**) oder mit den Entgelten, die unter gleichen Bedingungen an Fremdgeschäftsführer anderer Unternehmen gezahlt werden, sog. externer Fremdvergleich
- Vergleiche beziehen sich auf die "**Gesamtausstattung**" des Geschäftsführers = alle Vorteile (Gehältern, Weihnachts- und Urlaubsgeld, Versicherungsbeiträgen, PKW-Nutzung und Pensionszusagen)
- **Pensionszusagen** nicht mit dem jeweiligen Rückstellungsbetrag in die Gesamtausstattung einzubeziehen, sondern mit der **fiktiven Jahresnettoprämie**
- fiktive Jahresnettoprämie = Jahresbetrag einer "gedachten" Versicherung bis zum vorgesehenen Versorgungsalter ohne Berücksichtigung von Abschluss- und Verwaltungskostenzuschlägen

# Angemessenheit Pensionszusagen, BFH 12.3.2020 - V R 5/17

- Angemessenheit der Bezüge im Einzelfall durch **Schätzung** zu ermitteln
- Abstellen auf **Gehaltsstrukturuntersuchungen** (z.B. BBE-Studie, Kienbaum-Studie) zulässig
- Bereich des Angemessenen erstreckt sich auf eine **Bandbreite**; unangemessen sind nur Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen
- geringfügige Überschreitung der Angemessenheitsgrenze noch keine vGA; erst wenn Angemessenheitsgrenze um **mehr als 20 %** überschritten wird
- **Einordnung:**
  - Klarstellung, dass für die Angemessenheit von Geschäftsführergehältern bei gemeinnützigen Organisationen keine Besonderheiten gelten
  - Leitfaden für die Angemessenheitsprüfung

# Bilanzierung



# Versorgungsfall Invalidität, FG Hamburg 15.11.2022 – 5 K 126/20

- § 6a Abs. 3 S. 1, 2 EStG: Pensionsrückstellung ist mit dem Teilwert, nach Eintritt des Versorgungsfalles mit dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wj. zu bewerten
- Wann tritt Versorgungsfall Invalidität (hier: „Dienstunfähigkeit“) ein?
- Invalidität als biologisches Ereignis, an das eine Versorgungszusage angeknüpft ist, ist arbeitsrechtlich nicht definiert

## Versorgungsfall Invalidität, FG Hamburg 15.11.2022 – 5 K 126/20

Eine Leistung dient der Invaliditätsversorgung, wenn sie dazu bestimmt ist, den Einkommensausfall zumindest z.T. auszugleichen, der sich daraus ergibt, dass ein Arbeitnehmer infolge gesundheitlich bedingter Minderung seiner Erwerbsfähigkeit auf nicht absehbare Zeit nicht mehr oder in reduziertem Umfang zu einer Erwerbstätigkeit in der Lage ist (**Fachliteratur**)

Orientierung an Begriffen der **gesetzlichen Rentenversicherung** der vollen oder teilweisen Erwerbsminderung gemäß § 43 SGB VI möglich

Nach § 43 Abs. 1 Satz 2 SGB VI sind Versicherte, die wg. Krankheit/Behinderung auf nicht absehbare Zeit außerstande sind, unter den üblichen Bedingungen des allgemeinen Arbeitsmarktes mindestens sechs Stunden täglich erwerbstätig zu sein, teilweise erwerbsgemindert und bei weniger als drei Stunden täglich voll erwerbsgemindert.

Luther | 26.07.2023 | 15

Begriff „Dienstunfähigkeit“ in einer Pensionszusage kann Hinweis auf die **beamtenrechtliche Begriffsbestimmung** sein

Dienstunfähig i.S. des Beamtenrechts ist, wer wegen des körperlichen Zustandes oder aus gesundheitlichen Gründen zur Erfüllung der Dienstpflichten dauernd unfähig ist. Als dienstunfähig kann auch angesehen werden, wer infolge Erkrankung innerhalb von sechs Monaten mehr als drei Monate keinen Dienst getan hat, wenn keine Aussicht besteht, dass innerhalb weiterer sechs Monate die Dienstfähigkeit wieder voll hergestellt ist, § 44 Abs. 1 BBG.

