

FREIBERUFLER-GMBH

Geschäftsführergehalt und volle Pension - ja, aber!

von StB Christian Herold, Herten, www.herold-steuerrat.de

| Vorbehaltlich der Beachtung des formellen Fremdvergleichs bei Gesellschafter-Geschäftsführern liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, soweit die Summe aus Versorgungszahlung und neuem Aktivgehalt das vor Eintritt des Versorgungsfalls gezahlte Aktivgehalt nicht überschreitet. Die Grundsätze gelten sowohl bei monatlicher Pensionsleistung als auch bei Ausübung eines vereinbarten Kapitalwahlrechts bei Erreichen der vereinbarten Altersgrenze hinaus (BMF 30.8.24, IV C 2 - S 2742/22/10003: 009). |

1. Hintergrund

In der Praxis sind die Fälle relativ häufig anzutreffen, in denen ein GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer auch bei Eintritt des Pensionsalters noch weiter in der GmbH tätig sein will. Es gilt aber seit Jahren folgende Regel: „In der Auszahlungsphase der Pension führt die parallele Zahlung von Geschäftsführergehalt und Pension – sowohl bei einem beherrschenden als auch bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer – zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, soweit das Aktivgehalt nicht auf die Pensionsleistung angerechnet wird“ (BMF 18.9.17, BStBl I 17, 1293; BFH 23.10.13, I R 60/12). Wird gegen diesen Grundsatz verstoßen, droht die Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen.

Im Jahr 2023 hat der BFH jedoch entschieden, dass ausnahmsweise durchaus die volle Pension neben einem – geringen – Geschäftsführergehalt gezahlt werden darf und damit den bisherigen Grundsatz etwas aufgeweicht (BFH 15.3.23, I R 41/19).

■ Sachverhalt (BFH 15.3.23, I R 41/19)

Im zugrunde liegenden Fall erteilte eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer Ende 1994 eine Versorgungszusage. Im August 2010 ging der Geschäftsführer in Pension und es wurde eine neue Geschäftsführerin bestellt. Der bisherige Geschäftsführer war zu diesem Zeitpunkt 68 Jahre alt. Im März 2011 wurde der Senior aber – wohl aus wirtschaftlichen Gründen – erneut zum Geschäftsführer bestellt. Die GmbH schloss mit dem „neuen“ Geschäftsführer einen Anstellungsvertrag. Als Vergütung erhielt er einen geringen Betrag; die Pension wurde aber nicht gekürzt. Das FA vertrat die Auffassung, die geleisteten Pensionszahlungen seien als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Der BFH hat das Urteil aus verfahrensrechtlichen Gründen zwar aufgehoben, der GmbH und dem FG in der Sache aber recht gegeben. Grundsätzlich würde eine GmbH ihrem Geschäftsführer zwar nicht zeitgleich eine Pension und ein laufendes Gehalt zahlen. Sie würde aber auch nicht erwarten, dass ein pensionierter Geschäftsführer umsonst weiterarbeitet. Vielmehr würde sie grundsätzlich bereit sein, neben der Versorgung aufgrund der fortgeführten oder wieder aufgenommenen

Verdeckte
Gewinnausschüttung
bei paralleler
Auszahlung

Mit einer Ausnahme
seit 2023

Niemand würde
für weniger
weiterarbeiten

Tätigkeit als Geschäftsführer ein Gehalt bis zur Höhe der Differenz zwischen der Versorgung und den letzten Aktivbezügen zu zahlen. Im Streitfall betrug die Summe von Versorgung und neuem Gehalt lediglich 26 % der letzten Aktivbezüge des Geschäftsführers. Damit war die Differenz zwischen Versorgung und letzten Aktivbezügen bei Weitem nicht ausgeschöpft.

2. Das BMF-Schreiben

Das BMF erkennt diese BFH-Entscheidung über den Einzelfall hinaus an und verfügt dazu: In der Auszahlungsphase der Pension würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter grundsätzlich verlangen, entweder das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung anzurechnen oder den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat. Vorbehaltlich der Beachtung des formellen Fremdvergleichs liegt aber keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, soweit die Summe aus Versorgungszahlung und neuem Aktivgehalt das vor Eintritt des Versorgungsfalles gezahlte Aktivgehalt nicht überschreitet. Damit ist also klar, dass zumindest ein geringes Geschäftsführergehalt (innerhalb bestimmter Grenzen) neben der Pension gezahlt werden darf, ohne dass es insoweit zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommt.

Doch Vorsicht, denn es gibt eine gewichtige Einschränkung: Eine Teilzeittätigkeit wäre mit dem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vereinbar. Wenn also das Aktivgehalt und die Arbeitszeit nach Eintritt des Versorgungsfalles deutlich reduziert werden, aber möglicherweise dennoch eine hohe Pension gezahlt wird, kann dies zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen – so zumindest die Meinung des BMF, die aber möglicherweise nicht mit der Auffassung des BFH übereinstimmt. Letzterer hatte – wenn auch nur am Rande – ausgeführt: „Allerdings kann eine Weiter- oder Folgebeschäftigung mit reduzierten Arbeitszeiten/Aufgabenbereichen dazu führen, dass die Differenz zwischen Versorgung und letzten Aktivbezügen nicht vollständig ausgeschöpft werden kann, ohne eine verdeckte Gewinnausschüttung auszulösen (...)“.

3. Relevanz für die Praxis

Das Modell Gehalt neben Pension bleibt weiter kritisch und die Finanzverwaltung wird auch in Zukunft genau hinschauen. Die Sichtweise, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter es verhindern wird, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die GmbH als beliebige Quelle sowohl einer Altersversorgung als auch einer laufenden Tätigkeit benützt (BFH 5.3.08, BStBl II 15, 409), wurde weder vom BFH noch vom BMF aufgegeben. Von daher sollte überlegt werden, ob der Senior nicht besser als Berater tätig werden kann. Ein GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer darf neben seinem laufenden Gehalt durchaus Altersbezüge beziehen, die aus einem anderen Dienstverhältnis herrühren. Der verrentete Geschäftsführer kann beispielsweise auch als Berater für die Kapitalgesellschaft tätig werden und neben einer solchen Funktion Altersbezüge vereinnahmen, ohne dass in irgendeiner Weise eine Anrechnung erfolgen muss – wenn der Beratervertrag einem Fremdvergleich standhält (BFH 23.10.13, I R 60/12, BStBl II 15, 413).

BMF erkennt die Entscheidung des BFH an

Wichtige Ausnahme von der Ausnahme: Keine Teilzeit

Besser einen Beratervertrag schließen