

Urteil vom 12. Dezember 2023, VIII R 17/20

Keine Korrektur der von einer Kapital- auf eine Personengesellschaft übergehenden Pensionsrückstellungen durch den Ansatz von Sondervergütungen

ECLI:DE:BFH:2023:U.121223.VIIIR17.20.0

BFH VIII. Senat

EStG § 6a Abs 3 S 2 Nr 1, EStG § 6a Abs 3 S 2 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 18 Abs 4 S 2, UmwStG 2006 § 2 Abs 1, UmwStG 2006 § 3 Abs 1, UmwStG 2006 § 4 Abs 1 S 1, UmwStG 2006 § 6 Abs 1, UmwStG 2006 § 6 Abs 2, EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 16. Dezember 2019, Az: 8 K 892/16

Leitsätze

Zuführungsbeträge zu Pensionsrückstellungen für die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft, die im Zuge eines Formwechsels auf eine Mitunternehmerschaft übergehen, sind für die zusageberechtigten Mitunternehmer weder zum steuerlichen Übertragungstichtag noch danach anteilig in Sondervergütungen umzuqualifizieren.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 16.12.2019 - 8 K 892/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob im Anschluss an die formwechselnde Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft im Jahr 2009 (Streitjahr) Sondervergütungen der Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger zu 1. und zu 2.) für Zuführungsbeträge zu Pensionsrückstellungen vor der Umwandlung anzusetzen sind.
- 2** Die Z-GbR (im Folgenden: GbR) entstand durch einen Formwechsel mit steuerlicher Rückwirkung zum 01.10.2009. Gesellschafter und Mitunternehmer waren ab Entstehung der Kläger zu 1. und dessen Sohn, der Kläger zu 2. Mit Anteilsabtretungsvertrag vom 02.01.2010 wurden die Anteile beider Kläger an der GbR mit Wirkung zum 01.01.2010 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine KG (die Prozessbevollmächtigte) eingebracht. Die Kläger zu und 1. und zu 2. waren bis zu diesem Zeitpunkt für die GbR tätig, danach wurden beide Komplementäre der KG.
- 3** Die im Streitjahr angefochtenen Besteuerungsgrundlagen beruhen auf folgendem Sachverhalt:
- 4** Der Kläger zu 1. war im Streitjahr beherrschender Gesellschafter der Y-GmbH (GmbH I). Er hielt seit der Gründung 100 % der Geschäftsanteile der GmbH I. Aufgrund einer im Jahr 1996 erteilten Pensionszusage war in der GmbH I für den Kläger zu 1. eine Pensionsrückstellung gebildet worden.
- 5** Der Kläger zu 2. war ab Juni 2004 nach dem Erwerb eines Geschäftsanteils zu 25 % an der GmbH I beteiligt. Auch ihm wurde im Jahr 2004 von der GmbH I eine Pensionszusage erteilt.
- 6** Neben der GmbH I bestand seit dem Jahr 1996 die Q-GmbH (GmbH II), deren alleiniger Gesellschafter der Kläger zu 2. war. Geschäftsführerin der GmbH II war die Ehefrau des Klägers zu 1. und Mutter des Klägers zu 2. (M). Bei der

GmbH II wurde für M aufgrund einer Pensionszusage ab dem Jahr 1996 eine Pensionsrückstellung gebildet.

