

Urteil vom 20. November 2019, XI R 52/17

Zum Betriebsausgabenabzug der an einen Pensionsfonds entrichteten Leistungen beim sog. Kombinationsmodell

ECLI:DE:BFH:2019:U.201119.XIR52.17.0

BFH XI. Senat

EStG § 4e Abs 3 S 3, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 6a Abs 3, HGB § 242 Abs 1 S 1, HGB § 243 Abs 1, HGB § 249 Abs 1 S 1, HGB § 266 Abs 3 Buchst B Nr 1, EStG § 6a Abs 4, KStG § 8 Abs 1 S 1, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2010, KStG VZ 2010

vorgehend FG München, 03. Oktober 2017, Az: 6 K 3285/14

Leitsätze

Kommt es im Rahmen des sog. Kombinationsmodells dazu, dass der bereits erdiente Teil einer Versorgungsanwartschaft (sog. Past-Service) auf einen Pensionsfonds übergeht und der noch zu erdienende Teil (sog. Future-Service) zugleich auf eine Unterstützungskasse übertragen wird, können die an den Pensionsfonds zur Übernahme der bestehenden Versorgungsverpflichtung oder Versorgungsanwartschaft entrichteten Leistungen nach § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG als Betriebsausgaben nicht im Umfang der in der Steuerbilanz insgesamt aufzulösenden Pensionsrückstellung abgezogen werden, sondern nur soweit die Auflösung dieser Rückstellung auf den bereits erdienten Teil der Anwartschaft entfällt (Parallelentscheidung zu BFH-Urteil vom 20.11.2019 - XI R 42/18).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten und die Anschlussrevision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 04.10.2017 - 6 K 3285/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, sagte ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer im Dezember 2000 eine betriebliche Versorgungsleistung als Altersrente zu (bei Beendigung des Dienstverhältnisses nach Vollendung des 65. Lebensjahres in Höhe von monatlich 6.000 DM = [3.067 €]). Im Falle der Berufsunfähigkeit bestand ein Anspruch auf eine Berufsunfähigkeitsrente in gleicher Höhe, die längstens bis zum 65. Lebensjahr zu zahlen war (abgekürzte Invalidenrente); im Anschluss war die Altersrente zu zahlen. Bei einem Ausscheiden aus dem Unternehmen ohne Eintritt des Versorgungsfalles blieben die zeitanteiligen Rentenansprüche erhalten. Zur Abdeckung dieser Pensionsverpflichtung wurde bei der (A) eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen.
- 2 Zum 01.12.2010 übertrug die Klägerin die Verpflichtung, eine Altersrente zu zahlen, in Höhe des vom Begünstigten bereits erdienten Rentenanspruchs (sog. Past-Service) von monatlich 1.368,58 € auf die (B). Hierfür war ein Einmalbetrag (Prämie) in Höhe von 240.459,62 € zu leisten. Die vom Begünstigten noch nicht erdiente Altersrente (sog. Future-Service) in Höhe von monatlich 1.699,25 € übernahm die (C). Hierfür hatte die Klägerin jährlich gleichbleibende Zahlungen nach § 4d des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu erbringen. Lediglich die Verpflichtung, möglicherweise eine Berufsunfähigkeitsrente bis zum Pensionsalter zahlen zu müssen, verblieb bei der Klägerin.

