Urteil vom 08. Juni 2011, I R 62/10

Verzicht auf verfallbare Pensionsansprüche

BFH I. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 5, EStG § 6a, KStG § 8 Abs 1, BetrAVG § 1, BGB § 397, EStG § 5 Abs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 5, EStG § 6a

vorgehend FG Düsseldorf, 14. Juni 2010, Az: 6 K 2357/08 K,F

Leitsätze

NV: Verzichten Gesellschafter-Geschäftsführer im Zuge einer Anteilsübertragung unter Beendigung ihrer Dienstverhältnisse auf bislang nicht unverfallbare Ansprüche aus Pensionszusagen, führt dies zu einer Einkommenserhöhung bei der Kapitalgesellschaft. Der diese Einkommenserhöhung ausgleichende Ansatz einer verdeckten Einlage kommt nicht in Betracht: Entweder weil man den Einlagebegriff als nicht erfüllt ansieht (kein einlagefähiges Wirtschaftsgut oder keine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis) oder weil eine Einlagebewertung mit Null erfolgt.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob der ertragswirksame Fortfall einer Verpflichtung aus einer noch nicht unverfallbaren Pensionszusage durch eine einkommensmindernde Einlage der ursprünglich zusagebegünstigten Gesellschafter kompensiert wird.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Rechtsnachfolgerin einer durch Gesellschaftsvertrag vom 2. September 1992 errichteten GmbH. Zu Beginn des Streitjahrs 2002 waren Gesellschafter zu gleichen Anteilen A, B, C und D. Diesen sämtlich zu Geschäftsführern bestellten Gesellschaftern waren mit Vereinbarung vom 20. November 1993 ab dem 1. Dezember 1993 Pensionszusagen erteilt worden, und zwar jeweils eine Altersrente von monatlich 3.000 DM nach Vollendung des 65. Lebensjahres. Bei einem Ausscheiden vor Eintritt des Versorgungsfalls sollten die §§ 1 und 2 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung vom 19. Dezember 1974 (BGBl I 1974, 3610) --BetrAVG-- a.F. angewendet werden. Die Anstellungsverträge der Geschäftsführer waren frühestens zum 31. Dezember 2003 kündbar.

3 Mit Vertrag vom 28. August 2002 veräußerten die Gesellschafter ihre Anteile an E. Dazu heißt es unter § 6 der Vereinbarung ("Gewährleistungen der Verkäufer"): " ... Die Parteien sind sich einig, dass die den Verkäufern erteilten Pensionszusagen nicht den Bestimmungen des BetrAVG unterfallen und auch bis zum heutigen Tag keine Unverfallbarkeit entsprechend § 1 BetrAVG eingetreten ist. Die Verkäufer garantieren demzufolge, dass die Verkäufer (richtig wohl: den Verkäufern) mit dem in diesem Vertrag geregelten Ausscheiden als Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft keinerlei Ansprüche mehr aus den erteilten Pensionszusagen zustehen. Der Käufer ist über die Auflösung der für die Verkäufer gebildeten Pensionsrückstellungen und die daraus resultierende Steuerbelastung der Gesellschaft informiert." Im Anteilsübertragungsvertrag war auch vereinbart, dass die Anteilsverkäufer, deren Anstellungsverträge mit sofortiger Wirkung aufgehoben wurden, als Geschäftsführer abberufen werden sollten.

4 Die Klägerin hat in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2002 die Pensionsrückstellungen erfolgsneutral auf das Rücklagenkonto gebucht, da sie von einer Werthaltigkeit der Pensionsrückstellungen ausging. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) war hingegen der Auffassung, dass der Verzicht auf eine noch nicht unverfallbare Pensionsanwartschaft nicht zu einer den Ertrag aus der Auflösung ausgleichenden Einlage in Höhe der Pensionsrückstellungen führe, da der Teilwert mit null € zu bemessen sei. Das FA erließ Steuerfestsetzungen sowie Verlustfeststellungen auf der Grundlage einer einkommenserhöhenden Auflösung der Pensionsrückstellungen (in Höhe von 109.896 €). Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Düsseldorf, Urteil vom 15. Juni 2010 6 K 2357/08 K,F, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 1486).