- 7** Mit Verschmelzungsvertrag vom 14.12.2009 wurde die GmbH II rückwirkend zum 01.10.2009 auf die GmbH I verschmolzen. Im Anschluss an die Verschmelzung wurde die aufnehmende GmbH I durch einen Formwechsel zur GbR.
- 8** Der Teilwert der Pensionsrückstellung für die Pensionszusage des Klägers zu 1. gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG) betrug zum 30.09.2009 nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) 1.287.087 €. Der Teilwert der Pensionsrückstellung für die Pensionszusage des Klägers zu 2. betrug zum 30.09.2009 25.630 €, der Teilwert der Pensionsrückstellung für die Pensionszusage der M betrug 686.032 €. In der steuerlichen Übertragungsbilanz der GmbH I zum 30.09.2009 (vgl. § 3 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes --UmwStG 2006--) wurden die Pensionsrückstellungen mit diesen Teilwerten angesetzt und in der Übernahmebilanz der GbR zum 01.10.2009 betragsidentisch übernommen.
- 9** Zum 31.12.2009 beendete M ihre Tätigkeit bei der GbR.
- 10** In der Schlussbilanz für das Rumpfwirtschaftsjahr vom 01.10.2009 bis zum 31.12.2009 wies die GbR Pensionsrückstellungen für den Kläger zu 1. in Höhe von 1.287.087 €, für den Kläger zu 2. in Höhe von 25.630 € und für M in Höhe von 704.815 € aus.
- 11** In der beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) abgegebenen Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr wurden für das Rumpfwirtschaftsjahr vom 01.10.2009 bis zum 31.12.2009 laufende Einkünfte auf Ebene der Gesamthand in Höhe von 116.948 € und ein nicht streitiger Übernahmegewinn (§ 4 Abs. 7 UmwStG 2006) in Höhe von 196.794 € erklärt. Sondervergütungen zur Korrektur des Ansatzes der Pensionsrückstellungen auf der Gesamthandsebene wurden für beide Kläger nicht erklärt.
- 12** Mit einem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--) stehenden Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr vom 03.03.2011 veranlagte das FA zunächst erklärungsgemäß. Der Feststellungsbescheid wurde am 26.05.2011 gemäß § 164 Abs. 2 AO aus nicht streitrelevanten Gründen geändert. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.
- 13** Während einer Außenprüfung für die GbR kam der Betriebsprüfer zu dem Ergebnis, dass aufgrund des Formwechsels im Sonderbetriebsvermögen des Klägers zu 1. ein Ausgleichsposten in Höhe von 477.358 € und im Sonderbetriebsvermögen des Klägers zu 2. ein Ausgleichsposten in Höhe von 123.962 € zu erfassen sei. Die Ausgleichsposten seien zur Korrektur der in der Gesamthandsbilanz zum 31.12.2009 ausgewiesenen Pensionsrückstellungen für den Kläger zu 1. und zu 2. anzusetzen. Ferner war der Außenprüfer der Auffassung, dass in der Gesamthandsbilanz der GbR zum 31.12.2009 die Pensionsrückstellungen für den Kläger zu 2. und für M jeweils nur noch in Höhe des Anwartschaftsbarwerts der Pensionsverpflichtungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG (Kläger zu 2.: 14.396 €; M: 569.958 €) auszuweisen seien. Aus der teilweisen Auflösung der von der GbR übernommenen Rückstellungen resultierte eine Erhöhung des laufenden Gesamthandsgewinns bei der GbR in Höhe von 146.090 €.
- 14** Das FA erließ am 07.09.2015 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO entsprechend geänderten Feststellungsbescheid für das Streitjahr und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Es erhöhte die laufenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Gesamthand um 146.090 €. Ferner erfasste es Sondervergütungen in Höhe von 601.320 €, indem es in den Sonderbilanzen der Kläger zu 1. und zu 2. Ausgleichsposten zu den Pensionsrückstellungen bildete (477.358 € und 123.962 €). Es wies den von den Klägern zu 1. und zu 2. erhobenen Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 17.03.2016 als unbegründet zurück.
- 15** Nach Erhebung der Klage durch die Kläger zu 1. und zu 2. erzielten die Beteiligten während des Klageverfahrens dahingehend eine Übereinstimmung, dass die Pensionsrückstellung für die Pensionszusage der M in der Gesamthandsbilanz der GbR zum 31.12.2009 gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG mit dem Barwert der unverfallbaren Anwartschaft in Höhe von 512.092 € anzusetzen sei. Hieraus ergebe sich gegenüber dem angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid eine weitere Erhöhung des laufenden Gesamthandsgewinns um 57.866 €. Für die Pensionsrückstellung des Klägers zu 2. gingen die Beteiligten nunmehr davon aus, dass diese in der Gesamthandsbilanz zum 31.12.2009 mit dem Teilwert nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG in Höhe von 25.630 € anzusetzen sei. Aus der Rückstellungserhöhung ergebe sich eine Gewinnminderung auf der Gesamthandsebene in Höhe von 11.234 €. Ferner sei die Pensionsrückstellung für die Pensionszusage an den Kläger zu 1. gemäß § 6a

Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG in der Gesamthandsbilanz der GbR zum 31.12.2009 mit dem Teilwert in Höhe von 1.287.087 € anzusetzen.