- 3 Für ihre Pensionsverpflichtung bildete die Klägerin zum Bilanzstichtag 31.12.2009 eine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG in Höhe von 153.805 €.
- 4 Im Jahr 2010 (Streitjahr) erhöhte die Klägerin die Rückstellung zunächst um 13.127 € und löste sodann den gesamten Rückstellungsbetrag (166.932 €) auf. Die Klägerin machte von der an B geleisteten Prämie in Höhe von 240.459,62 € einen Betrag in Höhe von 166.932 € im Streitjahr als Betriebsausgabe geltend. Den übersteigenden Betrag behandelte sie als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten, den sie beginnend bereits im Streitjahr verteilt auf zehn Jahre anteilig auflöste. In der Bilanz zum 31.12.2010 wies die Klägerin dementsprechend unter der Position "Aktive Rechnungsabgrenzung" auf Folgejahre zu verteilende Betriebsausgaben in Höhe von 65.097 € aus. Die Verteilung des Betriebsausgabenabzugs nach § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG hatte die Klägerin zuvor beantragt.
- 5 Nach einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Pensionsrückstellung zum 01.12.2010 mit 166.932 € zwar zutreffend berechnet worden sei. In Höhe von 14.331 € sei sie in der Bilanz des Streitjahres jedoch nicht aufzulösen, da die Verpflichtung der Klägerin zur Zahlung einer Invalidenrente fortbestanden habe. Dementsprechend wurde in der Prüferbilanz eine Pensionsrückstellung in Höhe von (um 2 € aufgerundet) 14.333 € passiviert. Im Übrigen sei die Pensionsrückstellung in Höhe von 152.601 € aufzulösen. Nach § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG könne die an B geleistete Prämie in Höhe von 240.459,62 € als Betriebsausgabe bereits im Streitjahr nur abgezogen werden, soweit die aufgelöste Pensionsrückstellung dem sog. Past-Service entspreche, mithin in Höhe von 68.075 €. Der übersteigende Betrag in Höhe von 172.385 € sei beginnend ab dem Folgejahr 2011 in den nächsten zehn Wirtschaftsjahren gleichmäßig zu je $\frac{1}{10}$ gewinnmindernd zu berücksichtigen.
- 6 Der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dieser Ansicht und setzte mit Änderungsbescheid vom 05.03.2014 die Körperschaftsteuer für das Streitjahr dementsprechend fest. Den Einspruch der Klägerin wies das FA hinsichtlich der hier vorliegenden Streitpunkte mit Teileinspruchsentscheidung vom 01.12.2014 als unbegründet zurück. Das Finanzgericht (FG) München gab mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1022 veröffentlichten Urteil vom 04.10.2017 - 6 K 3285/14 der Klage teilweise statt.
- 7 Es führte dazu u.a. aus, dass nach § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG bei der Ermittlung der als Betriebsausgaben sofort abzugsfähigen Leistungen auf die am vorangegangenen Bilanzstichtag gebildete Pensionsrückstellung abzustellen sei. Weiche der Übertragungszeitpunkt vom Bilanzstichtag ab, könne --entsprechend der Verwaltungsauffassung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 10.07.2015 - IV C 6 - S 2144/ 07/10003, BStBl I 2015, 544, Rz 6)-- die unterjährige Pensionsrückstellung, die auf diesen Zeitpunkt zu bilden wäre, nicht zugrunde gelegt werden. Die nach § 6a EStG aufzulösende Pensionsrückstellung sei allerdings im Rahmen von § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG --entgegen der Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben in BStBl I 2015, 544, Rz 6)-- in voller Höhe mit dem Betrag der Betriebsausgaben, die in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung folgenden zehn Wirtschaftsjahren zu verteilen sind, zu verrechnen.
- 8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Die Klägerin hat Anschlussrevision eingelegt und rügt die Verletzung materiellen und formellen Rechts.
- 9 Das FA bringt im Wesentlichen vor, das FG habe zu Unrecht entschieden, dass die Leistungen an einen Pensionsfonds nach § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG in Höhe des gesamten Auflösungsbetrags der Pensionsrückstellung statt in Höhe eines dem sog. Past-Service entsprechenden Teilbetrags sofort abgezogen werden könnten. Der vom FG angeführte umfängliche Förderzweck des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG lasse sich den Gesetzesmaterialien nicht entnehmen. Da nur der erdiente Teil der zugesagten Altersrente auf B übertragen worden sei, seien der noch nicht erdiente Teil sowie der auf die Invalidenrente entfallende Teil der Pensionsrückstellung nicht aufzulösen. Soweit der noch nicht erdiente Teil der zugesagten Altersrente im Rahmen des sog. Kombinationsmodells zugleich auf C übertragen worden sei, sei die verbleibende Rückstellung zwar auch insoweit aufzulösen; diese Auflösung stehe aber nicht im Zusammenhang mit der Übertragung des erdienten Teils der Zusage an den Pensionsfonds. Der Teilwert i.S. des § 6a Abs. 3 Nr. 1 EStG entspreche nicht dem Betrag der aufzulösenden Rückstellung nach § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG, in dessen Höhe die Leistungen an einen Pensionsfonds im Wirtschaftsjahr der Übertragung als Betriebsausgaben abzugsfähig seien.
- 10 Das FA beantragt, die Vorentscheidung im Umfang der Klagestattgabe aufzuheben und die Klage abzuweisen, sowie die Anschlussrevision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung im Umfang der Klageabweisung aufzuheben und der Klage stattzugeben, hilfsweise die Sache an das FG zum Zwecke einer Klageerweiterung zurückzuverweisen, sowie die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

- 12** Mit ihrer Anschlussrevision macht sie im Kern geltend, dass die Vorentscheidung gegen § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG verstoße, der auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) verweise. Der Aufwand für die Altersversorgung müsse periodengerecht erfasst werden. Das FG habe mit seiner abweichenden Beurteilung, dass bei § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG auf den Bilanzansatz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres abzustellen sei, verfahrensfehlerhaft ihre Rechtsposition im Vergleich zum Zustand vor Klageerhebung unter Verstoß gegen das sich aus der Rechtsschutzfunktion des finanzgerichtlichen Verfahrens (Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes --GG--) folgende Verböserungsverbot verschlechtere.
- 13** Das BMF ist gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Revisionsverfahren beigetreten. Einen eigenen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision und die Anschlussrevision sind begründet; sie führen zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 15** Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass im Rahmen von § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) bei der Ermittlung der als Betriebsausgaben sofort abzugsfähigen Leistungen auf die am vorangegangenen Bilanzstichtag gebildete Pensionsrückstellung abzustellen ist. Dagegen hat es zu Unrecht entschieden, dass hierbei die aufzulösende Pensionsrückstellung, auch soweit sie wegen der den sog. Future-Service betreffenden Übertragung an eine Unterstützungskasse aufzulösen ist, vollumfänglich verrechnet werden kann. Die festgesetzte Körperschaftsteuer für das Streitjahr wäre danach im Hinblick auf die ungerechtfertigte unterjährige Rückstellungsbildung zu Lasten der Klägerin zu erhöhen. Dem steht jedoch das sog. Verböserungsverbot entgegen, sodass es bei der vom FA mit dem streitgegenständlichen Körperschaftsteueränderungsbescheid vom 05.03.2014 festgesetzten Steuer bleibt. Die Klage ist deshalb abzuweisen.
- 16** 1. Nach § 4e Abs. 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung dürfen Beiträge an einen Pensionsfonds i.S. des § 112 des Versicherungsaufsichtsgesetzes --seit 01.01.2016 i.S. des § 236 des Versicherungsaufsichtsgesetzes-- von dem Unternehmen, das die Beiträge leistet (Trägerunternehmen), als Betriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie auf einer festgelegten Verpflichtung beruhen oder der Abdeckung von Fehlbeträgen bei dem Fonds dienen. Beiträge in diesem Sinne dürfen als Betriebsausgaben nicht abgezogen werden, soweit die Leistungen des Fonds, wenn sie vom Trägerunternehmen unmittelbar erbracht würden, bei diesem nicht betrieblich veranlasst wären (§ 4e Abs. 2 EStG).
- 17** a) Hiervon abweichend kann der Steuerpflichtige --wie im Streitfall die Klägerin-- gemäß § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG auf Antrag die insgesamt erforderlichen Leistungen an einen Pensionsfonds zur teilweisen oder vollständigen Übernahme einer bestehenden Versorgungsverpflichtung oder Versorgungsanwartschaft durch den Pensionsfonds erst in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung folgenden zehn Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgaben abziehen. Dieser Antrag ist nach § 4e Abs. 3 Satz 2 EStG unwiderruflich; der jeweilige Rechtsnachfolger ist an ihn gebunden.
- 18** b) Ist eine Pensionsrückstellung (§ 6a EStG) gewinnerhöhend aufzulösen, ist --wie § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG bestimmt-- § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Leistungen an den Pensionsfonds im Wirtschaftsjahr der Übertragung in Höhe der aufgelösten Rückstellung als Betriebsausgaben abgezogen werden können; (nur) der die aufgelöste Rückstellung übersteigende Betrag ist in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung folgenden zehn Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe abzuziehen.
- 19** c) Die Verteilung des Betriebsausgabenabzugs auf zehn Wirtschaftsjahre nach § 4e Abs. 3 EStG korrespondiert unmittelbar mit § 3 Nr. 66 EStG. Danach sind --was den Arbeitnehmer betrifft-- u.a. Leistungen eines Arbeitgebers an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften durch den Pensionsfonds steuerfrei, wenn ein Antrag nach § 4e Abs. 3 EStG gestellt worden ist.
- 20** 2. Die im Streitjahr an den Pensionsfonds erbrachten Beiträge der Klägerin wären als Betriebsausgaben abzugsfähig, weil --was zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht-- die Voraussetzungen des § 4e Abs. 1 EStG erfüllt und Anhaltspunkte dafür, dass das Abzugsverbot nach § 4e Abs. 2 EStG mangels betrieblicher Veranlassung