Einordnung

Auslegungshilfe für den Begriff der „Dienstunfähigkeit“

# Versorgungsfall Invalidität, FG Hamburg 15.11.2022 – 5 K 126/20

Eine Leistung dient der Invaliditätsversorgung, wenn sie dazu bestimmt ist, den Einkommensausfall zumindest z.T. auszugleichen, der sich daraus ergibt, dass ein Arbeitnehmer infolge gesundheitlich bedingter Minderung seiner Erwerbsfähigkeit auf nicht absehbare Zeit nicht mehr oder in reduziertem Umfang zu einer Erwerbstätigkeit in der Lage ist (**Fachliteratur**)

Orientierung an Begriffen der **gesetzlichen Rentenversicherung** der vollen oder teilweisen Erwerbsminderung gemäß § 43 SGB VI möglich

Nach § 43 Abs. 1 Satz 2 SGB VI sind Versicherte, die wg. Krankheit/Behinderung auf nicht absehbare Zeit außerstande sind, unter den üblichen Bedingungen des allgemeinen Arbeitsmarktes mindestens sechs Stunden täglich erwerbstätig zu sein, teilweise erwerbsgemindert und bei weniger als drei Stunden täglich voll erwerbsgemindert.

Begriff „Dienstunfähigkeit“ in einer Pensionszusage kann Hinweis auf die **beamtenrechtliche Begriffsbestimmung** sein

Dienstunfähig i.S. des Beamtenrechts ist, wer wegen des körperlichen Zustandes oder aus gesundheitlichen Gründen zur Erfüllung der Dienstpflichten dauernd unfähig ist. Als dienstunfähig kann auch angesehen werden, wer infolge Erkrankung innerhalb von sechs Monaten mehr als drei Monate keinen Dienst getan hat, wenn keine Aussicht besteht, dass innerhalb weiterer sechs Monate die Dienstfähigkeit wieder voll hergestellt ist, § 44 Abs. 1 BBG.

# Versorgungsfall Invalidität, FG Hamburg 15.11.2022 – 5 K 126/20

- § 6a Abs. 3 S. 1, 2 EStG: Pensionsrückstellung ist mit dem Teilwert, nach Eintritt des Versorgungsfalles mit dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wj. zu bewerten
- Wann tritt Versorgungsfall Invalidität (hier: „Dienstunfähigkeit“) ein?
- Invalidität als biologisches Ereignis, an das eine Versorgungszusage angeknüpft ist, ist arbeitsrechtlich nicht definiert

## Versorgungsfall Invalidität, FG Hamburg 15.11.2022 – 5 K 126/20

Eine Leistung dient der Invaliditätsversorgung, wenn sie dazu bestimmt ist, den Einkommensausfall zumindest z.T. auszugleichen, der sich daraus ergibt, dass ein Arbeitnehmer infolge gesundheitlich bedingter Minderung seiner Erwerbsfähigkeit auf nicht absehbare Zeit nicht mehr oder in reduziertem Umfang zu einer Erwerbstätigkeit in der Lage ist (**Fachliteratur**)

Orientierung an Begriffen der **gesetzlichen Rentenversicherung** der vollen oder teilweisen Erwerbsminderung gemäß § 43 SGB VI möglich

Nach § 43 Abs. 1 Satz 2 SGB VI sind Versicherte, die wg. Krankheit/Behinderung auf nicht absehbare Zeit außerstande sind, unter den üblichen Bedingungen des allgemeinen Arbeitsmarktes mindestens sechs Stunden täglich erwerbstätig zu sein, teilweise erwerbsgemindert und bei weniger als drei Stunden täglich voll erwerbsgemindert.

Luther | 26.07.2023 | 16

Begriff „Dienstunfähigkeit“ in einer Pensionszusage kann Hinweis auf die **beamtenrechtliche Begriffsbestimmung** sein

Dienstunfähig i.S. des Beamtenrechts ist, wer wegen des körperlichen Zustandes oder aus gesundheitlichen Gründen zur Erfüllung der Dienstpflichten dauernd unfähig ist. Als dienstunfähig kann auch angesehen werden, wer infolge Erkrankung innerhalb von sechs Monaten mehr als drei Monate keinen Dienst getan hat, wenn keine Aussicht besteht, dass innerhalb weiterer sechs Monate die Dienstfähigkeit wieder voll hergestellt ist, § 44 Abs. 1 BBG.

Einordnung

Auslegungshilfe für den Begriff der „Dienstunfähigkeit“

# Erhöhung Entgelt für Schulbeitritt, FG Münster 26.10.2022 – 13 K 2921/19



## Erhöhung Entgelt für Schuldbeitritt, FG Münster 26.10.2022 – 13 K 2921/19

- Klägerin war eine GmbH, die zu Pensionsverpflichtungen ihrer Tochtergesellschaften beigetreten war, wofür sie ein Entgelt erhielt, das per Nachtrag zum Schuldbeitritt erhöht wurde. Finanzamt erkannte die angepassten Entgelte nicht als Betriebsausgaben bei den Tochtergesellschaften an.
- FG Münster erkannte Betriebsausgabenabzug an.
- Betriebsausgabenabzug musste nicht über 15 Jahre verteilt werden (§ 4f Abs 2 iVm Abs. 1 S. 1 EStG)
  - Gem. § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG ist, wenn Verpflichtungen übertragen werden, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterliegen haben, der sich aus diesem Vorgang ergebende Aufwand im Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme und den nachfolgenden 14 Jahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe abziehbar.
  - Wurde für Verpflichtungen im Sinne des § 4f Abs. 1 EStG ein Schuldbeitritt oder eine Erfüllungsübernahme mit ganzer oder teilweiser Schuldfreistellung vereinbart, gilt gem. § 4f Abs. 2 EStG für die vom Freistellungsberechtigten an den Freistellungsverpflichteten erbrachten Leistungen § 4f Abs. 1 Satz 1, 2 und 7 entsprechend.