- 16** Das FA war der Auffassung, in der Sonderbilanz des Klägers zu 1. sei in Höhe der Differenz zwischen dem Bilanzansatz zum 31.12.2009 (1.287.087 €) und dem Anwartschaftsbarwert des während der Arbeitnehmerzeit des Klägers zu 1. in der GmbH I verdienten Pensionsanspruchs (893.244 €) ein Ausgleichsposten in Höhe von 393.843 € und in der Sonderbilanz des Klägers zu 2. (Anwartschaftsbarwert für den verdienten Anspruch als Arbeitnehmer in der GmbH I: 14.396 €) ein Ausgleichsposten in Höhe von 11.234 € zu bilden. Ein geänderter gesonderter und einheitlicher Feststellungsbescheid für das Streitjahr erging trotz der während des Klageverfahrens erzielten teilweisen Übereinstimmung nicht.
- 17** Das FG gab der Klage teilweise statt. Es änderte den gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid für das Streitjahr vom 07.09.2015 im Tenor der Entscheidung dahin, dass es den laufenden Gewinn aus der Gesamthand um 46.633 € auf 329.772 € erhöhte und die Sondervergütungen der Kläger auf 0 € herabsetzte. Für die Änderung des laufenden Gesamthandsgewinns schloss es sich der übereinstimmenden Auffassung der Beteiligten an. In den Sonderbilanzen der Kläger zu 1. und zu 2. seien mangels einer Rechtsgrundlage keine Ausgleichsposten zu bilden. Die Begründung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1140 mitgeteilt.
- 18** Mit der Revision vertritt das FA weiterhin die Auffassung, dass in der Sonderbilanz des Klägers zu 1. ein Ausgleichsposten in Höhe von 393.843 € und in der Sonderbilanz des Klägers zu 2. in Höhe von 11.234 € anzusetzen sei und die Kläger zu 1. und zu 2. jeweils Sondervergütungen in dieser Höhe im Streitjahr erzielt haben. Es rügt die Verletzung materiellen Bundesrechts in Gestalt von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und § 6 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 durch das FG.
- 19** Das FA beantragt, das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 16.12.2019 - 8 K 892/16 aufzuheben und den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2009 vom 07.09.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.03.2016 dahingehend zu ändern, dass --abweichend zu den Ausführungen in Tz. 18, 20 und 29 des Betriebsprüfungsberichts vom 12.08.2015-- im Gesamthandsvermögen die Pensionsrückstellungen für den Kläger zu 2. mit einem Passivposten in Höhe von 25.630 € und für M mit 512.092 € erfasst werden sowie, dass im Sonderbetriebsvermögen des Klägers zu 1. ein Korrekturposten in Höhe von 393.843 € und im Sonderbetriebsvermögen des Klägers zu 2. ein Korrekturposten in Höhe von 11.234 € gewinnerhöhend berücksichtigt werden.
- 20** Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 21** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 22** In der Revision ist nur noch über die Feststellungen zur Höhe der Sondervergütungen der Kläger zu 1. und zu 2. zu entscheiden (s. unter II.1.). Das FG hat zu Recht entschieden, dass für die Kläger zu 1. und zu 2. keine Sondervergütungen in der streitigen Höhe festzustellen sind (s. unter II.2.).
- 23** 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens sind nur noch die Feststellungen zur Höhe der Sondervergütungen der Kläger zu 1. und zu 2.
- 24** a) Ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen kann nach § 179, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen. Solche selbständigen Feststellungen sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns beziehungsweise einer Sondervergütung. Der in Feststellungsbescheiden häufig angegebene "Gesamtgewinn" bezeichnet hingegen lediglich rechnerisch die Summe der verschiedenen Besteuerungsgrundlagen, entfaltet aber keine Rechtswirkungen (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom

29.09.2022 - IV R 18/19, BFHE 278, 273, BStBl II 2023, 326, Rz 14; vom 01.10.2020 - IV R 4/18, BFHE 271, 154, Rz 25).