ausgelöst werden würde, nicht ersichtlich sind. Da die Klägerin zur Erlangung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG im Interesse ihres begünstigten Gesellschafter-Geschäftsführers zudem unwiderruflich i.S. des § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG beantragt hat, den Betriebsausgabenabzug zu verteilen, und eine Pensionsrückstellung i.S. des § 6a EStG gewinnerhöhend aufzulösen war, können die Leistungen der Klägerin an den Pensionsfonds nach § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG bereits im Streitjahr in Höhe der aufzulösenden Rückstellung als Betriebsausgaben abgezogen werden, während nur der übersteigende Betrag in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung folgenden zehn Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe abzuziehen ist. Dies ist dem Grunde nach zwischen den Beteiligten nicht streitig.

- 21** 3. Bei der Ermittlung der als Betriebsausgaben sofort abzugsfähigen Leistungen i.S. des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG ist --wie das FG zu Recht erkannt hat-- auf die am vorangegangenen Bilanzstichtag gemäß § 6a EStG gebildete Pensionsrückstellung abzustellen, die infolge der Übertragung einer Versorgungsverpflichtung oder Versorgungsanwartschaft aufzulösen ist. Die zuletzt gemäß § 6a EStG gebildete Pensionsrückstellung ist --anders als die Klägerin meint-- für Zwecke des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG weder bis zum unterjährigen Übertragungsstichtag fortzuschreiben noch ist sie auf diesen Zeitpunkt zu erstellen.
- 22** a) In der nach § 242 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres aufzustellenden Handelsbilanz sind gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB u.a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die daraus folgende Passivierungspflicht gehört zu den GoB und ist grundsätzlich gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG für die Steuerbilanz zu beachten (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.02.2013 - I R 8/12, BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686, Rz 10; vom 09.11.2016 - I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379, Rz 13; vom 27.09.2017 - I R 53/15, BFHE 260, 45, BStBl II 2018, 702, Rz 19; vom 22.05.2019 - XI R 40/17, BFHE 265, 113, BStBl II 2019, 663, Rz 21; jeweils m.w.N.). Rückstellungen sind, wie sich --wie hier-- für Pensionsrückstellungen aus § 266 Abs. 3 B Nr. 1 HGB ergibt, Bilanzposten, die im Rahmen der für den Schluss eines jeden --im Streitfall dem Kalenderjahr entsprechenden-- Geschäftsjahres aufzustellenden Bilanz nach den handelsrechtlichen Vorschriften zu bilden sind. Die Pensionsverpflichtungen sind danach für den Bilanzstichtag zu ermitteln.
- 23** b) Dem FG ist darin beizupflichten, dass im Rahmen der Anwendung des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG nur ein Rückgriff auf die in der letzten Steuerbilanz ausgewiesene Pensionsrückstellung nach § 6a EStG in Betracht kommt. Der Wortlaut des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG ist insoweit eindeutig; er stellt ausdrücklich auf die Rückstellung nach § 6a EStG ab. Eine Regelung, die die Erstellung einer Pensionsrückstellung i.S. des § 6a EStG zu anderen (unterjährigen) Zeitpunkten außerhalb der Bilanzierung ermöglichen würde, ist --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nicht vorgesehen (so auch Gosch in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 4e Rz 11; Dommermuth in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4e EStG Rz 49; Schmitz in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 4e EStG Rz 24; Blümich/H.-J. Heger, § 4e EStG Rz 52d; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, Bd. II, Teil 5a Rz 279; Stöckler, Betriebs-Berater --BB-- 2018, 1968; kritisch Höfer in Höfer/Veit/Verhuvén, Betriebsrentenrecht, Bd. II, Kap. 30 Rz 48; a.A. BeckOK EStG/Seidler, 5. Ed. [01.11.2019], EStG § 4e Rz 102; Bredebusch/ Großmann, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 1441). Die zum Übertragungszeitpunkt unterjährig erstellte Rückstellung wäre bei § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG selbst dann nicht zugrunde zu legen, wenn --anders als im Streitfall-- die Pensionsleistungen nach dem letzten Bilanzstichtag und vor dem Übertragungszeitpunkt erhöht worden wären (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2015, 544, Rz 6).
- 24** Das hat zwar zur Folge, dass die Zunahme der Verpflichtung zwischen dem Bilanz- und dem Übertragungsstichtag in jedem Fall dem Verteilungsbetrag zugeschlagen wird und Leistungen an den Pensionsfonds in dieser Höhe im Wirtschaftsjahr der Übertragung nicht gemäß § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG abgezogen werden können. Dies korrespondiert allerdings mit dem Wahlrecht nach § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG, das es grundsätzlich ermöglicht, die an einen Pensionsfonds geleisteten Beiträge in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung folgenden zehn Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgaben abzuziehen. Nur für den Fall, dass --wie hier-- eine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG gewinnerhöhend aufzulösen ist, ergibt sich die Höhe der zu verteilenden Betriebsausgaben abweichend davon nach § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den im Wirtschaftsjahr der Übertragung an einen Pensionsfonds geleisteten Beiträgen und der Höhe der insoweit aufzulösenden Pensionsrückstellung. Nur soweit aufgrund des Bilanzenzusammenhangs die Entstehung eines zu versteuernden Ertrags durch die Auflösung einer Pensionsrückstellung infolge der Übernahme einer bestehenden Versorgungsverpflichtung oder Versorgungsanwartschaft durch den Pensionsfonds unvermeidbar ist, ist es im Hinblick darauf, dass der Wechsel zu einer zulässigen Altersversorgung nicht an steuerrechtlichen Folgen scheitern soll, sachgerecht, die infolge des mit Rücksicht auf § 3 Nr. 66 EStG ausgeübten Wahlrechts nach § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG grundsätzlich auf zehn Jahre zu verteilenden Leistungen an den Pensionsfonds gemäß § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG

