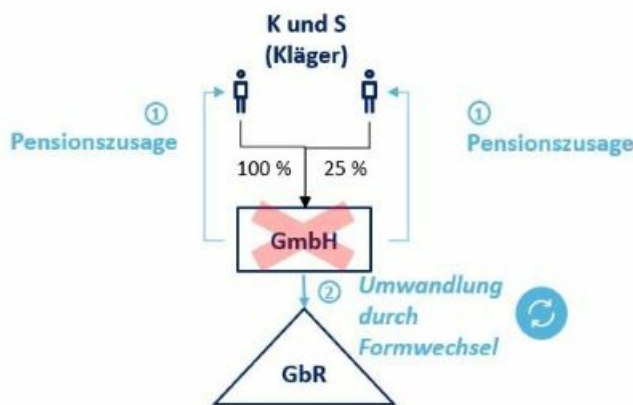


## BFH: Keine Korrektur der von einer Kapital- auf eine Personengesellschaft übergehenden Pensionsrückstellungen durch den Ansatz von Sondervergütungen

Im Rahmen einer formwechselnden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft erfolgt keine Umbewertung der Pensionsrückstellung für einen Anteilseigner, wenn dieser weiterhin in einem Dienstverhältnis zur Personengesellschaft steht. Im Anschluss an die formwechselnde Umwandlung sind keine Sondervergütungen für Zuführungsbeträge zu Pensionsrückstellungen vor der Umwandlung anzusetzen.

BFH, Urteil vom 12.12.2023, VIII R 17/20

### Sachverhalt



**Sind im Anschluss an die formwechselnde Umwandlung Sondervergütungen für Zuführungsbeträge zu Pensionsrückstellungen vor der Umwandlung anzusetzen?**

Strittig war, ob im Anschluss an die formwechselnde Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft für Gesellschafter Sondervergütungen für Zuführungsbeträge zu Pensionsrückstellungen vor der Umwandlung anzusetzen sind.

Die Kläger waren zwei natürliche Personen, die an einer GmbH beteiligt waren. Die GmbH hatte ihren Gesellschaftern (den Klägern) Pensionszusagen erteilt. Im Rahmen einer Umstrukturierung mit mehreren Schritten wurde die GmbH in eine GbR umgewandelt.

Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass aufgrund des Formwechsels im Sonderbetriebsvermögen der Kläger jeweils ein Ausgleichsposten zur Korrektur der in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Pensionsrückstellungen anzusetzen ist und die Kläger jeweils in dieser Höhe Sondervergütungen erzielt haben. Zugleich war der Außenprüfer der Auffassung, dass in der Gesamthandsbilanz der GbR die Pensionsrückstellungen für die Kläger jeweils in Höhe des Anwartschaftsbarwerts der Pensionsrückstellungen (gemäß § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG) auszuweisen seien. Aus der teilweisen Auflösung der von der GbR übernommenen Rückstellungen resultierte eine Erhöhung des laufenden Gesamthandsgewinns bei der GbR.

Hingegen führt nach dem FG die Umwandlung einer Kapital- auf eine Personengesellschaft nicht zur Umbewertung der Pensionsrückstellung gegenüber einem Gesellschafter und auch nicht zur Bildung eines "Ausgleichspostens" im Sonderbetriebsvermögen. Insoweit komme es auch nicht zu einem Übernahmefolgegewinn, so das FG.

### Entscheidung

In Übereinstimmung mit dem FG vertritt der BFH die Auffassung, dass im Anschluss an die

formwechselnde Umwandlung keine Sondervergütungen für Zuführungsbeträge zu Pensionsrückstellungen vor der Umwandlung anzusetzen sind.

#### Keine Umbewertung der Pensionsrückstellung

Der BFH bestätigt, dass trotz der nach dem steuerlichen Übertragungstichtag vorhandenen Stellung der Kläger als Mitunternehmer der GbR der Teilwertansatz für die Rückstellungen nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG zum 31.12.2009 (nächster Bilanzstichtag) beizubehalten war, da ihre Dienstverhältnisse zur GbR nicht beendet wurden (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.1977, I R 8/75 und BMF-Schreiben vom 11.11.2011). Aus § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 oder 2 EStG ergebe sich somit weder eine Korrekturbefugnis für den Ansatz der Pensionsrückstellungen in der Gesamthandsbilanz der GbR noch eine etwaige Korrekturbefugnis eines fehlerhaften Ansatzes der Pensionsrückstellungen in der Gesamthandsbilanz in den Sonderbilanzen der Kläger.