- 25** b) Im angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr vom 07.09.2015 wurden jeweils Sonderbetriebseinnahmen (Sondervergütungen) für die Kläger zu 1. und zu 2. festgestellt, die darauf beruhen, dass aus der Sicht des FA in den Sonderbilanzen des Klägers zu 1. (477.358 €) und des Klägers zu 2. (123.962 €) Ausgleichsposten zu den in der Gesamthandsbilanz der GbR mit dem Teilwert gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG ausgewiesenen Pensionsrückstellungen zu bilden sind. Diese Feststellungen hat das FG in der Vorentscheidung aufgehoben. Nur sie sind Gegenstand der Revision des FA. Die Kläger zu 1. und zu 2. sind aufgrund der Vollbeendigung der GbR durch Anwachsung auf die jetzige Prozessbevollmächtigte (KG) insoweit auch gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO klagebefugt (vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2018 - VIII R 39/15, BFHE 263, 112, BStBl II 2019, 239, Rz 19, m.w.N.).
- 26** c) Nicht Gegenstand der Revision des FA ist die vor dem FG noch streitige Feststellung zur Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns. Das FG hat im Tenor der Vorentscheidung den Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr vom 07.09.2015 geändert und den Gesamthandsgewinn zu Lasten der Kläger um weitere 46.633 € erhöht. Diesen selbständigen Teil der Vorentscheidung greift das FA nicht an.
- 27** 2. Das FG hat zutreffend entschieden, dass für den Ansatz der streitigen Sondervergütungen der Kläger zu 1. und zu 2. keine Rechtsgrundlage besteht.
- 28** a) Wie auch zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, waren die Pensionsrückstellungen der Kläger zu 1. und zu 2. in der steuerlichen Übertragungsbilanz der GmbH I zum 30.09.2009 (vgl. § 2 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 i.V.m. § 9 Satz 1 UmwStG 2006) zutreffend mit den Teilwerten gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG angesetzt worden. Sie wurden mit diesen Werten von der GbR in die Übernahmebilanz vom 01.10.2009 gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 auch zutreffend übernommen. Der Senat teilt die Würdigung des FG und der Beteiligten, dass trotz der nach dem steuerlichen Übertragungstichtag vorhandenen Stellung der Kläger zu 1. und zu 2. als Mitunternehmer der GbR der Teilwertansatz für die Rückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG zum 31.12.2009 beizubehalten war, da die Dienstverhältnisse der Kläger zu 1. und zu 2. zur GbR nicht beendet wurden (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.1977 - I R 8/75, BFHE 123, 127, BStBl II 1977, 798; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 06.04, 06.05; Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 23.10.2009, GmbH-Rundschau 2009, 1344; zustimmend u.a. Jakob in Blomeyer/Rolfs/Otto, Betriebsrentengesetz, 8. Aufl., Kap. F, Rz 358; kritisch Höfer/Veit/Verhuvén in Höfer, Betriebsrentenrecht, Bd. II: Steuerrecht, Kap. 45 Rz 41; Pung/Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock (D/P/M), Kommentar zum KStG, § 4 UmwStG Rz 72a, 72b mit Kritik unter § 6 Rz 34; anderer Auffassung Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 42. Aufl., § 6a Rz 30; zur getrennten Behandlung der späteren Versorgungszahlungen für die als Arbeitnehmer [§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG] und als Mitunternehmer [§ 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 24 Nr. 2 EStG] erdienten Ansprüche s. BMF-Schreiben vom 11.11.2021, BStBl I 2011, 1314, Tz. 06.06; ebenso z.B. Jakob in Blomeyer/Rolfs/Otto, Betriebsrentengesetz, 8. Aufl., Kap. F, Rz 364; Höfer/Veit/Verhuvén in Höfer, Betriebsrentenrecht, Bd. II: Steuerrecht, Kap. 45 Rz 43). Aus § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 oder 2 EStG lässt sich somit weder eine Korrekturbefugnis für den Ansatz der Pensionsrückstellungen in der Gesamthandsbilanz der GbR zum 31.12.2009 noch eine etwaige Befugnis zur Korrektur eines fehlerhaften Ansatzes der Pensionsrückstellungen in der Gesamthandsbilanz in den Sonderbilanzen der Kläger zu 1. und zu 2. herleiten.
- 29** b) Die streitigen Sondervergütungen für die Kläger zu 1. und zu 2. sind auch nicht gemäß § 6 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zu berücksichtigen.
- 30** § 6 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG 2006 erlauben die Bildung einer Rücklage nach Entstehen eines sogenannten Übernahmefolgegewinns. Dieser setzt voraus, dass aufgrund der Umwandlung (hier: des Formwechsels) entweder eine Rückstellung (hier: die Pensionsrückstellungen der Kläger zu 1. und zu 2.) aufzulösen ist (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 UmwStG 2006) oder die geänderte steuerliche Beurteilung einer Rückstellung zu einer Gewinnauswirkung führt (§ 6 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006).
- 31** Der Übernahmefolgegewinn muss sich als Ausfluss der Umwandlung nach den allgemeinen steuerlichen Regelungen ergeben; sein Entstehen wird nicht durch die Tatbestände des § 6 UmwStG 2006 angeordnet (Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 6 Rz 12; Jäschke/Illing in Widmann/Bauschatz, eKomm Ab [31.03.2022], § 6 UmwStG Rz 10). § 6 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG 2006 enthalten somit keine Rechtsgrundlage für die Berücksichtigung der streitigen Sondervergütungen. Deren Ansatz kann sich nur nach den allgemeinen Regelungen (hier: § 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) ergeben, was der Senat jedoch

