Beschluss vom 13. Februar 2019, XI R 34/16

Zum Ausweis der Pensionsrückstellung im Jahr der Zusage unter Berücksichtigung neuer "Heubeck-Richttafeln" - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 10.04.2019 als NV-Entscheidung abrufbar.

ECLI:DE:BFH:2019:B.130219.XIR34.16.0

BFH XI. Senat

EStG § 6a Abs 4 S 2, EStG § 6a Abs 4 S 3, EStG § 6a Abs 4 S 6, EStG § 6a Abs 3 S 1, EStG VZ 2005

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 16. August 2016, Az: 3 K 228/14

Leitsätze

Wird im Jahr der Erteilung einer Pensionszusage eine Pensionsrückstellung gebildet und erfolgt dies im Jahr der Veröffentlichung neuer "Heubeck-Richttafeln", existiert kein "Unterschiedsbetrag" i.S. des § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG, der auf drei Jahre verteilt werden müsste .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 17. August 2016 3 K 228/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist der Ausweis einer Pensionsrückstellung im Jahr der Zusage unter Berücksichtigung neuer "Heubeck-Richttafeln".

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, erteilte ihrem zu einem Drittel beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer am 18. November 2005 eine Pensionszusage; der Ausweis zum 31. Dezember 2005 erfolgte ohne einen Mehrbetrag aufgrund der Änderungen der erstmalig im Wirtschaftsjahr 2005 anwendbaren sog. Heubeck-Richttafeln 2005 zu den "Heubeck-Richttafeln" 1998.

3 Aufgrund einer Außenprüfung änderte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) mit Bescheiden vom 31. August 2012 u.a. den Bescheid über Körperschaftsteuer 2005 und über den Gewerbesteuermessbetrag 2005. Da die der Berechnung der Pensionsrückstellung zugrunde liegenden "Heubeck-Richttafeln" von 1998 im Juli 2005 geändert wurden, ging das FA davon aus, dass ein Unterschiedsbetrag, der auf der erstmaligen Anwendung der Richttafeln 2005 beruhe, gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. § 6a Abs. 4 Sätze 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf drei Jahre zu verteilen sei (... €). Nach Meinung des FA gelte die Verteilungsregelung auch im Jahr der erstmaligen Zusage.

4 Das Thüringer Finanzgericht (FG) gab der Klage im Hinblick auf die Pensionsrückstellung mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 978 veröffentlichten Urteil vom 17. August 2016 3 K 228/14 statt.

5 Es entschied, dass bei erstmaliger Bildung einer Pensionsrück-stellung keine Verteilung eines Unterschiedsbetrags zu erfolgen habe. Weder würden die Voraussetzungen des § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG vorliegen, noch ergebe sich eine solche Verteilung aus § 6a Abs. 4 Satz 6 EStG. Es liege nach dieser Vorschrift eine Rechtsgrundverweisung vor, so

dass diese Vorschrift --die eine entsprechende Anwendung des § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG anordne-- bei Anwendung des § 6a Abs. 4 Satz 3 EStG im Streitfall fehl gehe.

6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es ist der Auffassung, dass das FG aus dem Wortlaut rechtlich unzulässige Schlussfolgerungen gezogen habe. Der Unterschiedsbetrag, der aufgrund der Anwendung der geänderten "Heubeck-Richttafeln" entstehe, sei auf drei Wirtschaftsjahre zu verteilen. Dies gelte auch für die erstmalige Anwendung. Deshalb habe der Gesetzgeber die Vorschrift des § 6a Abs. 4 Satz 6 EStG geschaffen. Auch der Zweck der Vorschrift bestätige diese Auslegung. Um einen Vorzieheffekt zu verhindern, sei diese Regelung ins Gesetz aufgenommen worden. Es handele sich bei den Richttafeln um Periodentafeln, die über einzelne Jahre hinausgehen würden.

7 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

10 Das FG hat zu Recht angenommen, dass im Streitfall ein Mehrbetrag aufgrund der "Heubeck-Richtwerte" der gemäß § 6a Abs. 4 Satz 6 i.V.m. § 6a Abs. 4 Satz 3 und Satz 2 EStG auf drei Jahre verteilt werden musste, nicht vorliegt.

11 1. Eine Pensionsrückstellung darf für Zwecke der Besteuerung höchstens mit dem Teilwert angesetzt werden (§ 6a Abs. 3 Satz 1 EStG), der sich nach § 6a Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG bestimmt. In § 6a Abs. 4 EStG ist ein sog. Nachholverbot verankert. Nach § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG darf eine Pensionsrückstellung in einem Wirtschaftsjahr höchstens um den Unterschied zwischen dem Teilwert der Pensionsverpflichtung am Schluss des Wirtschaftsjahres und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres erhöht werden. Von diesem Grundsatz sind in § 6a Abs. 4 Sätze 2 bis 5 EStG Ausnahmen geregelt. So ist bestimmt, dass und soweit der Unterschiedsbetrag auf der erstmaligen Anwendung neuer oder geänderter biometrischer Rechnungsgrundlagen beruht, er nur auf mindestens drei Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt der Pensionsrückstellung zugeführt werden kann (§ 6a Abs. 4 Satz 2 EStG); entsprechendes gilt beim Wechsel auf andere biometrische Rechnungsgrundlagen. In dem Wirtschaftsjahr, in dem mit der Bildung einer Pensionsrückstellung frühestens begonnen werden darf (Erstjahr), darf des Weiteren die Rückstellung bis zur Höhe des Teilwerts der Pensionsverpflichtung am Schluss des Wirtschaftsjahres gebildet werden; diese Rückstellung kann auf das Erstjahr und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt werden (§ 6a Abs. 4 Satz 3 EStG). § 6a Abs. 4 Satz 6 EStG ordnet u.a. im Fall des Satzes 3 die entsprechende Anwendung des Satzes 2 an.