zu mindern und Betriebsausgaben in dieser Höhe noch im Wirtschaftsjahr der Übertragung abzuziehen. Eine unterjährige Erhöhung der in der vorangegangenen Steuerbilanz ausgewiesenen Pensionsrückstellung nach § 6a EStG führt im Falle der Auflösung jedoch nicht zu einem zu versteuernden Ertrag, der zu neutralisieren wäre. Die von der Klägerin begehrte unterjährige Erhöhung der Pensionsrückstellung nach § 6a EStG mit dem Zweck, weitere Leistungen an den Pensionsfonds als Betriebsausgaben im Wirtschaftsjahr der Übertragung abziehen zu können, scheidet mithin daran, dass --wie die Vorentscheidung zu Recht erkannt hat-- während des laufenden Wirtschaftsjahres keine (Steuer-)Bilanz zu erstellen war, im Streitfall auch nicht erstellt wurde und außerbilanzielle Rückstellungen weder handels- noch steuerrechtlich zulässig sind (s. insoweit Höfer in Höfer/Veit/Verhuvén, a.a.O., Kap. 30 Rz 48).

- 25** Im Übrigen wird auch der der Pensionsverpflichtung zugrunde liegende Barwert nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 (Satz 1) EStG für den Schluss des Wirtschaftsjahres festgestellt, so dass auch bei der Berechnung der Pensionsrückstellung unterjährig zeitanteilige Werte unterbleiben. Die Verrechnung nach § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG betrifft also nur die gebildete Rückstellung zum letzten maßgeblichen Bilanzstichtag; eine unterjährige Zuführung für die im laufenden Wirtschaftsjahr bis zur Übertragung ermittelte Erhöhung scheidet danach aus (vgl. dazu Blümich/H.-J. Heger, § 4e EStG Rz 52d; a.A. Bredebusch/ Großmann, DStR 2010, 1441).
- 26** c) Aus den in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG in Bezug genommenen GoB folgt nichts anderes.
- 27** Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei buchführenden bzw. buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist. Handelsrechtliche GoB sind insbesondere der Grundsatz der Bilanzwahrheit, der Grundsatz der Bilanzkontinuität, das Vorsichtsprinzip und das Stichtagsprinzip (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31.01.2013 - GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, Rz 59).
- 28** Der Senat vermag der Klägerin aber nicht darin zu folgen, dass --wie sie im Kern meint-- die Pensionsrückstellung nach § 6a EStG im Lichte der GoB abweichend vom letzten Bilanzstichtag auf den unterjährigen Zeitpunkt der Übertragung der bestehenden Versorgungsverpflichtung oder -anwartschaft fortzuschreiben sei. Vielmehr steht es im Einklang mit den GoB, insbesondere dem Stichtagsprinzip, die Pensionsverpflichtung auch für Zwecke des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG für den Schluss des Wirtschaftsjahres festzustellen.
- 29** d) Soweit die Klägerin ferner geltend macht, dass es der von der Verwaltung noch im BMF-Schreiben vom 26.10.2006 - IV B 2 - S 2144-57/06 (BStBl I 2006, 709) vertretenen Ansicht widerspreche, statt auf den jeweiligen Übertragungszeitpunkt auf den letzten maßgeblichen Bilanzstichtag abzustellen, kann sie sich in der Sache nicht mit Erfolg auf eine diesem Ergebnis entgegenstehende sog. Selbstbindung der Verwaltung berufen.
- 30** aa) Auf die Frage, ob --wie die Klägerin im Kern meint-- dem BMF-Schreiben in BStBl I 2006, 709 (Rz 5) eine allgemeine Aussage dahingehend zu entnehmen ist, dass bei der Übertragung von Anwartschaften auf einen Pensionsfonds jeweils auf den zum Übertragungszeitpunkt ermittelten Teilwert gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG abzustellen sei, kommt es nicht an. Selbst wenn die Finanzverwaltung vor Erlass des BMF-Schreibens in BStBl I 2015, 544 (Rz 6) diese Auffassung vertreten haben sollte, hätte dies keinen bindenden Charakter, weil es sich lediglich um eine norminterpretierende Verwaltungsanweisung gehandelt hätte.
- 31** bb) Norminterpretierende Verwaltungsanweisungen, die die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern sollen, können im Allgemeinen weder eine einer Rechtsnorm vergleichbare Bindung aller Rechtsanwender noch eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben herbeiführen. Eine von den Gerichten zu beachtende Selbstbindung der Verwaltung besteht nur als Ausfluss von Art. 3 Abs. 1 GG ausnahmsweise in dem Bereich der der Verwaltung vom Gesetz eingeräumten Entscheidungsfreiheit, also im Bereich des Ermessens, der Billigkeit und der Typisierung oder Pauschalierung (vgl. BFH-Urteile vom 26.04.1995 - XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754; vom 07.12.2005 - I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097; vom 04.02.2010 - II R 1/09, BFH/NV 2010, 1244; vom 11.11.2010 - VI R 16/09, BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966; vom 10.11.2011 - V R 34/10, BFH/NV 2012, 803, Rz 21; vom 05.09.2013 - XI R 4/10, BFHE 243, 60, BStBl II 2014, 95, Rz 40; vom 03.07.2014 - V R 1/14, BFHE 246, 562, BFH/NV 2014, 2014, Rz 33). Ein derartiger Spielraum steht der Finanzverwaltung bei Anwendung von § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG aber nicht zu.
- 32** e) Das FG konnte im Übrigen bei § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG hinsichtlich der Pensionsrückstellung auf den Bilanzansatz des letzten Wirtschaftsjahres abstellen, ohne dabei --wie die Klägerin meint-- gegen Art. 19 Abs. 4 GG zu verstoßen.
- 33** Das von der Klägerin in Bezug genommene finanzgerichtliche "Verböserungsverbot" besagt, dass das FG bezogen