verneint (s. dazu unter II.2.c; vgl. ebenso im Ergebnis Martini in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 6 Rz 146; Pung/Werner in D/P/M, Kommentar zum KStG, § 4 UmwStG Rz 72b; § 6 Rz 18; Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 4 UmwStG Rz 72; § 6 Rz 52a; Jäschke/Illing in Widmann/Bauschatz, eKomm Ab [31.03.2022], § 6 UmwStG Rz 42; Werneburg in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 6 Rz 32 sowie Bohnhardt in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 4 Rz 81, 82; kritisch Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 6 Rz 44, 47; Bron in Kraft/Edelmann/Bron, 2. Aufl., § 6 UmwStG, Rz 72, 75, 111; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 4 UmwStG Rz 38, § 6 Rz 18).

- 32** c) Das FG hat auch in § 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu Recht keine Grundlage für die streitigen Sondervergütungen gesehen.
- 33** aa) Die Berechtigung eines Mitunternehmers aus einer Pensionszusage ist während der Ansparphase als Sondervergütung des begünstigten Mitunternehmers einzuordnen, die gemäß § 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG zu besteuern ist.
- 34** aaa) Für die Pensionszusage eines Mitunternehmers ist in der Gesamthandsbilanz eine Pensionsrückstellung in Höhe des Teilwerts gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG zu bilden; aus der Sicht des Mitunternehmers ist die Pensionsberechtigung aber wie eine Gewinnverteilungsabrede zu behandeln. Da der mit dem Mitunternehmer im Vergleich stehende Einzelunternehmer für seine Alterssicherung keine Pensionsrückstellung bilden kann, ist der durch eine Pensionszusage seiner Gesellschaft begünstigte Gesellschafter zur Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer so zu behandeln, als hätte die Gesellschaft einen Gewinn in Höhe der Zuführung zur Pensionsrückstellung erzielt und dem Gesellschafter entsprechend einer Gewinnverteilungsabrede zur freien Verfügung überlassen, damit er sich selbst um seine Altersvorsorge kümmert. Die Sondervergütung für den Zubührungsbetrag ist durch die zeit- und betragskonforme Aktivierung eines Ausgleichspostens in der Sonderbilanz des berechtigten Mitunternehmers abzubilden; der Ausgleichsposten ist auch dann zu aktivieren, wenn dies nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht zulässig wäre (BFH-Urteile vom 02.12.1997 - VIII R 15/96, BFHE 184, 571, BStBl II 2008, 174, unter II.3.a und b [Rz 17 bis 20]; vom 14.02.2006 - VIII R 40/03, BFHE 212, 270, BStBl II 2008, 182, unter II.B.2.b bb [Rz 58]; vom 30.03.2006 - IV R 25/04, BFHE 213, 315, BStBl II 2008, 171, unter II.1.b und c [Rz 20, 21]).
- 35** bbb) Auf dieser Grundlage ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, dass in den Sonderbilanzen der Kläger für Zubührungen zu den Pensionsrückstellungen nach dem steuerlichen Übertragungstichtag, hier nach dem 30.09.2009, Ausgleichsposten zu bilden sind (s. dazu auch BMF-Schreiben vom 29.01.2008, BStBl I 2008, 317, Tz. 3, 5). Nach den Feststellungen des FG hat es für den Zeitraum vom 01.10.2009 bis zum 31.12.2009 aber keine Erhöhung der Pensionsrückstellungen aufgrund neuer Zubührungen gegeben, weshalb insoweit auch keine Ausgleichsposten in den Sonderbilanzen der Kläger zu 1. und zu 2. zu erfassen waren.
- 36** bb) Die vor dem steuerlichen Übertragungstichtag, das heißt während der Arbeitnehmerzeit der Kläger zu 1. und zu 2. bei der GmbH I gebildeten Pensionsrückstellungen, gehören im Streitjahr aber weder ganz noch anteilig --wie das FG zutreffend entschieden hat-- zu den Sondervergütungen der Kläger zu 1. und zu 2. Hierfür spricht entscheidend der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, der nur "Vergütungen" des Mitunternehmers der Besteuerung unterwirft. Bei den Zubührungsbeträgen zu den Pensionsrückstellungen, die für die Kläger zu 1. und zu 2. auf Ebene der GmbH I gebildet wurden, handelt es sich jedoch nicht um solche Vergütungen.
- 37** aaa) Die Zubührungen zu den Pensionsrückstellungen bei der GmbH I gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG vor dem Formwechsel waren für die Kläger zu 1. und zu 2. zwar kein zugeflossener Arbeitslohn (vgl. BFH-Urteil vom 20.07.2005 - VI R 165/01, BFHE 209, 571, BStBl II 2005, 890, unter II.5.a [Rz 18]); sie vergüteten aber ausschließlich deren Arbeitstätigkeit bei der GmbH I bis zum steuerlichen Übertragungstichtag. Seit dem BFH-Urteil vom 22.06.1977 - I R 8/75 (BFHE 123, 127, BStBl II 1977, 798) ist ein Versorgungsversprechen, das der Gesellschafter einer Personengesellschaft vor einer Umwandlung in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft erhalten hatte, steuerlich nicht mehr insgesamt in eine Gewinnverteilungsabrede auf Ebene der Personengesellschaft umzuqualifizieren. Die auf die Personengesellschaft übergehende Pensionsverpflichtung der umgewandelten Kapitalgesellschaft und die korrespondierende Forderung des früheren Anteilseigners und Arbeitnehmers aus dem Versorgungsversprechen haben ihre Ursache vielmehr allein in dem früheren Beschäftigungsverhältnis des Berechtigten zu der umgewandelten Kapitalgesellschaft. Die Zubührungsbeträge zur Pensionsrückstellung bei der Kapitalgesellschaft bis zur Umwandlung vergüten nicht die Tätigkeit im Dienst der