5 Die Klägerin macht mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, das angefochtene Urteil und den geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Mai 2008 aufzuheben, soweit der Gewinn um 109.896 € erhöht wurde, hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

7 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den ertragswirksamen Fortfall der Verpflichtungen aus den noch nicht unverfallbaren Pensionszusagen ohne Rechtsfehler nicht durch eine einkommensmindernde Einlage der ursprünglich zusagebegünstigten Gesellschafter kompensiert.

8 1. Der im Zuge der Anteilsübertragungen eingetretene Fortfall der Verpflichtungen aus den noch nicht unverfallbaren Pensionszusagen ist bei der Klägerin ertragswirksam (einkommenserhöhend) anzusetzen.

9 Das FG hat darauf abgestellt, dass im Zuge der Anteilsübertragungen (und der damit einhergehenden Aufhebung der Anstellungsverträge mit den Altgesellschaftern) die Verpflichtungen der Klägerin aus den Versorgungsversprechen, die als Pensionsrückstellungen im Jahresabschluss der Klägerin zum 31. Dezember 2001 erfasst worden waren, entfallen sind. Dabei hat das FG offengelassen, ob diesem Fortfall der Verpflichtungen --wie die Klägerin vorträgt-- ein Erlassvertrag zwischen den Altgesellschaftern und der Klägerin zugrunde lag (in der Form eines negativen Schuldanerkenntnisses i.S. des § 397 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) oder er aus der Aufhebung der Anstellungsverträge zu einem Zeitpunkt vor dem Eintritt des Unbedingtwerdens des Versorgungsanspruchs (dies entsprechend der Versorgungsvereinbarung nach Maßgabe des § 1 BetrAVG a.F.) folgt. In beiden Fällen sei der Fortfall der Verpflichtungen durch eine Auflösung der Rückstellungen ertragswirksam (einkommenserhöhend) zu berücksichtigen.

10 2. Dem ist jedenfalls im Ergebnis beizupflichten. Die Auflösung der Pensionsverpflichtungen ist bei der Klägerin ertragswirksam geworden.

11 a) Denn entweder fehlt es bereits an einer Einlage der Altgesellschafter, sei es, weil die Versorgungsanwartschaften im Zeitpunkt der Verzichte noch verfallen konnten --sie also lediglich einen aufschiebend bedingten Anspruch auf Pensionszahlungen bei Eintritt des Versorgungsfalls repräsentierten-- und damit zu diesem Zeitpunkt mangels vorherigen Zuflusses beim Anwartschaftsberechtigten nicht einlagefähig waren (so z.B. Briese, GmbH-Rundschau 2008, 568; Weppler, Betriebs-Berater --BB-- 2010, 2042), sei es, weil man annähme, dass die mit den Verzichten einhergehende Beendigung der Anstellungsverhältnisse als Geschäftsführer im Zuge der Veräußerung der Geschäftsanteile nicht durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst gewesen ist (vgl. dazu zuletzt für die Situation einer --ebenfalls anteilsveräußerungsbedingten-- Abfindung von Pensionsverpflichtungen bei nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern Senatsurteil vom 28. April 2010 I R 78/08, BFHE 229, 234, m.w.N. zum Streitstand; s. auch speziell zu noch verfallbaren Anwartschaften Otto in Blomeyer/ Rolfs/Otto, Betriebsrentengesetz, 5. Aufl., Rz StR F 380).

12 b) Oder aber man sieht zwar die Voraussetzungen einer Einlage der --hier: aufgrund ihrer gleichgelagerten Interessen beherrschenden-- Altgesellschafter als erfüllt an, sei es, weil die Verzichte Gegenstand der vertraglichen Vereinbarung zur Anteilsübertragung waren, sei es, weil die Altgesellschafter aus diesem Grunde einer vorzeitigen Auflösung ihrer Anstellungsverträge zugestimmt haben, was wiederum verhinderte, dass die Pensionsanwartschaften unverfallbar werden konnten. Für diesen Fall einer Einlage wären die noch verfallbaren Pensionsanwartschaften, auf die verzichtet worden ist, indes als wertlos anzusehen und mit null zu bewerten (vgl. Briese, ebenda).