auf die mit der Klage angegriffene Steuerfestsetzung nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen abweichen, mithin keine höhere Steuerfestsetzung als die durch das FA vornehmen darf (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18.02.2016 - V R 53/14, BFHE 252, 551, BStBl II 2019, 333, Rz 26, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 10.03.2016 - X B 198/15, BFH/NV 2016, 1042, Rz 8, m.w.N.). Da Streitgegenstand nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit des jeweiligen Steuerbescheids ist, liegt keine unzulässige Verböserung vor, wenn das FG im Rahmen des Klageantrags einzelne unterschiedlich zu beurteilende Streitpunkte miteinander "saldiert" (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2010 - XI R 46/08, BFHE 232, 232, BFH/NV 2011, 712, Rz 52; statt vieler Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 96 FGO Rz 197, 198; jeweils m.w.N.).

- 34** Gegen diesen Grundsatz wurde nicht verstoßen. Das FG hat --wie sich aus seiner Steuerberechnung ergibt (FG-Urteil, Rz 30)-- die Körperschaftsteuerfestsetzung für das Streitjahr, wie sie von der Erhebung der Klage bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung Gegenstand des Verfahrens war, weder im Tenor seiner Entscheidung noch in der Begründung zu Lasten der Klägerin geändert. Zwar ist das FA im Rahmen der streitgegenständlichen Steuerfestsetzung der Ansicht der Außenprüfung folgend davon ausgegangen, dass die Klägerin die Pensionsrückstellung abweichend vom letzten Bilanzstichtag zum 01.12.2010 mit 166.932 € richtig berechnet und mithin um 13.127 € zutreffend erhöht habe. Dem ist die Vorentscheidung jedoch zu Recht nicht gefolgt (dazu vorstehend unter II.3.b). Diese von der Ansicht des FA abweichende Beurteilung des FG führte jedoch nicht zu einer verfahrensrechtlich unzulässigen Schlechterstellung, sondern zu einer zulässigen Saldierung im Rahmen des Klageantrags.
- 35** 4. Zu Unrecht hat das FG dagegen entschieden, dass die Pensionsrückstellung, auch soweit sie wegen der den sog. Future-Service betreffenden Übertragung an eine Unterstützungskasse aufzulösen ist, nach § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG mit dem von der Klägerin an den Pensionsfonds für die Übernahme des bereits erdienten Rentenanspruchs ihres Gesellschafter-Geschäftsführers geleisteten Beitrag verrechnet werden kann. Denn für die Ermittlung des sofort abzugsfähigen Einmalbetrags an einen Pensionsfonds i.S. des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG ist für den hier vorliegenden Fall des sog. Kombinationsmodells nicht die in der Steuerbilanz insgesamt aufzulösende Pensionsrückstellung anzusetzen, sondern nur der aufzulösende Betrag, der auf den an einen Pensionsfonds übertragenen sog. Past-Service entfällt (ebenso Keil/Prost/Veh, Betriebliche Altersversorgung --BetrAV-- 2016, 313).
- 36** a) Ist eine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG gewinnerhöhend aufzulösen, sind nach § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG der Auflösungsbetrag und die Leistungen an den Pensionsfonds im Wirtschaftsjahr der Übertragung zu saldieren.
- 37** aa) Dem FG ist zwar darin beizupflichten, dass nach dem Wortlaut des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG "in Höhe der aufgelösten Rückstellung" auf die volle Rückstellung, also nicht nur auf einen Teil dieser Rückstellung abzustellen ist, während der übersteigende Betrag in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung folgenden zehn Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgaben abzuziehen ist (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 38. Aufl., § 4e Rz 8; HHR/Dommermuth, § 4e EStG Rz 49). Der Wortlaut ist jedoch --anders als das FG meint-- einschränkend dahingehend auszulegen, dass die aufzulösende Rückstellung nur soweit zu verrechnen ist, als ihre Auflösung auf der Übertragung der Versorgungsanwartschaft auf einen Pensionsfonds beruht; im Streitfall betrifft dies nur den bereits erdienten Teil der bestehenden Anwartschaft, den die Klägerin im Rahmen des sog. Kombinationsmodells auf einen Pensionsfonds übertragen hat (s.a. z.B. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 4e Rz 11).
- 38** bb) Der Zweck des § 4e EStG verbietet es, dass auch der Betrag einer nicht durch die Übertragung an einen Pensionsfonds veranlassten Auflösung von Pensionsrückstellungen in die Anwendung des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG einbezogen wird.
- 39** (1) Die Regelung des § 4e EStG, die im Rahmen des Gesetzes zur Reform der gesetzlichen Rentenversicherung und zur Förderung eines kapitalgedeckten Altersvorsorgevermögens (Altersvermögensgesetz) vom 26.06.2001 (BGBl I 2001, 1310) in das EStG eingefügt wurde, sollte die Einführung von betrieblichen Pensionsfonds als neuen Durchführungsweg der betrieblichen Altersversorgung steuerlich flankieren. § 4e EStG regelt abschließend den Umfang der als Betriebsausgaben abzugsfähigen Beiträge des Arbeitgebers an einen Pensionsfonds, die der Finanzierung der von dem Fonds rechtsverbindlich zu erbringenden Versorgungsleistungen dienen (vgl. BTDrucks 14/5150, S. 34).
- 40** (2) Dabei kann --entgegen der Ansicht des FG-- ein "Förderzweck" des § 4e EStG nicht rechtfertigen, den (veranlassungsbezogenen) Auflösungsgrund zu vernachlässigen. Da § 4e EStG allein den Umfang des Betriebsausgabenabzugs der Beiträge des Arbeitgebers an einen Pensionsfonds abschließend regelt, kann die Saldierung zwischen Auflösungsbetrag und der Zuführung i.S. des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG mit dem Ziel, einen Auflösungsgewinn zu neutralisieren, nur erfolgen, soweit die Auflösung einer Pensionsrückstellung nach § 6a EStG

