

# FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Band 19

Anna Schwarz

## Die Pensionszusage an den Mitunternehmer der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis .....	XIX
Einleitung .....	1
§ 1 Problemstellung und Abgrenzung des Themas .....	2
§ 2 Gang der Untersuchung .....	4
Erster Teil: Grundzüge der Ertragsbesteuerung der Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG .....	7
§ 1 Die einkommensteuerrechtliche Stellung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter .....	9
I. Subjektive Steuerpflicht und Einkünftezurechnung bei unter- nehmerischer Betätigung .....	9
II. Die Reichweite der Einkommensteuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft in ihrer historischen Entwicklung .....	11
1. Die Anerkennung der Personengesellschaft im PrEStG vom 24.6.1891 .....	12
2. Die Negierung der Personengesellschaft in den Reichsein- kommensteuergesetzen vom 29.3.1920 und 10.8.1925 .....	14
3. Die Bilanzbündeltheorie .....	15
4. Die partielle Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft zwischen Einheitstheorie und Vielheitsbetrachtung .....	19
5. Ausblick – Die Personengesellschaft als vollwertiges Steuer- subjekt in Anlehnung an die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit und aus Gründen einer rechtsformneutralen Ertrags- besteuerung? .....	22
§ 2 Der gewerbliche Mitunternehmer im Sinne von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG .....	26
I. Allgemeine Voraussetzungen der Mitunternehmerstellung .....	28
1. Gesellschaftereigenschaft .....	28
2. Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko .....	31
II. Sonderfälle – Mitunternehmerstellung beim angestellten Komplementär und bei Arbeitnehmer-Kommanditisten .....	34
§ 3 Die beiden Einkunftsbestandteile Gewinnanteil und Sonderver- gütungen gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG – Inhalt, Sinn und Zweck .....	38
I. Der Gewinnanteil nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 Hs. 1 EStG .....	38

II.	Die Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 Hs. 2 EStG.....	40
1.	Die Vereinbarung einer Sondervergütung in Abgrenzung zum Vorausgewinn.....	41
2.	Die Veranlassung der Sondervergütung durch das Ge-sell- schaftsverhältnis .....	45
3.	Die Tätigkeitsvergütungen .....	48
4.	Sinn und Zweck der Einbeziehung der Sondervergütungen .....	51
a)	Qualifikationsnorm .....	51
b)	Hinzurechnung zum Gewerbeertrag gem. § 7 GewStG .....	52
c)	Gleichstellung von Gewinnanteil und Sondervergütungen .....	53
d)	Partielle Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer .....	54
III.	Fazit .....	57
§ 4	Die Ermittlung der Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft .....	57
I.	Die Gewinnermittlung der gemeinschaftlich erwirtschafteten Einkünfte nach §§ 4 ff. EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG .....	58
II.	Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Buchführungsgrundsätze gem. § 5 Abs. 1 EStG für den steuerlichen Betriebsvermögens- vergleich .....	61
1.	Allgemeines .....	61
2.	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, insbes. Vorsichts-, Realisations- und Imparitätsprinzip.....	63
III.	Die Methode der Ermittlung der Mitunternehmergewinne – Konsolidierung, Strukturierung oder Addition?.....	67
1.	Überblick .....	67
2.	Konsolidierte Gesamtbilanz nach Georg Döllerer .....	68
3.	Strukturierte Gesamtbilanz nach Adalbert Uelner .....	72
4.	Additive Ermittlung.....	74
a)	Rein additive Ermittlung ohne korrespondierende Bilanzierung .....	75
b)	Additive Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung aus Gründen der Gesamtgewinn-Neutralität.....	76
c)	Bedeutung des Gesamtgewinns hauptsächlich für gewerbe- steuerliche Zwecke.....	78
5.	Fazit .....	80
IV.	Die zwei Stufen der additiven Gewinnermittlung mit korrespon- dierender Bilanzierung .....	81
1.	Die Ermittlung des Anteils am Gesellschaftsgewinn (1. Stufe).....	81
a)	Aufwandswirksamkeit von Sondervergütungen an Gesell- schafter .....	82

b) Berechnung des Gewinnanteils.....	83
2. Die Ermittlung des Sonderbilanzergebnisses (2. Stufe).....	85
a) Inhalt von Sonderbilanz und Sondergewinn- und Verlustrechnung.....	86
b) Zeit- und betragsgleiches Korrespondieren der Sonderver- gütungen.....	88
V. Fazit .....	90

