BFH v. 27.05.2020 - XI R 9/19 BStBl 2020 II S. 802

Ansatz einer Pensionsrückstellung für einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer in Fällen der Entgeltumwandlung

Leitsatz

1. Der Ansatz einer Pensionsrückstellung nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG setzt eine Entgeltumwandlung i.S. von § 1 Abs. 2 BetrAVG voraus. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn eine GmbH ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer eine Versorgungszusage aus Entgeltumwandlungen gewährt, da der Alleingesellschafter-Geschäftsführer der GmbH kein Arbeitnehmer i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 oder 2 BetrAVG ist.

2. Die darin liegende Bevorzugung von Pensionsrückstellungen für Arbeitnehmer i.S. des BetrAVG ist verfassungsgemäß.

Gesetz(e):

EStG § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1, Abs. 2; BetrAVG § 1 Abs. 2 Nr. 3; BetrAVG § 1b Abs. 5; BetrAVG § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2; GG Art. 3 Abs. 1;

Instanzenzug:

FG Nürnberg vom 02.04.2019 - 1 K 836/18 BFH - XI R 9/19, Verfahrensverlauf

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob im Fall einer vertraglich vereinbarten unverfallbaren Pensionszusage der Teilwert-/Barwertvergleich nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zur Anwendung kommt.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, wurde zum 12.06.2013 gegründet. Sie übernahm Vermögenswerte und Anteile der . GmbH (A-GmbH). Alleingesellschafter-Geschäftsführer war im Streitjahr (2014) . (A).

3 Die Klägerin übernahm mit Vereinbarung vom 15.01.2014 auch die bestehende Versorgungszusage der A-GmbH für den im Jahr 1963 geborenen A. Weiterhin gewährte sie A am 28.02.2014 eine weitere Versorgungszusage (Altersrente oder vorzeitige Altersrente sowie Hinterbliebenenversorgung durch Witwen- und Waisenrentenzusage) aus Entgeltumwandlungen. Der monatliche Beitrag des A betrug laut Anlage zur Vereinbarung vom 28.02.2014 bis auf weiteres 4.500 € und wurde von der Klägerin (erstmals ab Februar 2014) einbehalten. Mit Vereinbarung vom 25.08.2014 wurde der monatliche Beitrag ab 01.09.2014 bis auf weiteres auf 3.500 € festgelegt (Gesamtbetrag im Streitjahr: 45.500 €).

4 Die in der Bilanz der Klägerin zum 31.12.2014 ausgewiesene Pensionsrückstellung betrifft mit einem Teilbetrag von 314.467 € die arbeitgeberfinanzierte Pensionszusage für A. Auf die arbeitnehmerfinanzierte Pensionszusage entfällt ein anteiliger Rückstellungsbetrag von 46.504 € (Berechnung durch ..., Institut für Wirtschaftsmathematik und betriebliche Altersversorgung --B--). Aus versicherungsmathematischen Berechnungen ergibt sich für die Versorgungszusage vom 28.02.2014 zum 31.12.2014 bei einer Bemessungsgrundlage von 45.500 € für den Versorgungsbaustein 2014

- ein Endkapitalwert zum Renteneintritt von 99.624 €,

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

- ein Teilwert von 4.874 € (Differenz des Barwerts der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres abzüglich des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwerts betragsmäßig gleichbleibender Jahresbeträge) und
- ein Barwert von 46.504 € (Barwert der unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres).

5 Im Jahr 2016 fand u.a. für das Streitjahr bei der Klägerin eine Außenprüfung statt. Die Fachprüferin für versicherungsmathematische Fragen nahm an, es seien bei der Berechnung der Rückstellung nicht nur der Versorgungsbaustein des Streitjahres, sondern alle Versorgungsbausteine bis zum Eintritt des Versorgungsfalls und unter Berücksichtigung einer laufenden Altersrente bei der Berechnung zu berücksichtigen. Die Rückstellung für die arbeitnehmerfinanzierte Versorgungszusage sei aber nicht mit dem Barwert, sondern gemäß R 6a Abs. 12 Satz 4 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) mit dem Teilwert zu bewerten, da sie (nur) aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung (Tz. 8 der Versorgungszusage vom 28.02.2014) unverfallbar sei. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG gelte nur bei einer Entgeltumwandlung i.S. von § 1 Abs. 2 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz —BetrAVG—), die kraft Gesetzes unverfallbar sei. Auf A als beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer sei das BetrAVG indes nicht anwendbar. Der Teilwert für die Versorgungszusage zum 31.12.2014 betrage daher —unter Ansatz künftiger jährlicher Entgeltverzichte in Höhe von 43.155 €— 42.706 €.