auf der Übertragung der Versorgungsanwartschaft auf einen Pensionsfonds beruht. Soweit die Pensionsrückstellung nach § 6a EStG dagegen auch aufzulösen ist, weil z.B. der noch nicht erdiente Teil einer Versorgungsanwartschaft auf eine Unterstützungskasse übertragen wird, steht die gewinnerhöhende Auflösung dieser Rückstellung nicht im Zusammenhang mit der Übertragung des erdienten Teils dieser Anwartschaft an einen Pensionsfonds, auf die § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG allein abstellt und die es nach § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG im Rahmen einer abschließenden Regelung des Umfangs der als Betriebsausgaben abzugsfähigen Beiträge des Arbeitgebers an einen Pensionsfonds rechtfertigt, insoweit den Auflösungsgewinn durch sofortigen Abzug der hierfür im Wirtschaftsjahr der Übertragung getätigten Leistungen zu neutralisieren.

- 41** (3) Aus der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines Siebten Gesetzes zur Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes (BTDrucks 15/5618, S. 11) folgt im Übrigen nichts anderes. Soweit dort ausgeführt wird, dass, "sofern der Arbeitgeber bereits nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen bilanziert, ... eine Übertragung [auf einen Pensionsfonds] damit ohne zusätzlichen Kapitalaufwand durchgeführt werden [könnte]", betrifft dies die abschließende Regelung des Umfangs der als Betriebsausgaben abzugsfähigen Beiträge des Arbeitgebers an einen Pensionsfonds nach § 4e EStG jedenfalls nicht.
- 42** cc) Für die gleichzeitige Übertragung sowohl der erdienten als auch der noch zu erdienenden Versorgungsansprüche im Rahmen des sog. Kombinationsmodells gilt nichts anderes.
- 43** (1) Würde zunächst nur der erdiente Teil einer Versorgungsanwartschaft auf einen Pensionsfonds übertragen, wäre eine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG nur für diesen sog. Past-Service aufzulösen und der Gewinn im Rahmen des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG zu neutralisieren; hinsichtlich des nicht übertragenen noch nicht erdienten Teils der Versorgungsanwartschaft bliebe sie bestehen. Denn nach der Auslagerung des erdienten Teils besteht die Pensionsverpflichtung im Umfang des Teils für den sog. Future-Service grundsätzlich fort; für den verbleibenden Teil ist eine gebildete Rückstellung insoweit nicht aufzulösen (vgl. Blümich/H.-J. Heger, § 4e EStG Rz 52c; Keil/Prost/Veh, BetrAV 2016, 313; Prost, Der Betrieb --DB-- 2009, 2010; Höfer in Höfer/Veit/Verhuvén, a.a.O., Kap. 30 Rz 35 und Rz 43; a.A. Bredebusch/Großmann, DStR 2010, 1441). Käme es später zu einer Übertragung des sog. Future-Service auf eine rückgedeckte Unterstützungskasse, wäre die Pensionsrückstellung nach § 6a EStG auch insoweit gewinnerhöhend aufzulösen, ohne dass die Möglichkeit besteht, diesen Gewinn durch Saldierung zu kompensieren.
- 44** (2) Etwas anderes kann sich nicht daraus ergeben, dass der Unternehmer --wie hier die Klägerin-- im Rahmen des sog. Kombinationsmodells den bereits erdienten Teil der Versorgungsanwartschaft auf einen Pensionsfonds überträgt und zugleich den noch nicht erdienten Teil auf eine Unterstützungskasse (vgl. im Ergebnis ebenso Prost, DB 2009, 2010; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 4e Rz 11; a.A. Höfer in Höfer/Veit/Verhuvén, a.a.O., Kap. 30 Rz 43; Ahrend/Förster/Rößler, a.a.O., Teil 5a Rz 279; Blümich/H.-J. Heger, § 4e EStG Rz 52d; Bredebusch/Großmann, DStR 2010, 1441; Stöckler, BB 2018, 1968). Dies wäre aber der Fall, wenn im Rahmen des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG auf den vollen Betrag der aufzulösenden Rückstellung nach § 6a EStG abgestellt würde. Bei der den Streitfall betreffenden Übertragung der Versorgungsanwartschaft für den erdienten Teil auf einen Pensionsfonds und für den noch nicht erdienten Teil auf eine Unterstützungskasse im sog. Kombinationsmodell muss die gebildete Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz zwar aufgelöst werden, aber mit einer Folge, die einer zeitlich gestreckten Übertragung entspricht, in der ein außerordentlicher Ertrag im Übertragungsjahr bewirkt wird, soweit die Auflösung auf der Übertragung des noch nicht erdienten Teils an eine Unterstützungskasse beruht. Diese Gewinnerhöhung wird per Saldo nur durch die erste Jahresprämie zur Finanzierung geschmälert, die in aller Regel den Auflösungsbetrag unterschreitet (vgl. Höfer in Höfer/Veit/Verhuvén, a.a.O., Kap. 30 Rz 44).
- 45** b) Es trifft nicht zu, dass --wie das FG im Kern meint-- nur der erdiente Teil der Anwartschaft durch die nach § 6a EStG zum maßgeblichen Bilanzstichtag gebildete Pensionsrückstellung repräsentiert wird.
- 46** aa) Die Pensionsrückstellung darf nach § 6a Abs. 3 Satz 1 EStG höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden. Als Teilwert einer Pensionsverpflichtung gilt nach den Regelungen des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres abzüglich des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwerts betragsmäßig gleich bleibender Jahresbeträge, soweit --wie im Streitfall-- das Dienstverhältnis des Pensionsberechtigten noch nicht beendet ist und es sich im Übrigen um eine arbeitgeberfinanzierte Pensionszusage handelt. Die Jahresbeträge sind gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 EStG so zu bemessen, dass am Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, ihr Barwert gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist; die künftigen Pensionsleistungen sind dabei mit dem Betrag anzusetzen, der sich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag ergibt. Es sind nach § 6a Abs. 3