13 aa) Die Klägerin hat als Kapitalgesellschaft ihren Gewinn gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu ermitteln. In diesem Rahmen ist --wie sich aus der auf der Rechtsprechung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (Beschluss vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307) aufbauenden Senatsrechtsprechung ergibt (Senatsurteil vom 15. Oktober 1997 I R 58/93, BFHE 184, 432, BStBl II 1998, 305)-- ein auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhender Verzicht eines Gesellschafters auf eine Forderung als Einlage mit dem Teilwert der Forderung zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG; s. auch Buciek in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG Rz 956). Der Teilwert ist der Wert, den ein gedachter Erwerber für den

Erwerb der Forderung (Herbeiführung des Verzichts) hätte aufwenden müssen. Für die Bewertung der Forderung sind allein die Wertverhältnisse zum Zeitpunkt des Forderungsverzichts maßgeblich (Senatsurteil vom 15. Oktober 1997 I R 103/93, BFH/NV 1998, 572).

14 Dies gilt entsprechend für den Verzicht auf eine Pensionsanwartschaft (s. insoweit auch H 40 "Verzicht auf Pensionsanwartschaftsrechte" der Körperschaftsteuerhinweise 2008; Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M., Verfügung vom 10. September 2010, Deutsches Steuerrecht 2010, 2249; Rengers in Blümich, a.a.O., § 8 KStG Rz 181). Abzustellen ist insoweit auf den Teilwert der Pensionsanwartschaften der Berechtigten und nicht auf den gemäß § 6a EStG ermittelten Teilwert der Pensionsverbindlichkeiten der Klägerin. Der Teilwert ist dabei unter Beachtung der allgemeinen Teilwertermittlungsgrundsätze im Zweifel nach den Wiederbeschaffungskosten zu ermitteln. Demnach kommt es darauf an, welchen Betrag die Versorgungsberechtigten zu dem Zeitpunkt des Verzichtes hätten aufwenden müssen, um eine gleichhohe Pensionsanwartschaft gegen einen vergleichbaren Schuldner zu erwerben. Dabei kann die Bonität des Forderungsschuldners berücksichtigt werden. Außerdem kann von Bedeutung sein, ob die Pension unverfallbar ist oder ob sie voraussetzt, dass der Berechtigte bis zum Pensionsfall für den Verpflichteten nichtselbständig tätig ist (s. insoweit Senatsurteil in BFHE 184, 432, BStBl II 1998, 305).

15 bb) Das FG hat auf dieser Grundlage die noch verfallbaren Pensionsanwartschaften zu Recht null € bewertet. Denn die Einlagebewertung knüpft daran an, welchen Betrag die Versorgungsberechtigten zum Zeitpunkt des Verzichts bzw. ihrer Zustimmung zur Auflösung der Anstellungsverträge hätten aufwenden müssen, um eine gleichhohe Pensionsanwartschaft gegen einen vergleichbaren Schuldner zu erwerben. Der wirtschaftliche Wert des konkreten Versorgungsanspruchs ist dabei nicht nur aus der Sicht des Versorgungsbegünstigten zu ermitteln. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Anspruch noch verfallbar ist und der Verzicht im Zusammenhang mit der Veräußerung von Geschäftsanteilen und einer damit einhergehenden Auflösung der für die Pensionszusagen maßgeblichen Anstellungsverträge steht (s. insoweit auch FG Düsseldorf, Urteil vom 14. Mai 2002 6 K 7467/98 E, EFG 2002, 1450). Denn ohne eine Fortsetzung der dem Versorgungsversprechen zugrunde liegenden Tätigkeit der Altgesellschafter bei dem Versprechenden --die wiederum durch die Aufhebung der Anstellungsverträge ausgeschlossen ist-- entfällt in diesem Fall ein Versorgungsanspruch; er ist auch nicht zeitanteilig bezogen auf die bisherige Tätigkeitszeit entstanden. Das rechtfertigt die Annahme, dass ein fremder Dritter ihn weder entgeltlich erwerben noch ihm im Rahmen eines Erwerbs der Beteiligung einen eigenständigen Wert zumessen würde.

16 Im Ergebnis wird damit nicht, wie die Revision meint, auf den Zeitpunkt nach dem Eintritt der rechtlichen Wirkungen des Verzichts abgestellt. Vielmehr wird lediglich bezogen auf den Zeitpunkt des Verzichts die konkret eintretende Unmöglichkeit des Eintritts der Bedingung für die Unverfallbarkeit für maßgeblich erachtet (im Ergebnis zustimmend Weppler, BB 2010, 2042; Günther, Steuerberater Woche 2010, 922; wohl auch Veit, BB 2011, 811, 814).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de