6 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) folgte im Körperschaftsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr vom 29.09.2017 der Auffassung der Fachprüferin und minderte insoweit die von der Klägerin gebildete Rückstellung um 3.798 €. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 25.05.2018).

7 Das Finanzgericht (FG) Nürnberg gab mit Urteil vom 02.04.2019 - 1 K 836/18 (Entscheidungen der Finanzgerichte —EFG— 2019, 1375) der dagegen erhobenen Klage statt. Der Barwert-Teilwert-Vergleich des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Halbsatz 1 und 2 EStG sei auch im Streitfall vorzunehmen und der höhere Barwert gemäß Halbsatz 2 als Rückstellung zu passivieren.

8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 6a EStG. Der sog. Mindestbarwert sei als Rückstellung nur zugelassen, wenn die Zusage bei einer Entgeltumwandlung kraft Gesetzes sogleich unverfallbar sei; eine vertragliche Vereinbarung reiche nicht aus. Der Wortlaut des Gesetzes sei —entgegen der Auffassung des FG— eindeutig. Die Bewertung mit dem Barwert sei eine Ausnahme und daher eng auszulegen. Zweck der Einführung der Ausnahme sei die Stärkung der betrieblichen Altersvorsorge der Arbeitnehmer gewesen. Der Gesetzgeber habe bewusst den sog. Mindestbarwert nur für die nach dem BetrAVG unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen vorgesehen.

9 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

11 Sie verteidigt die angefochtene Vorentscheidung und weist ergänzend darauf hin, den vom FA verwendeten Begriff der „gesetzlich“ unverfallbaren Anwartschaft kenne § 6a EStG nicht. Inhaltsgleiche vertragliche und gesetzliche Unverfallbarkeitsregelungen dürften nicht unterschiedlich behandelt werden, weshalb jedenfalls die vom FG vorgenommene verfassungskonforme Auslegung geboten sei.

12 Das nach § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt. Es trägt in seiner Stellungnahme vor, die vom FG vorgenommene Rechtsfortbildung verstoße gegen den ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers. Der Wortlaut sei eindeutig und nicht unbestimmt. Eine Gesetzesauslegung über die Wortlautgrenze hinaus sei nicht möglich.

13 Hilfsweise bringt das BMF vor, eine systematische Auslegung bestätige die Auffassung der Finanzverwaltung. § 6a EStG nehme durch den Verweis auf § 1 Abs. 2 BetrAVG die arbeitsrechtliche Un-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

terscheidung zwischen Arbeitnehmern und beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern auf. Von einer Gleichstellung sei nicht auszugehen; es gelte der arbeitsrechtliche Grundsatz der Gleichbehandlung, der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer nicht umfasse, da beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern kein Anspruch auf Entgeltumwandlung zustehe, was sich aus § 17 BetrAVG ergebe. Daran ändere § 6a Abs. 5 EStG nichts. Die von der Klägerin und dem FG herangezogene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) beziehe sich nur auf die Erdienbarkeit. Ergänzend verweist das BMF auf den Regelungszusammenhang mit § 6a Abs. 2 Nr. 1 EStG. Danach dürfe eine Pensionsrückstellung bereits vor Erreichen des Mindestalters in dem Wirtschaftsjahr gebildet werden, in dem eine Pensionsanwartschaft gemäß den Vorschriften des BetrAVG unverfallbar wird. Auch dort würden Arbeitnehmer und beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer nicht gleichgestellt. Die Regelungen in § 6a Abs. 2 und 3 EStG stünden im Zusammenhang und bezögen sich aufeinander.