Zweiter Teil: Die Pensionszusage an den Mitunternehmer im System der zweistufigen Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung .....	91
§ 5 Begriff, Wesen, und Bedeutung der Pensionszusage an den Mitunternehmer .....	91
I. Die Pensionszusage als vom Betrieb gewährte „betriebliche“ Altersversorgung .....	91
1. Die betriebliche Altersversorgung im System der drei Säulen bzw. drei Schichten der Altersvorsorge in Deutschland – Einordnung und Bedeutung.....	92
2. Bedeutung der Pensionszusage insbesondere für die Altersversorgung des Mitunternehmers .....	95
3. Einbeziehung der Mitunternehmer-Pensionszusagen in den Schutzbereich des BetrAVG?.....	98
4. Entgelt- oder Fürsorgecharakter der Pensionszusage?.....	102
II. Der Pensionsvertrag – Begründung, Rechte und Pflichten der Parteien .....	103
III. Die Pensionsrückstellung als Ausdruck der ungewissen Pensionsverbindlichkeit.....	105
1. Die allgemeinen Rückstellungsvoraussetzungen .....	106
2. Die Bewertung der Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG und ihre finanziell und steuerlich vorteilhaften Effekte.....	109
§ 6 Die steuerliche Behandlung der Mitunternehmer-Pensionszusage in der Entwicklung der Finanzrechtsprechung .....	112
I. Die erste Phase – Die Pensionszusage als Zusage zwischen den Gesellschaftern mit gesamtgewinnmindernder Auswirkung .....	113
1. Teilweise Zulässigkeit von Pensionsrückstellungen .....	113
2. Keine Aktivierung der Pensionsanwartschaft beim Begünstig- ten wegen Ungewissheit .....	115
3. Die wirtschaftliche Einheit von Pensionsrecht und Pensionsverpflichtung als Einschränkung.....	116

4.	Keine Gewinnminderung bei Steuerumgehungsgefahr und bei der Gewerbesteuer .....	118
5.	Bewertung.....	120
II.	Die zweite Phase – Die Pensionszusage als Gewinnverteilungsabrede mit steuerlicher Versagung der Pensionsrückstellung und neutraler Auswirkung auf den Gesamtgewinn .....	121
1.	Versagung der Rückstellungsbildung in der Steuerbilanz der Gesamthand .....	121
2.	Zurechnung der Rückstellungsauflösung .....	123
3.	Bewertung.....	124
III.	Die dritte Phase – Korrespondierende Aktivierung der Pensionszusage in der zweistufigen Gewinnermittlung mit neutraler Auswirkung auf den Gesamtgewinn.....	127
1.	Korrespondierende Aktivierung der rückgestellten Pensionszusage .....	129
2.	Teleologische Begründung des BFH.....	131
3.	Keine Heranziehung der im Urteil vom 14.12.1988 entwickelten Grundsätze zur Anwendung des Realisationsprinzips außerhalb der Fälle des § 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG .....	132
4.	Personelle Zuordnung des Aktivpostens .....	135
IV.	Die vierte Phase – Korrespondierende Aktivierung in der Sonderbilanz des Begünstigten .....	135
V.	Resümee.....	139
§ 7	Darstellung der korrespondierenden Bilanzierung der Mitunternehmer-Pensionszusage in Anwartschafts- und Auszahlungsphase sowie bei Pensionsausfall .....	141
I.	Anwartschaftsphase .....	141
II.	Auszahlungsphase .....	145
III.	Pensionsausfall – Versterben des Begünstigten .....	148
IV.	Fazit .....	150

Dritter Teil:	Kritik an der korrespondierenden Aktivierung der Pensionszusage in der Anwartschaftsphase .....	151
---------------	---	-----

§ 8	Analyse des Aktivierungszeitpunkts – Korrespondierende Bilanzierung oder Anwendung der allgemeinen Aktivierungsregeln.....	152
I.	Korrespondierende Bilanzierung – gesetzliche Grundlage? .....	153
1.	Die richterliche Rechtsfortbildung und ihre Grenzen im Allgemeinen .....	155
2.	Die korrespondierende Bilanzierung als Rechtsfortbildung .....	159