Personengesellschaft nach der Umwandlung (BFH-Urteil vom 22.06.1977 - I R 8/75, BFHE 123, 127, BStBl II 1977, 798, unter A.II.1.b [Rz 28, 29]: Aufgabe der Rechtsprechung im BFH-Urteil vom 16.02.1967 - IV R 62/66, BFHE 87, 531, BStBl III 1967, 222; zustimmend wohl BMF-Schreiben vom 11.11.2021, BStBl I 2011, 1314, Tz. 06.06; zustimmend z.B. Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 6a Rz 23a; Dommermuth in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6a EStG Rz 26, 109; Pung/Werner in D/P/M, Kommentar zum KStG, § 4 UmwStG Rz 72b; Burek, Deutsches Steuerrecht kurzgefasst 2020, 267; Prادل, Gestaltende Steuerberatung 2020, 253; HHR/Stapperfend, § 15 EStG Rz 755; Weiss, Betriebs-Berater --BB-- 2020, 2930; Veit, BB 2021, 619, 620). Für den vergleichbaren Fall, dass ein Angestellter einer Personengesellschaft, dem eine Pensionszusage unter Bildung einer Pensionsrückstellung erteilt worden war, Mitunternehmer wird, ist eine bis zum Statuswechsel gebildete Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz der Gesellschaft ebenfalls keine Vergütung für die Tätigkeit als Mitunternehmer (BFH-Urteil vom 08.01.1975 - I R 142/72, BFHE 115, 37, BStBl II 1975, 437, unter II. und II.2.b [Rz 10, 18, 19]; Höfer/Veit/Verhúven in Höfer, Betriebsrentenrecht, Bd. II: Steuerrecht, Kap. 45 Rz 29, 31).

- 38** bbb) Dem vom FA maßgeblich angeführten BFH-Urteil vom 02.12.1997 - VIII R 15/96 (BFHE 184, 571, BStBl II 2008, 174, unter II.3.b [Rz 19, 20]) lässt sich nichts Gegenteiliges entnehmen.
- 39** Das BFH-Urteil vom 02.12.1997 - VIII R 15/96 (BFHE 184, 571, BStBl II 2008, 174) enthält die Aussage, dass im Wege der korrespondierenden Bilanzierung zeit- und betragskonform Ausgleichsposten für Zuführungen zu einer Pensionsrückstellung eines Mitunternehmers zu bilden sind. Es betraf aber ausschließlich Zuführungsbeträge zur Rückstellung des berechtigten Mitunternehmers, die Vergütungen für die Tätigkeit bei der Personengesellschaft waren. Nach dem dortigen Sachverhalt wurde mit Eintritt des Versorgungsfalls eine Pensionsrückstellung bei der Gesellschaft erstmals in Höhe des Barwerts der Versorgungsverpflichtung für einen Mitunternehmer gewinnmindernd gebildet; der Zuführungsbetrag war durch einen Ausgleichsposten nach den Grundsätzen der korrespondierenden Bilanzierung zu neutralisieren und eine entsprechende Sondervergütung zu besteuern. Auch nach dem BFH-Urteil vom 02.12.1997 - VIII R 15/96 (BFHE 184, 571, BStBl II 2008, 174) ist mithin nur derjenige Pensionsaufwand eine Sondervergütung, der in der Zeit als Mitunternehmer der Pensionsrückstellung tatsächlich zugeführt wird.