14 Eine teleologische Auslegung führe zu keinem anderen Ergebnis; denn der Gesetzgeber habe grundsätzlich die Anwendung des Teilwerts und nicht des Barwerts angeordnet. Hätte der Gesetzgeber den von der Klägerin und dem FG angenommenen Zweck verfolgt, hätte er generell die Anwendung des Mindestbarwerts anordnen können, was er nicht getan habe. Die auf dem BetrAVG als Arbeitnehmer-Schutzgesetz beruhende Ungleichbehandlung, die § 6a EStG insoweit an mehreren Stellen auch steuerrechtlich übernehme, sei gerechtfertigt. Dadurch werde auch Streit darüber vermieden, ob ein Vorteil durch das Dienstverhältnis oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Der Förderzweck des Gesetzes zur Reform der gesetzlichen Rentenversicherung und zur Förderung eines kapitalgedeckten Altersvorsorgevermögens (Altersvermögensgesetz) vom 26.06.2001 (BGBl I 2001, 1310) sei lediglich auf die Förderung der Entgeltumwandlung für Arbeitnehmer gerichtet gewesen. Dieser Lenkungszweck rechtfertige die Differenzierung; die Vorschrift sei daher verfassungsgemäß.

Gründe

II.

15 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat zu Unrecht dahin erkannt, dass auch in Fällen, in denen eine Entgeltumwandlung nicht dem BetrAVG unterfällt, die Pensionsrückstellung mit dem Mindestbarwert zu bewerten sein kann. Dies ist entgegen der Auffassung der Klägerin verfassungsgemäß.

16 1. Im Streitfall ist eine Vergleichsberechnung nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG vorzunehmen. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.

17 a) Eine Pensionsrückstellung darf nach § 6a Abs. 3 Satz 1 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden. Als Teilwert einer Pensionsverpflichtung galt nach § 6a Abs. 3 Satz 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung:
"1. vor Beendigung des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres abzüglich des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwerts betragsmäßig gleich bleibender Jahresbeträge, bei einer Entgeltumwandlung im Sinne von § 1 Absatz 2 ... (BetrAVG) mindestens jedoch der Barwert der gemäß den Vorschriften des ... (BetrAVG) unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres. ..."

18 § 1 BetrAVG lautete im Streitjahr auszugsweise wie folgt:

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

"(1) Werden einem Arbeitnehmer Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung aus Anlass seines Arbeitsverhältnisses vom Arbeitgeber zugesagt (betriebliche Altersversorgung), gelten die Vorschriften dieses Gesetzes. ...
(2) Betriebliche Altersversorgung liegt auch vor, wenn ...
3. künftige Entgeltansprüche in eine wertgleiche Anwartschaft auf Versorgungsleistungen umgewandelt werden (Entgeltumwandlung) oder ... ".

19 b) Ob Satz 1 Halbsatz 2 des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG nur für Entgeltumwandlungen gilt, die von Arbeitnehmern i.S. des BetrAVG vorgenommen werden, ist umstritten.

20 aa) Die Vorinstanz hat angenommen, dass auch bei einer Pensionszusage außerhalb des BetrAVG eine Bewertung mindestens mit dem Barwert vorzunehmen ist (zustimmend Lieb, Betriebs-Berater 2020, 626; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 39. Aufl., § 6a Rz 53; zweifelnd Tiedchen, EFG 2019, 1375, 1378).

21 bb) Andere Stimmen in der Literatur sowie das beigetretene BMF (s.a. R 6a Abs. 12 Satz 4 EStR) verlangen hingegen, dass die Pensionszusage gemäß § 1b Abs. 5 BetrAVG unverfallbar ist; die Unverfallbarkeit aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung reiche nicht aus (Gosch in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 6a Rz 13; Schmitz in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 6a EStG Rz 59; s.a. Blomeyer/Rolfs/Otto, Betriebsrentengesetz, 7. Aufl., Teil 4 J. Rz 37 und 38; Blümich/H.J. Heger, § 6a EStG Rz 348; ebenso wohl Veit in Handbuch Betrieb und Personal, Kap. 3 A.I., Rz 142; Arteaga/Veit in Korn, § 6a EStG Rz 90.3).

22 c) Der Senat schließt sich der zuletzt angeführten Auffassung an. Für sie sprechen sowohl die Entstehungsgeschichte der Regelung als auch der im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens ergänzte Gesetzeswortlaut.