Satz 2 Nr. 1 Satz 3 EStG die Jahresbeträge zugrunde zu legen, die vom Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, bis zu dem in der Pensionszusage vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls rechnungsmäßig aufzubringen sind. Erhöhungen oder Verminderungen der Pensionsleistungen nach dem Schluss des Wirtschaftsjahres, die hinsichtlich des Zeitpunktes ihres Wirksamwerdens oder ihres Umfangs ungewiss sind, sind gemäß § 6a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Satz 4 EStG bei der Berechnung des Barwerts der künftigen Pensionsleistungen und der Jahresbeträge erst zu berücksichtigen, wenn sie eingetreten sind.

- 47** bb) Die Bestimmungen zielen auf die Ermittlung des sog. Anschaffungsbarwerts der Zusage als Differenz zwischen dem Barwert der versprochenen Pensionsleistungen und dem sog. Prämienbarwert, d.h. dem Barwert der betragsmäßig gleich bleibenden Jahresbeträge, der die künftigen und am jeweiligen Bilanzstichtag noch nicht erdienten Ansprüche, den sog. Future-Service, repräsentiert, ab (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2013 - I R 39/12, BFHE 242, 305, BStBl II 2014, 174, Rz 10). Da beide Barwerte am Anfang des Jahres, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, übereinstimmen müssen, liegt dem Anschaffungsbarwert --im Gegensatz zu dem früher geltenden sog. Gegenwartswertverfahren-- die Erwägung des Gesetzgebers zugrunde, dass auch dann, wenn die Zusage erst während des Dienstverhältnisses erteilt wird, der Pensionsanspruch anteilig auf die vor der Erteilung der Zusage geleistete Arbeit entfällt und mit dem hieraus erzielten Ertrag verrechnet wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 242, 305, BStBl II 2014, 174, Rz 10).
- 48** cc) Diese Berechnungsmethodik des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG, mit der die für § 6a Abs. 4 EStG maßgeblichen Teilwerte von Pensionsverpflichtungen zum Schluss der Wirtschaftsjahre ermittelt werden, lässt --entgegen der Ansicht des FG-- nicht den Schluss zu, dass in der zum maßgeblichen Bilanzstichtag nach § 6a EStG ausgewiesenen Pensionsrückstellung keine Beträge enthalten sind, die auf den sog. Future-Service entfallen.
- 49** (1) Das oben beschriebene Bewertungsverfahren kennt die Unterscheidung von erdienter und noch zu erdienender Anwartschaft nicht; vielmehr wird auf die insgesamt erreichbare Verpflichtung abgestellt (vgl. Blümich/H.-J. Heger, § 4e EStG Rz 52c). Die Bewertung auch einer noch zu erdienenden Anwartschaft wird daher auf den Dienstbeginn zurückbezogen und führt insoweit zu einer Einmalzuführung (vgl. Ahrend/Förster/Rößler, a.a.O., Teil 5a Rz 279). Das eine, der sog. Past-Service, ist wie das andere, der sog. Future-Service, mithin unselbständiger Teil der einheitlichen Gesamtzusage (vgl. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 6a Rz 23).
- 50** (2) Zwar repräsentiert die Abzugsposition i.S. des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG, d.h. der Prämienbarwert, die künftigen und am jeweiligen Bilanzstichtag noch nicht realisierten (erdienten) Ansprüche (vgl. allgemein das BFH-Urteil in BFHE 242, 305, BStBl II 2014, 174, Rz 10). Bei der Ermittlung des Teilwerts der Pensionsverpflichtung, mit der eine Pensionsrückstellung nach § 6a Abs. 3 Satz 1 EStG höchstens angesetzt werden darf, wird jedoch unterstellt, dass der Aufwand aus einer am Bilanzstichtag bestehenden Pensionsverpflichtung vom Dienstbeginn bis zum voraussichtlichen Pensionsalter versicherungsmathematisch gleichmäßig verteilt wird. In einer Pensionsrückstellung werden demzufolge sowohl erdiente als auch noch nicht erdiente Ansprüche abgebildet (vgl. Höfer in Höfer/Veit/Verhuvén, a.a.O., Kap. 2 Rz 228 - Schaubild 1). Bei einer Übertragung nur des erdienten Teils einer Pensionszusage an einen Pensionsfonds ist der beim Arbeitgeber verbleibende Teil, d.h. der noch zu erdienende Teil, in dessen Umfang er die Rückstellung fortzuführen hat, nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG gleichfalls vom Dienstbeginn bis zum voraussichtlichen Pensionsalter zu finanzieren, soweit er nicht --wie im Streitfall-- zugleich auf eine Unterstützungskasse übertragen wird. Daher kann in diesem Fall --anders als es das Hessische FG in einem Parallelverfahren angenommen hat (vgl. Urteil vom 07.11.2018 - 4 K 2332/15, EFG 2019, 904, Rz 52; ebenso Bredebusch/Großmann, DStR 2010, 1441)-- für die nicht übertragenen und somit aus Sicht des Übertragungszeitpunktes zukünftig erst noch zu erdienenden Pensionsansprüche kein neuer Ansammlungszeitraum beginnen.
- 51** (3) Der Teilwert i.S. des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG stellt aufgrund des Abzugs des Barwerts betragsmäßig gleichbleibender (künftiger) Jahresbeträge nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG zwar bereits eine ratierte Größe dar, sodass es zu einer doppelten Ratierung kommt, wenn beim Kombinationsmodell im Rahmen des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG die aufzulösende Pensionsrückstellung nur verrechnet wird, soweit sie wegen der den sog. Past-Service betreffenden Übertragung an einen Pensionsfonds aufzulösen ist (vgl. Stöckler, BB 2018, 1968; Ahrend/Förster/Rößler, a.a.O., Teil 5a Rz 279). Ein Wertungswiderspruch liegt hierin indes nicht. Es entspricht zum einen der gesetzgeberischen Intention, mit der Einführung des § 4e EStG (nur) den Umfang der als Betriebsausgaben abzugsfähigen Beiträge des Arbeitgebers an einen Pensionsfonds abschließend zu regeln (vgl. BTDrucks 14/5150, S. 34). Zum anderen streitet nichts dafür, beim sog. Kombinationsmodell die gleichzeitige Übertragung des erdienten Teils einer Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds und des noch zu erdienenden