- 40** Anders als das FA meint, enthält das BFH-Urteil vom 02.12.1997 - VIII R 15/96 (BFHE 184, 571, BStBl II 2008, 174) mit der Bezugnahme auf eine "zeit- und betragskonforme" Korrektur des Rückstellungsaufwands damit keine Aussage des Inhalts, dass zur Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer eine rechtsträger- und periodenübergreifende versicherungsmathematische Zuordnung des Pensionsaufwands für den gesamten Pensionsanspruch vorzunehmen und die rechnerisch auf die Mitunternehmerzeit entfallenden Anteile als Sondervergütung der Besteuerung zu unterwerfen sind.
- 41** cc) Selbst wenn die Zuführungsbeträge zu den Pensionsrückstellungen der Kläger zu 1. und zu 2. vor dem Formwechsel --wie vom FA in der Revision geltend gemacht-- versicherungsmathematisch betrachtet teilweise einen (vorauslaufenden) Finanzierungsaufwand für die während der Mitunternehmerzeit noch zu erdienenden Versorgungsansprüche enthalten sollten oder sich ein hypothetischer Anwartschaftsbarwert gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG für den bei der Kapitalgesellschaft bis zum steuerlichen Übertragungstichtag erdienten Teil des Versorgungsanspruchs berechnen und der bei der Gesellschaft zum Teilwert bewerteten Rückstellung gegenüberstellen ließe, handelte es sich bei solchen Finanzierungsaufwendungen und Differenzbeträgen nach den dargelegten Grundsätzen nicht um Sondervergütungen des berechtigten Mitunternehmers nach der Umwandlung.
- 42** dd) Der Senat hält die unter II.2.c bb und cc dargelegte typisierende Abgrenzung des Vergütungscharakters der Zuführungsbeträge zur Pensionsrückstellung vor und nach dem steuerlichen Übertragungstichtag weiterhin für sachgerecht.
- 43** aaa) Gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG ist von dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres (sogenannter Anwartschaftsbarwert) der sich auf denselben Zeitpunkt ergebende Barwert betragsmäßig gleich bleibender Jahresbeträge eines fiktiven Versicherungsbetrags (sogenannter Prämienbarwert) abzuziehen (BFH-Urteile vom 21.08.2007 - I R 22/07, BFHE 218, 520, BStBl II 2008, 513, unter II.1. und 2. [Rz 7, 8], m.w.N.; vom 26.06.2013 - I R 39/12, BFHE 242, 305, BStBl II 2014, 174, Rz 10). Dem gesetzlichen Bewertungsschema liegt die Erwägung des Gesetzgebers zugrunde, dass der Pensionsanspruch anteilig auf die während des Dienstverhältnisses geleistete Arbeit gleichmäßig entfällt und der Aufwand für den Pensionsanspruch mit dem hieraus erzielten Ertrag der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers verrechnet wird (vgl. BFH-Urteile vom 20.11.2019 - XI R 52/17, BFHE 267, 49, BStBl II 2020, 264, Rz 46, 47, mit Hinweis auf BFH-Urteil vom 26.06.2013 - I R 39/12, BFHE 242, 305, BStBl II 2014, 174, Rz 10; vom 21.08.2007 - I R 22/07, BFHE 218, 520, BStBl II 2008, 513,