#### Keine Sondervergütungen aufgrund eines Übernahmefolgegewinns

§ 6 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG erlauben die Bildung einer Rücklage nach Entstehen eines sog. Übernahmefolgegewinns. Dieser setzt voraus, dass aufgrund der Umwandlung entweder eine Rückstellung aufzulösen ist (§ 6 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 UmwStG) oder die geänderte steuerliche Beurteilung einer Rückstellung zu einer Gewinnauswirkung führt (§ 6 Abs. 2 S. 1 UmwStG). Der Übernahmefolgegewinn müsse sich als Ausfluss der Umwandlung nach den allgemeinen steuerlichen Regelungen ergeben (hier: § 18 Abs. 4 S. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG); nicht durch die Tatbestände des § 6 UmwStG. Folglich sind auch keine Sondervergütungen aufgrund eines Übernahmefolgegewinns zu berücksichtigen, so der BFH.

#### Keine Sondervergütungen für Zuführungsbeträge vor der Umwandlung

Unstreitig ist, dass in den Sonderbilanzen der Kläger für Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Ausgleichsposten zu bilden sind (vgl. BMF-Schreiben vom 29.01.2008, Tz. 3,5; siehe hierzu auch unsere Ausführungen unter Anmerkungen).

Strittig war, ob die vor dem steuerlichen Übertragungstichtag gebildeten Pensionsrückstellungen zu den Sondervergütungen der Kläger gehören. Dies hat der BFH – wie bereits auch das FG – verneint. Entscheidend sei der Wortlaut des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. Hs. EStG, der nur „Vergütungen“ des Mitunternehmers der Besteuerung unterwirft. Bei den Zuführungsbeträgen zu den Pensionsrückstellungen, die für die Kläger auf Ebene der GmbH gebildet wurden, handele es sich jedoch nicht um solche Vergütungen.

Die auf die Personengesellschaft übergehende Pensionsverpflichtung der umgewandelten Kapitalgesellschaft und die korrespondierende Forderung des früheren Anteilseigners und Arbeitnehmers aus dem Versorgungsversprechen haben ihre Ursache allein im früheren Beschäftigungsverhältnis des Berechtigten zur umgewandelten Kapitalgesellschaft, so der BFH. Die Zuführungsbeträge zur Pensionsrückstellung bei der Kapitalgesellschaft bis zur Umwandlung vergüten nicht die Tätigkeit im Dienst der Personengesellschaft nach der Umwandlung (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.1977, I R 8/75). Zwar sind nach dem BFH-Urteil vom 02.12.1997 (VIII R 15/96) im Wege der korrespondierenden Bilanzierung zeit- und betragskonform Ausgleichsposten für Zuführungen zu einer Pensionsrückstellung eines Mitunternehmers zu bilden; dies gelte aber nur für Zuführungsbeträge des berechtigten Mitunternehmers, die Vergütungen für die Tätigkeit bei der Personengesellschaft waren. Auch danach ist nur der Pensionsaufwand eine Sondervergütung, der in der Zeit als Mitunternehmer der Pensionsrückstellung tatsächlich zugeführt wird.

#### **Betroffene Normen**

§ 6a EStG, § 15 EStG, § 18 EStG, § 6 UmwStG

Streitjahr 2009

#### **Vorinstanz**

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 16.12.2019, 8 K 892/16

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 12.12.2023, [VIII R 17/20](#)

#### **Anmerkung**

##### Gesetzliche Grundlagen

Nach § 6a Abs. 3 S. 1 EStG darf eine Pensionsrückstellung höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden.

Nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG gilt als Teilwert der Pensionsverpflichtung vor Beendigung

des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres (sog. Anwartschaftsbarwert) abzüglich des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwerts betragsmäßig gleich bleibender Jahresbeträge (sog. Prämienbarwert). Das heißt, vom Anwartschaftsbarwert wird der Prämienbarwert abgezogen, da vor der Beendigung des Dienstverhältnisses der Anwartschaftsbarwert durch den Versorgungsberechtigten noch nicht verdient worden ist.

Hingegen ist nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG als Teilwert der Pensionsverpflichtung *nach* Beendigung des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres -ungekürzt- anzusetzen.

#### Behandlung einer Pensionszusage bei einer Kapitalgesellschaft und bei einer Mitunternehmerschaft

Während die Bildung einer Pensionsrückstellung auf Ebene der Kapitalgesellschaft zunächst für den Gesellschafter folgenlos bleibt, ist bei Mitunternehmerschaften die sog. „korrespondierende Bilanzierung“ zu beachten. Die Sondervergütung für den Zuführungsbetrag ist durch die Aktivierung eines Ausgleichsposten in der Sonderbilanz des berechtigten Mitunternehmers abzubilden (vgl. § 18 Abs. 4 S. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. Hs. EStG).

#### **Weitere Fundstellen**

BFH, Urteil vom 22.06.1977, I R 8/75, BStBl. II 1977, S. 798

BMF, Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, S. 1314, siehe [Deloitte Tax News](#)

BMF, Schreiben vom 29.01.2008, BStBl. I 2008, S. 317

BFH, Urteil vom 02.12.1997, VIII R 15/96, BStBl. II 2008, S. 174

---

www.deloitte-tax-news.de

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.

