

BFH: Keine Rückstellung für Pensionsleistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen

Für eine Pensionsverpflichtung darf nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG 1997/2002 eine Rückstellung nicht gebildet werden, wenn die Pensionszusage Pensionsleistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen vorsieht. Das ist bei Gewinnbeteiligungen der Fall, welche nach Erteilung der Pensionszusage entstehen.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH mit zwei alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführern. Diesen wurde eine Pensionszusage erteilt, wonach ihnen beim Ausscheiden aus der aktiven Tätigkeit infolge Invalidität oder Erreichen einer Altersgrenze, 70% der Bezüge des Jahres vor seiner Pensionierung zustehen sollten. In der Gesellschafterversammlung beschloss die Klägerin zudem, beiden Geschäftsführern eine 6%ige Tantieme auf das in der Bilanz ausgewiesene Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Steuern auszuschütten. Bei der Berechnung der Pensionsrückstellungen der Streitjahre bezog die Klägerin die im jeweiligen Jahr erfassten Tantiemen mit ein. Das Finanzamt erkannte die Rückstellungen insoweit nicht an. Die Berücksichtigung der Tantiemen verstoße gegen § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG 1997/2002, wonach eine Abhängigkeit der Pensionsleistungen von künftigen gewinnabhängigen Bezügen steuerlich nicht zulässig sei.

Entscheidung

Nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 1 EStG 1997/2002 darf eine Rückstellung für eine Pensionsverpflichtung (Pensionsrückstellung) nur gebildet werden, wenn und soweit die Pensionszusage keine Pensionsleistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen vorsieht. "Künftige" gewinnabhängige Bezüge i.S. des § 6a Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 1 EStG 1997/2002 sind solche, welche nach Erteilung der Pensionszusage, nicht aber solche Bezüge, welche nach dem jeweiligen Bilanzstichtag entstehen.

Das ergibt sich bereits aus dem Normwortlaut: Das Gesetz verknüpft das steuerliche Passivierungsverbot für eine Pensionsverpflichtung in § 6a Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 1 EStG 1997/2002 mit einer "doppelten Abhängigkeit" der versprochenen Pensionsleistungen. Zum einen die Abhängigkeit der künftigen Bezüge von Gewinnen, zum anderen die Abhängigkeit der Pensionsleistungen von künftigen gewinnabhängigen Bezügen. Beides darf die "Pensionszusage", also die Erteilung des Versorgungsversprechens, nicht vorsehen. Mit dieser wechselseitigen Verknüpfung wird verdeutlicht, dass die Zusage insofern keine "schädlichen" Bestandteile enthalten darf. Dies wäre aber der Fall, wenn die Einschränkung "revolvierend" aufgefasst und abgeschichtet auf den jeweiligen Bilanzstichtag bezogen würde. Dass die besagten gewinnabhängigen Bezüge zu jenen Stichtagen --für die jeweils zurückliegende Zeit-- rechtlich entstanden und nicht mehr "künftig" sind, ist deswegen unbeachtlich. Entscheidend ist ihre "Künftigkeit" aus Sicht des Zusagezeitpunktes. Nur Gehaltsbestandteile, die bezogen auf diesen Zeitpunkt von bereits entstandenen Gewinnen abhängen, werden von der Vorschrift des § 6a EStG nicht erfasst.

Anmerkung

Mit Schreiben vom 18.10.2013 hat das BMF festgelegt, dass am Bilanzstichtag bereits feststehende gewinnabhängige Pensionsleistungen dann bei der Bewertung einzubeziehen sind, wenn und soweit sie dem Grunde und der Höhe nach eindeutig bestimmt sind und die Erhöhung der Versorgungsleistungen schriftlich durch eine Ergänzung der Pensionszusage festgeschrieben wurde. Aus Vertrauensschutzgründen hat das BMF hinsichtlich des Schriftformerfordernisses eine Übergangsregelung geschaffen.

BMF, Schreiben zur betrieblichen Altersversorgung vom 18.10.2013, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Vorinstanz

[Hessisches Finanzgericht](#), Urteil vom 18.02.2009, 4 K 1243/07, EFG 2009, S. 1405.

Fundstelle

BFH, Beschluss vom 03.03.2010, [I R 31/09](#)

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.