unter II.1. und 2. [Rz 7, 8]; BTDrucks 7/1281, S. 37). Danach stehen die Zuführungsbeträge zu den Rückstellungen einer Periode bei typisierender Betrachtung mit dem Ertrag der Arbeitsleistung der jeweiligen Periode im Zusammenhang.

- 44 bbb) Dies spricht dafür, auch auf der Ebene des Zusageberechtigten typisierend und periodenbezogen abzugrenzen, ob die Zuführungsbeträge zur Pensionsrückstellung die Tätigkeit als Anteilseigner und Arbeitnehmer der Kapitalgesellschaft vor dem Formwechsel oder die Tätigkeit als Mitunternehmer nach dem Formwechsel vergüten. Sondervergütungen können erst aufgrund von weiteren Zuführungen zur übernommenen Pensionsrückstellung nach dem steuerlichen Übertragungstichtag entstehen.
- 45 Es ist vom Senat daher nicht zu entscheiden, nach welchen der vom FA angeführten Kriterien ein vorauslaufender Finanzierungsanteil in der übergehenden Pensionsrückstellung zu bestimmen wäre oder wie ein hypothetischer Anwartschaftsbarwert im Sinne des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG für den bei der Kapitalgesellschaft bis zum steuerlichen Übertragungstichtag aus steuerlicher Sicht verdienten Teil des Versorgungsanspruchs zu berechnen wäre. Unter beiden Gesichtspunkten sind nach dem Formwechsel keine Sondervergütungen der zusageberechtigten Mitunternehmer anzusetzen.
- 46 3. Der Senat entscheidet gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.
- 47 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de