II. Keine ertragsrealisierende Aktivierung nach den allgemeinen bilanzrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).....	161
1. Anwendbarkeit der handelsbilanziellen Buchführungsgrundsätze über Erträge und Aufwendungen auf die Gewinnermittlung im Sonderbereich.....	163
a) Kein Verweis im Wortlaut „bezogen“ auf das Zu- und Abflussprinzip.....	163
b) Einheitliche Gewinnermittlung auf Gesamthands- und Sonderbetriebsebene .....	166
c) Maßgeblichkeit des Realisationsprinzips für die Sondervergütungen .....	171
2. Bilanzierung der Pensionszusage beim Begünstigten nach den GoB.....	174
a) Grundbegriffe des ertragsrealisierenden Bilanzansatzes: Aktivierung – Wirtschaftsgut – Realisationsprinzip.....	175
aa) Aktivierung und erfolgsrealisierende Gegenbuchung .....	175
bb) Voraussetzungen eines zu aktivierenden Wirtschaftsguts.....	177
(1) Selbstständige Bewertbarkeit.....	178
(2) Greifbarkeit.....	179
(3) Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb.....	180
cc) Das Realisationsprinzip als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips.....	181
(1) Allgemeines .....	182
(2) Steuerstaat als stiller Teilhaber – Übereinstimmung der Bilanzzwecke .....	183
(3) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der GoB .....	184
(a) Realisationsprinzip .....	185
(b) Imparitätsprinzip.....	186
dd) Realisationsakt und -zeitpunkt bei Forderungen aus gegenseitigen Verträgen.....	190
(1) Zufluss der Gegenleistung .....	192
(2) Zeitpunkt des Vertragsabschlusses .....	194
(3) Realisation zum Zeitpunkt der Leistungsbewirkung .....	195
ee) Realisation dienstvertraglicher Forderungen .....	196

b) Übertragung der allgemeinen Regeln auf den Ausweis der Pensionszusage.....	198
aa) Das Wesen der Pensionsanwartschaft als aufschiebend bedingter Anspruch (§ 158 Abs. 1 BGB).....	199
bb) Ertragsrealisierende Aktivierung bei bedingten und befristeten Forderungen im Allgemeinen.....	201
cc) Ertragsrealisierende Aktivierung des Pensionsanwartschaftsrechts? .....	204
(1) Pensionsanwartschaft – Selbstständig bewertbares, greifbares Wirtschaftsgut? .....	205
(2) Pensionsanwartschaft als künftig bedingter Versorgungsanspruch – Hinreichend sicherer, realisierter Vorteil? .....	207
(a) Annahme der Realisierung der Pensionsanwartschaft nach der Rechtsprechung des BFH.....	208
(b) Die Ungewissheit als Hindernis für die Annahme einer Realisierung als „so gut wie sicheren“ Anspruch .....	211
3. Fazit .....	222
III. Auseinandersetzung mit den vom BFH zur Mitunternehmer-Pensionszusage angeführten Argumenten zur korrespondierenden Aktivierung in Abweichung zu den GoB .....	224
1. Die Gleichstellung von Sondervergütungen und Gewinnanteil als unzureichende Rechtfertigung .....	226
2. Ablehnung des Gebots der Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer.....	229
a) Keine gesetzliche Vorgabe der Gleichstellungsthese .....	231
b) Keine Gleichheit und Vergleichbarkeit von Einzel- und Mitunternehmer.....	232
aa) Tatsächliche und zivilrechtliche Unterschiede .....	232
bb) Zivilrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern .....	235
cc) Keine Vergleichbarkeit aus Gründen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hinsichtlich der Pensionszusage .....	239
dd) Fazit – Keine Vergleichbarkeit.....	240
c) Nichterreichen der Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer durch die Aktivierung der Pensionsanwartschaft .....	241
d) Benachteiligung der Mitunternehmer gegenüber Kapitalgesellschaftern.....	246
e) Keine Rechtfertigung der Gleichstellungsthese durch Missbrauchsgefahr .....	251

3. Fazit .....	254
IV. Ergebnis – Unterlassen der korrespondierenden Aktivierung bei Maßgeblichkeit der allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze .....	255
§ 9 Die korrespondierende Aktivierung als Widerspruch zur Grundkonzeption der nachgelagerten Besteuerung von Altersbezügen? .....	256
I. Das System der nachgelagerten Besteuerung der Alters-einkünfte .....	258
II. Nachgelagerte Besteuerung der Mitunternehmer-Pensionszusage aus Gründen der Folgerichtigkeit? .....	262
III. Nichtaktivierung aus Gründen des subjektiven Nettoprinzips? .....	266
§ 10 Darstellung der schwerwiegenden Belastungsfolgen der korrespondierenden Aktivierung für den Mitunternehmer .....	273
I. Progressions-, Finanzierungs-, Liquiditäts- und Zinsnachteile.....	274
1. Progressionsnachteil.....	274
2. Problematische Liquiditätsbeschaffung zur Steuerfinanzierung.....	276
a) Steuerentnahmerecht allein für Gewinnanteile nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG .....	278
b) Finanzielle Belastung und Zinsverluste zur Steuerfinanzierung.....	281
II. Die Steigerung der Nachteile bei Minimalbeteiligung.....	283
III. Fazit – Die Pensionszusage als „Danaergeschenk“ an den Mitunternehmer .....	288
§ 11 Die Überbesteuerung des Pensionsbegünstigten im Todesfall aufgrund Vorversteuerung der aktivierten Anwartschaft.....	290
I. Die Entstehung erheblicher Verluste infolge der Auflösung der aktivierten Pensionsanwartschaft .....	290
II. Die Frage der (Un-)Vererblichkeit des Verlustabzugs.....	293
1. Die uneinheitliche Rechtsprechung vor der Klärung durch den Großen Senat .....	294
2. Die Unvererblichkeit nach der Entscheidung des Großen Senats vom 17.12.2007 .....	296
III. Die Überbesteuerung als Konsequenz der Unvererblichkeit der Verluste aus der Auflösung der Pensionsanwartschaft .....	300
IV. Notwendigkeit einer „Entsteuerung“ beim Verstorbenen.....	302
1. Der „ideale“ Leistungsfähigkeitsindikator im Spannungsfeld zwischen Abschnittsprinzip und Totalgewinngedanke .....	303
a) Das Abschnittsprinzip als materielles Prinzip .....	306
aa) Legitimation einer gegenwartsnahen Besteuerung zur Erfüllung der staatlichen Gegenwartsaufgaben .....	306