12 2. Die Rechtsfrage der entsprechenden Anwendung des § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG auf den Fall des Erstjahres, wie er in § 6a Abs. 4 Satz 3 EStG geregelt ist (§ 6a Abs. 4 Satz 6 EStG), wird bislang unterschiedlich beantwortet. Während die Vorinstanz und auch bereits das FG des Landes Brandenburg (Urteil vom 23. August 2006 2 K 2012/03, EFG 2006, 1746) eine entsprechende Anwendung des Satzes 2 ablehnt, weil im Fall der erstmaligen Bildung einer Pensionsrückstellung ein "Unterschiedsbetrag" i.S. des Satzes 2 nicht existiere, werden in der Literatur unterschiedliche Standpunkte vertreten. Teilweise folgt man der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und Argumentation (vgl. Gosch in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 6a Rz 21; Dommermuth in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6a EStG Rz 154). Nach anderer Auffassung ist die entsprechende Anwendung des Satzes 2 in der Weise vorzunehmen, dass im Erstjahr der Pensionsrückstellung, in dem sich auch die Richtwerte geändert haben, die Wahlrechte des § 6a Abs. 4 Satz 3 EStG nur hinsichtlich des Rückstellungswertes auf alter Richtwertgrundlage gelten sollen; der sich aufgrund der Anwendung der neuen Richtwerte ergebende Erhöhungsbetrag soll dagegen durch entsprechende Anwendung des § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG auf drei Wirtschaftsjahre verteilt werden (Höfer in Höfer/Veit/Verhuven, Betriebsrentenrecht, Bd. II Kap. 2 Rz 671 ff.; Schmitz in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 6a EStG Rz 102). Die Finanzverwaltung ist ebenfalls der zuletzt genannten Ansicht (vgl. zum Übergang auf die "Richttafeln 2005 G" Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 16. Dezember 2005 IV B 2-S 2176-106/05, BStBl I 2005, 1054, Rz 5; zum Übergang auf die "Heubeck-Richttafeln 2018 G" s. BMF-Schreiben vom 19. Oktober 2018 IV C 6-S 2176/07/10004:001, BStBl I 2018, 1107, Rz 5).

13 3. Der Senat folgt der Ansicht der Vorinstanz und Teilen der Literatur, nach der eine Verteilung entsprechend § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG nicht vorzunehmen ist. Weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zweck des § 6a Abs. 4 Satz 6 EStG lässt sich entnehmen, dass generell in allen Fällen der erstmaligen Bildung einer Pensionsrückstellung § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG zur Anwendung kommt.

14 a) Die in § 6a Abs. 4 Satz 6 EStG angeordnete entsprechende Anwendung des § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG setzt nach seinem Wortlaut voraus, dass ein Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert der Pensionsverpflichtung am Schluss des Wirtschaftsjahres und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres besteht. Bei einem Veranlagungszeitraum, in dem eine Pensionszusage erteilt wird, kommt eine Verteilung des Unterschiedsbetrages zwischen dem Teilwert der Pensionsrückstellung nach den bisherigen "Heubeck-Richttafeln" und den neuen erstmalig im Jahr der Pensionszusage veröffentlichten "Heubeck-Richttafeln" auf das Erstjahr i.S. des § 6a Abs. 4 Satz 3 EStG und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre nicht in Betracht. Denn bei einer erstmaligen Bildung einer Pensionsrückstellung existiert kein "Unterschiedsbetrag" i.S. des § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG, wie das FG zu Recht angenommen hat.

15 b) Auch der Zweck der Vorschrift des § 6a Abs. 4 Satz 6 EStG führt zu keinem anderen Ergebnis. Aus den Gesetzesmaterialien zu den Regelungen in § 6a Abs. 4 Satz 2 und Satz 6 EStG (eingefügt durch das Steueränderungsgesetz 1998 vom 19. Dezember 1998, BGBl I 1998, 3816) ergibt sich zwar die Absicht der Verhinderung von einmaligen Steuerausfällen und auch von "Vorzieheffekten" biometrischer Veränderungen nach Veröffentlichung der Richttafeln (BTDrucks 14/158, S. 7; vgl. auch Höfer in Höfer/Veit/Verhuven, a.a.O., Kap. 2 Rz 650; Schmitz in Lippross/Seibel, a.a.O., § 6a EStG Rz 100). Ihnen ist aber nicht zu entnehmen, dass über den Wortlaut hinaus eine Anwendung der Regelung des § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG auch auf Fälle der erstmaligen Bildung einer Pensionsrückstellung erfolgen soll, zumal ein darüber hinausgehender Anwendungsbereich des § 6a Abs. 4 Satz 6 EStG nach dem Wortlaut verbleibt. Als Erstjahr i.S. des § 6a Abs. 4 Satz 3 EStG kommt nicht nur --wie im Streitfall-- das Jahr der Pensionszusage selbst in Betracht, sondern auch spätere Zeiträume, in denen ein "Unterschiedsbetrag" besteht. So kann eine bereits handelsrechtlich zu berücksichtigende Pensionszusage steuerrechtlich nach § 6a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a bis d EStG erst in späteren Veranlagungszeiträumen zu berücksichtigen sein. Entsprechend definiert § 6a Abs. 4 Satz 3 EStG das Erstjahr auch als Wirtschaftsjahr, "in dem mit der Bildung einer Pensionsrückstellung frühestens begonnen werden darf" (vgl. HHR/Dommermuth, § 6a EStG Rz 156). Dies muss nicht das Jahr sein, in dem die Pensionszusage erteilt worden ist (z.B. bei Zusage vor dem in § 6a Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG genannten Zeitpunkt).

16 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de