23 aa) Die oben unter II.1.a zitierte Neufassung des § 6a Abs. 3 EStG erfolgte durch das Altersvermögensgesetz. Der Ausschuss für Arbeit und Sozialordnung hatte im Laufe der Gesetzesberatungen die Formulierung um den Passus "bei einer Entgeltumwandlung im Sinne von § 1 Abs. 2 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung" ergänzt (BTDrucks 14/5146, S. 116). Dies wurde wie folgt begründet (BTDrucks 14/5150, S. 34):
"Im Rahmen des Altersvermögensgesetzes ... wird in § 1b Abs. 5 – neu – ... BetrAVG bestimmt, dass eine Versorgungsanwartschaft, die durch Entgeltumwandlung erworben wurde, sofort unverfallbar ist. Darüber hinaus wird ein individueller Anspruch der Arbeitnehmer auf betriebliche Altersversorgung durch Entgeltumwandlung aufgenommen.
Zur Gewährleistung eines versicherungsmathematisch zutreffenden Ansatzes der Pensionsverpflichtung des Unternehmens in der Steuerbilanz sind Ansatz und Bewertung der Pensionszusagen in § 6a EStG anzupassen.
Die arbeitsrechtliche Verkürzung der Unverfallbarkeitsfristen von betrieblichen Versorgungsanwartschaften erfordert eine Anpassung des Mindestalters in § 6a EStG. ...
Unabhängig vom Mindesteintrittsalter darf eine Pensionsrückstellung auf Grund der sofortigen Unverfallbarkeit bei einer Entgeltumwandlung im Sinne von § 1 Abs. 2 BetrAVG bereits für das Wirtschaftsjahr gebildet werden, in dessen Verlauf diese Anwartschaften gemäß den Vorschriften des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung unverfallbar wird.
Die bisherige Bewertung, wonach als Teilwert einer Pensionsverpflichtung vor Beendigung des Dienstverhältnisses der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahrs abzüglich des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwerts betragsmäßig gleichbleibender Jahresbeträge gilt, ist bei einer Entgeltumwandlung im Sinne von § 1 Abs. 2 BetrAVG künftig mit der Maßgabe anzuwenden, dass mindestens der Barwert der nach dem Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahrs anzusetzen ist."

24 bb) Daraus ist zu schließen, dass sowohl die Abweichung vom Mindestalter (§ 6a Abs. 2 EStG, s. dazu auch sogleich unter II.1.e) als auch die besondere Bewertungsmethode (§ 6a Abs. 3 Satz 2

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG) als Folgeänderungen zu der neu in das BetrAVG aufgenommenen sofortigen gesetzlichen Unverfallbarkeit gemäß § 1b Abs. 5 BetrAVG angesehen wurden und deshalb die Anwendung der Folgeänderungen auf Entgeltumwandlungen i.S. des § 1 Abs. 2 BetrAVG beschränkt wurde. Dafür, dass mit der Gesetzesänderung (Ausschussfassung) eine Ausdehnung der Neuregelungen (Mindestalter, Bewertungsmethode) auf vertraglich unverfallbare Ansprüche beabsichtigt gewesen sein könnte, bestehen keinerlei Anhaltspunkte. Vielmehr zeigt die Gesetzgebungshistorie das Gegenteil: Die Ausschussfassung wollte den Anwendungsbereich der Neufassung gegenüber der ursprünglichen Formulierung dadurch einschränken, dass in den Gesetzestext ein weiteres, zusätzlich zu erfüllendes Tatbestandsmerkmal („bei einer Entgeltumwandlung im Sinne von § 1 Absatz 2“ BetrAVG) eingefügt wurde.

25 d) Die vom Gesetzgeber beabsichtigte Einschränkung des Anwendungsbereichs der Neufassung kommt —entgegen der Auffassung des FG— im Wortlaut der Vorschrift eindeutig zum Ausdruck.

26 aa) § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG verlangt für den vom FG vorgenommenen Teilwert-Barwert-Vergleich, dass eine „Entgeltumwandlung im Sinne von § 1 Absatz 2“ BetrAVG vorliegt. Mindestbarwert ist außerdem die gemäß den Vorschriften des BetrAVG unverfallbare künftige Pensionsleistung.

