

FG Köln: Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen bei Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme

Wird eine Zusage für Pensionsleistungen im Rahmen eines Schuldbeitritts mit Erfüllungsübernahme übertragen, ist bei dem bisherigen Schuldner keine Pensionsrückstellung mehr zu bilanzieren, wenn am maßgeblichen Bilanzstichtag nicht mehr mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist. In einem solchen Fall ist auch kein Freistellungsanspruch zu aktivieren (entgegen BMF-Schreiben vom 16.12.2005), weil bereits die künftige Inanspruchnahme aus der Pensionsverpflichtung ungewiss und nicht hinreichend wahrscheinlich ist.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH, die ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer im Jahr 2003 eine Pensionszusage erteilte, für die sie in ihrer Bilanz eine Pensionsrückstellung in Höhe des Teilwerts (§ 6a Abs. 3 EStG) bildete. Der Gesellschafter-Geschäftsführer war ebenfalls alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der E Verwaltungsgesellschaft mbH (E-GmbH). Zum 31.12.2005 hat die E-GmbH die Pensionsverpflichtung der Klägerin gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer gesamtschuldnerisch im Rahmen eines sog. Schuldbeitritts mit Erfüllungsübernahme übernommen. Infolge dessen löste die Klägerin die mit dem steuerlichen Wert zum 31.12.2004 passivierte Pensionsrückstellung im Streitjahr 2005 auf, während die E-GmbH im Gegenzug die Pensionsrückstellung zum 31.12.2005 mit dem Teilwert gem. § 6a Abs. 3 EStG passivierte.

In einer das Streitjahr umfassenden Außenprüfung vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, dass bei der Klägerin weiterhin eine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG auszuweisen sei, weil die Pensionsverpflichtung nur wirtschaftlich übertragen, die Klägerin jedoch nicht von ihrer Schuld befreit worden sei. Zugleich sei eine Forderung in Höhe des an die schuldbeitretende E-GmbH für den Freistellungsanspruch gezahlten Entgelts zu aktivieren.

Entscheidung

Die Klage ist zulässig und begründet. Das Finanzamt hat zu Unrecht eine Pensionsrückstellung gewinnmindernd passiviert und einen Freistellungsanspruch (Leibrentenforderung) gewinnerhöhend aktiviert. Der daraus resultierenden vom Finanzamt angenommenen Gewinnerhöhung fehlt es an einer Rechtsgrundlage. Damit sind die stillen Lasten aus der Pensionsverpflichtung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Klägerin aufzudecken.

Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB) darf nur gebildet werden, wenn aus Sicht des Bilanzstichtages eine Inanspruchnahme wahrscheinlich ist. Ist dies nicht der Fall, besteht handelsrechtlich ein Passivierungsverbot, das wegen der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze der Gewinnermittlung auch steuerrechtlich zu beachten ist (§ 5 Abs. 1 EStG). Dies gilt auch für Pensionsrückstellungen i.S.d. § 6a EStG (vgl. BFH-Urteil vom 26.04.2012).

Bei dem im Streitfall vereinbarten Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme fehlt es an der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme der Klägerin aus der erteilten Pensionszusage (entgegen BMF-Schreiben vom 16.12.2005), weil sie im Innenverhältnis zur E-GmbH von der Schuld gegenüber dem pensionsberechtigten Gesellschafter-Geschäftsführer befreit wurde. Zwar wurden die Klägerin und die E-GmbH zivilrechtliche Gesamtschuldner aus der Pensionsverpflichtung, so dass sie zu gleichen Teilen zur Leistung verpflichtet waren (§ 426 BGB); dies gilt jedoch nicht, soweit etwas anderes bestimmt wurde (§ 426 Abs. 1 S. 1 BGB). So wurde im Streitfall die Schuld im Innenverhältnis zur Klägerin als bisheriger Schuldnerin durch die beitretende E-GmbH in vollem Umfang übernommen, so dass sie wirtschaftlich allein zu den Pensionsleistungen verpflichtet war. Würde die Klägerin vom Gesellschafter-Geschäftsführer in Anspruch genommen, könnte sie von der E-GmbH einen Ausgleich verlangen, was dazu führt, dass nach Auffassung des FG bei der Klägerin – trotz ihrer

zivilrechtlichen Schuldnerschaft – am maßgeblichen Bilanzstichtag nicht mehr mit einer Inanspruchnahme aus der Pensionszusage gerechnet werden kann. Damit ist in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH eine Pensionsrückstellung lediglich von der übernehmenden E-GmbH zu passivieren (BFH-Urteil vom 26.04.2012; entgegen BMF-Schreiben vom 16.12.2005).

Darüber hinaus ist bei der Klägerin trotz des zivilrechtlichen Bestehens einer Ausgleichsverpflichtung der E-GmbH kein Freistellungsanspruch als Leibrentenforderung zu aktivieren. Zu den für die Besteuerung zu beachtenden GoB gehört neben dem Vorsichtsprinzip das Realisationsprinzip, wonach nur hinreichend sichere Ansprüche in der Bilanz ausgewiesen werden dürfen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; vgl. BFH-Urteil vom 15.11.2011), während aufschiebend bedingte Ansprüche nicht zu aktivieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 23.03.2011). Da bereits die künftige Inanspruchnahme aus der Pensionsverpflichtung ungewiss und nicht hinreichend wahrscheinlich war, kann nach Auffassung des FG auch die Verpflichtung der E-GmbH zur Freistellung der Klägerin – falls diese künftig aus der Pensionsverpflichtung in Anspruch genommen werden sollte – bei ihr kein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut sein.

Die Revision ist zugelassen.

Betroffene Norm

§ 6a EStG

Streitjahre 2004 bis 2005

Fundstelle

[Finanzgericht Köln](#), Urteil vom 03.04.2013, 13 K 1158/10

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 26.04.2012, IV R 43/09, DStR 2012, S. 1128; siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 23.03.2011, [X R 42/08](#), BStBl II 2012, S. 388

BFH, Urteil vom 15.11.2011, [I R 96/10](#), nicht amtlich veröffentlicht

BMF, Schreiben vom 16.12.2005, BStBl I 2005, S. 1052

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.