# Erhöhung Entgelt für Schuldbeitritt, FG Münster 26.10.2022 – 13 K 2921/19

- Die Vorschrift ist gemäß § 52 Abs. 12c EStG in der Fassung des AIFM-StAnpG vom 18.12.2013 (jetzt: § 52 Abs. 8 Satz 1 EStG) erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 enden.
- Nach Auffassung des FG spricht der Wortlaut dieser Regelung über die erstmalige zeitliche Anwendung des § 4f in der Fassung des AIFM-StAnpG dafür, dass die jeweilige Verpflichtungsübertragung (z.B. der Schuldbeitritt) in dem nach dem 28.11.2013 endenden Wirtschaftsjahr stattgefunden haben muss.
- Einordnung:
  - Es kommt auf den Zeitpunkt der Verpflichtungsübertragung an, nicht auf den Zeitpunkt der Entstehung der Aufwendungen (so aber BMF-Schreiben vom 30.11.2017, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 16).
  - Sind die maßgeblichen Verpflichtungsübernahmen (hier: Schuldbeitritte sowie die damit vereinbarten Anpassungsklauseln für das Entgelt) in einem Wirtschaftsjahr abgeschlossen worden, in dem § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG nach seiner Anwendungsregelung noch nicht anwendbar war, folgt daraus, dass § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG auch auf spätere Entgelterhöhungen keine Anwendung findet.

# Rückstellung für Altersfreizeit, FG Köln - 12 K 2486/20



# Rückstellung für Altersfreizeit, FG Köln 10.11.2021 - 12 K 2486/20

- Nach § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden.
- Voraussetzung für Rückstellungsbildung:
  - Bestehen einer ungewissen Verbindlichkeit (Verbindlichkeit, die dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiss ist).
  - ungewisse Verbindlichkeit im abgelaufenen Wj. oder davor wirtschaftlich verursacht worden ist (Bezogen auf ein laufendes Arbeitsverhältnis ist dieses Erfordernis erfüllt, wenn eine künftige Leistung des Arbeitgebers im Hinblick auf eine schon bewirkte Leistung des Arbeitnehmers geschuldet wird, z.B. Arbeitnehmerjubiläum)
- Ergebnis: Verbindlichkeitsrückstellung möglich für einen (hier: tarifvertraglichen) Anspruch auf Altersfreizeit, auch wenn dieser von noch zu realisierenden Bedingungen (Alter, Dienstzeit) abhängig ist, Einordnung:
  - Klarstellung, dass Rückstellung für Altersfreizeit zulässig ist (entgegen FG Niedersachsen 15.10.1987 – VI 59/85)
  - Rev. anhängig

**Vielen Dank!**

# Luther.

Die Angaben in dieser Präsentation sind ausschließlich für die genannte Veranstaltung bestimmt. Die Überlassung der Präsentation erfolgt nur für den internen Gebrauch des Empfängers. Die hier zusammengestellten Texte und Grafiken dienen allein der Darstellung im Rahmen dieser Veranstaltung und dokumentieren die Thematik ggf. nicht vollständig.

Die Präsentation stellt keine Rechts- oder Steuerberatung dar und wir haften daher nicht für den Inhalt. Diese erfolgt individuell unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls auf der Grundlage unserer Mandatsvereinbarung. Die Verteilung, Zitierung und Vervielfältigung – auch auszugsweise – des Inhalts zum Zwecke der Weitergabe an Dritte ist nur nach vorheriger Absprache gestattet.

# Luther.

**Bangkok, Berlin, Brüssel, Delhi-Gurugram, Düsseldorf, Essen, Frankfurt a. M., Hamburg, Hannover, Ho-Chi-Minh-Stadt, Jakarta, Köln, Kuala Lumpur, Leipzig, London, Luxemburg, München, Shanghai, Singapur, Stuttgart, Yangon**

Weitere Informationen finden Sie unter  
[www.luther-lawfirm.com](http://www.luther-lawfirm.com)  
[www.luther-services.com](http://www.luther-services.com)