Teils dieser Verpflichtung auf eine Unterstützungskasse gegenüber der zeitlich gestreckten Übertragung im steuerrechtlichen Ergebnis besser zu stellen.

- 52** 5. Zu Unrecht hat das FG dem Begehren der Klägerin, die aufzulösende Rückstellung nach § 6a EStG im Rahmen des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG in Gänze zu verrechnen, entsprochen und der Klage teilweise stattgegeben. Die Vorentscheidung konnte danach keinen Bestand haben.
- 53** 6. Die Sache ist spruchreif i.S. einer Klageabweisung. Der Senat kann auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen in der Sache selbst entscheiden.
- 54** a) Soweit die Klägerin hilfsweise beantragt hat, die Sache an das FG zum Zwecke einer Klageerweiterung zurückzuverweisen, ist dem nicht zu folgen.
- 55** Für eine Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung i.S. des § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO besteht kein Bedürfnis. Der von der Klägerin gestellte Antrag, die an den Pensionsfonds geleisteten Beiträge abweichend von § 4e Abs. 1 Satz 1 EStG nicht sofort als Betriebsausgaben, sondern gemäß § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung folgenden zehn Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt abzuziehen, um als Arbeitgeberin im Interesse ihres Gesellschafter-Geschäftsführers die Steuerfreiheit ihrer an den Pensionsfonds entrichteten Leistungen i.S. des § 3 Nr. 66 EStG zu erlangen, ist --wie unter II.1.a ausgeführt-- nach § 4e Abs. 3 Satz 2 EStG unwiderruflich. Selbst wenn --wie die Klägerin nunmehr im Lichte des BFH-Urteils vom 18.08.2016 - VI R 18/13 (BFHE 255, 58, BStBl II 2017, 730) meint-- bei der Auslagerung auf einen Pensionsfonds jedenfalls dann kein Zufluss von Arbeitslohn vorliege, wenn der Arbeitnehmer kein Wahlrecht habe, den Ablösungsbetrag alternativ an sich auszahlen zu lassen, und es der Anwendung von § 4e Abs. 3 Satz 2 EStG nicht bedürfe, könnte sie ihren Antrag nach § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG gemäß § 4e Abs. 3 Satz 2 EStG nicht widerrufen, sodass insoweit eine betragsmäßige Erweiterung der Klage in einem zweiten Rechtsgang nicht eröffnet wäre.
- 56** b) Zwar ist --wie das FG zu Recht erkannt hat-- die zuletzt gemäß § 6a EStG gebildete Pensionsrückstellung für Zwecke des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG nicht bis zum unterjährigen Übertragungstichtag fortzuschreiben. Einer Aufhebung des danach rechtswidrigen Körperschaftsteuerbescheids für das Streitjahr steht jedoch jedenfalls das auch im Revisionsverfahren zu beachtende Verböserungsverbot entgegen, demzufolge eine Änderung des angegriffenen Bescheids zu Lasten eines Klägers im finanzgerichtlichen Verfahren nicht möglich ist (zum Verböserungsverbot s. vorstehend unter II.3.e).
- 57** c) Soweit der Beigeladene meint, dass der zum Übertragungstichtag tatsächlich erdiente Teil der zugesagten Altersrente nicht 44,61 %, sondern 48,98 % betragen habe und deshalb zu klären sei, in welcher Höhe im Streitfall nach der Übertragung eines Teils von 44,61 % eine Rückstellung in Höhe der Differenz fortzuführen wäre, hat das FG i.S. des § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindend festgestellt, dass zum 31.12.2010, dem maßgeblichen Bilanzstichtag, in Bezug auf den Fortbestand der zugesagten Invalidenrente die tatsächlichen Voraussetzungen für eine Rückstellung nur noch in Höhe von 14.331 € gegeben sind. In Bezug auf diese Feststellung wurden keine zulässigen und begründeten Revisionsgründe vorgebracht. Im Übrigen steht zwischen den Beteiligten der mit 68.075 € ermittelte Betrag des erdienten Teils der Altersrente nicht im Streit.
- 58** d) Mangels Entscheidungserheblichkeit kann im Streitfall unentschieden bleiben, ob i.S. des § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG die Hinzurechnung der dem Grunde nach sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben im Jahr der Übertragung und der Abzug des jeweiligen Zehntels in den zehn folgenden Jahren --entsprechend der Verwaltungsauffassung (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2006, 709, Rz 8)-- außerbilanziell zu erfolgen hat oder --wie es auf den Streitfall zutrifft und als zulässig erachtet wird (vgl. Ahrend/Förster/Rößler, a.a.O., Teil 5a Rz 271; auch BeckOK EStG/Seidler, a.a.O., § 4e Rn 97)-- alternativ ein steuerbilanzieller Rechnungsabgrenzungsposten, der über diesen Zeitraum aufzulösen ist, zulässig ist.
- 59** 7. Die Kostenentscheidung, nach der die Kosten der Revision, der Anschlussrevision und des erstinstanzlichen Verfahrens von der Klägerin zu tragen sind, beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Klägerin erreicht mit ihrer Anschlussrevision nur eine formelle Änderung des Tenors, ohne in der Sache selbst ganz oder teilweise zu obsiegen.