bb) Vergleichbarkeit in der Zeit durch Einteilung in Besteuerungsabschnitte.....	307
cc) Praktikabilität und Rechtssicherheit.....	308
dd) Endgültige Einkommenszuordnung durch die Abschnittsbesteuerung.....	309
ee) Folge – Einordnung des überperiodischen Verlustabzugs als bloße Steuersubvention.....	310
b) Der Totalgewinngedanke als materielles Sub-Prinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips (Abschnittsprinzip als rein technisches Prinzip) .....	311
aa) Vorrang materieller vor technischen Prinzipien .....	314
bb) Willkürlichkeit der Abschnittsbesteuerung .....	315
cc) Überperiodische, leistungsfähigkeitsgerechte Betrachtungsweise bei Einteilung in Besteuerungsabschnitte .....	317
dd) Folge – Zwingende Notwendigkeit eines periodenübergreifenden Verlustabzugs.....	319
c) Das Lebenseinkommen als Ideal mit der Abschnittsbesteuerung aus Gründen der praktischen Durchführbarkeit .....	321
2. Notwendigkeit einer erweiterten Verlustberücksichtigung im Todesfall .....	322
a) Grundsätzliche Verfassungsmäßigkeit eines einjährigen Verlustrücktrags im Zusammenspiel mit dem Verlustvortrag .....	323
b) Verfassungswidrigkeit der ausnahmslos auch im Todesfall geltenden Beschränkung des Verlustrücktrags .....	324
c) Erweiterung des Verlustrücktrags im Todesfall insbesondere bei aus früherer Versteuerung herrührenden Verlusten.....	333
V. Fazit – Gänzliches Unterlassen der Aktivierung zur Vermeidung einer Überbesteuerung.....	334
 Vierter Teil: Lösungsansätze und Schlussbetrachtung .....	335
§ 12 Zulässige Gestaltungsvereinbarungen zwischen den Mitunternehmern trotz korrespondierender Aktivierung .....	335
I. Gesellschaftsvertragliche Vereinbarung einer abweichenden Ertrags- oder Aufwands-Zurechnung mit steuerlicher Wirkung .....	335
1. Vereinbarung über die Zuordnung des Aktivpostens bei allen Mitunternehmern .....	336
2. Zuordnung des Pensionsaufwandes beim Begünstigten mittels Ergebnisverteilungs-Sonderabrede.....	338

II. Vereinbarung eines erhöhten Gewinnanteils zur Alterssicherung.....	343
III. Vereinbarung eines gewinnabhängigen Ruhegehalts, § 5 Abs. 2a EStG.....	344
IV. Vereinbarung eines zinslosen Darlehens an den begünstigten Gesellschafter oder einer Einkommensaufstockung zur Steuerfinanzierung.....	345
V. Ergebnis zu den Gestaltungsvereinbarungen .....	346
§ 13 Alternativen zur Vermeidung der vorgelagerten Besteuerung außerhalb des Einflussbereichs der Gesellschafter .....	347
I. Steuerstundung oder gänzlicher Steueraufschub bis zur Auszahlung .....	347
II. Neutralisierung des beibehaltenen Aktivpostens über Gewährung einer steuerfreien Rücklage .....	348
III. Aktivierung der Anwartschaft nur in Höhe der Beteiligungsquote .....	349
IV. Gänzliches Unterlassen der korrespondierenden Aktivierung der Pensionsanwartschaft als ideale Lösung .....	350
§ 14 Fazit und Vorteile der empfohlenen Lösung.....	351
Zusammenfassung.....	353
Literaturverzeichnis.....	373