27 bb) An beidem fehlt es im Streitfall; denn weder liegt eine „Entgeltumwandung im Sinne von § 1 Absatz 2“ BetrAVG vor noch hat die Klägerin eine „gemäß den Vorschriften des“ BetrAVG „unverfallbare künftige Pensionsleistung“ zugesagt. Die Entgeltumwandlung erfolgte nicht gemäß § 1 Abs. 2 BetrAVG und die Unverfallbarkeit der künftigen Pensionsleistung folgt nicht aus § 1b Abs. 5 BetrAVG; denn ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH mit Sperrminorität ist kein Arbeitnehmer im arbeitsrechtlichen Sinne und unterfällt nicht § 17 Abs. 1 Satz 1 oder 2 BetrAVG (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs vom 01.10.2019 - II ZR 386/17, Deutsches Steuerrecht —DStR— 2019, 2550, Rz 10 ff., 26 ff., m.w.N. aus der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts und des Bundessozialgerichts; vom 01.10.2019 - II ZR 387/17, Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht 2019, 2488, Rz 11; s. zur Unanwendbarkeit auch Höfer in Höfer/Veit/ Verhuven, Betriebsrentenrecht, Bd. II, Kap. 44 Rz 206.2 und 206.7 sowie 454 ff.; zur Nichtheranziehung des BetrAVG bei Statuswechsel s.a. Senatsurteil vom 23.07.2019 - XI R 48/17, BFHE 265, 267, BStBl II 2019, 763, Rz 12, 19 f.). Dass Tz. 8.1. der von der Klägerin (vertreten durch A) und A am 28.02.2014 geschlossenen vertraglichen Vereinbarung zur Unverfallbarkeit den gleichen Inhalt wie § 1b Abs. 5 BetrAVG hat, ist dabei unerheblich.

28 e) Der erkennende Senat kann der Auffassung des FG nicht beipflichten, dass eine Differenzierung nach der Rechtsstellung des Pensionsberechtigten (insbesondere, ob er unter das BetrAVG fällt, Gesellschafter-Geschäftsführer ist oder in einem anderen Rechtsverhältnis zum Pensionspflichtigen steht) in § 6a EStG nicht angewiesen sei. Das Gegenteil ist der Fall.

29 aa) So sah auch § 6a Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung eine unterschiedliche Behandlung vor (vgl. dazu Dommermuth in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 6a EStG Rz 55; Höfer in Höfer/Veit/Verhuven, a.a.O., Bd. II, Kap. 2, § 6a EStG Rz 190). Vor Eintritt des Versorgungsfalls durfte im Streitjahr eine Pensionsrückstellung erstmals für das Wirtschaftsjahr gebildet werden, bis zu dessen Mitte der Pensionsberechtigte das 27. Lebensjahr vollendet. Abweichend davon durfte jedoch eine Pensionsrückstellung nach § 6a Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG bereits für das Wirtschaftsjahr gebildet werden, in dessen Verlauf die Pensionsanwartschaft gemäß den Vorschriften des BetrAVG unverfallbar wurde. Daher war auch beim Mindestalter eine Differenzierung zwischen solchen Pensionsanwartschaften, die gemäß den Vorschriften des BetrAVG unverfallbar sind, und anderen Pensionsanwartschaften in § 6a EStG vorgesehen.

30 bb) Diese Ungleichbehandlung setzt sich in § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 6 EStG fort. Dort war im Streitjahr angeordnet, dass in Fällen, in denen das Dienstverhältnis schon vor der Vollendung des 27. Lebensjahres des Pensionsberechtigten bestanden hat, es als zu Beginn des Wirtschaftsjahres

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

begonnen gilt, bis zu dessen Mitte der Pensionsberechtigte das 27. Lebensjahr vollendet; in diesem Fall gilt für davor liegende Wirtschaftsjahre als Teilwert der Barwert der gemäß den Vorschriften des BetrAVG unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres.

31 cc) Diese systematische Auslegung wird im Übrigen durch die Änderung des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 6 EStG mit Wirkung zum 01.01.2018 bestätigt (vgl. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 6a Rz 5 und 13). Durch das Gesetz zur Umsetzung der EU-Mobilitäts-Richtlinie vom 21.12.2015 (BGBl I 2015, 2553) hat der Gesetzgeber in § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 6 EStG klargestellt, dass „bei nach dem 31. Dezember 2000 vereinbarten Entgeltumwandlungen im Sinne von § 1 Absatz 2“ BetrAVG für davor liegende Wirtschaftsjahre als Teilwert der Barwert der gemäß den Vorschriften des BetrAVG unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres gilt. Auch dazu hat er ausgeführt, dass dies für „die Bilanzierung von betriebsrentenrechtlich unverfallbaren Pensionszusagen“ gilt (so BTDrucks 18/6283, S. 15).

32 f) Diese Auslegung widerspricht nicht dem mit dem Altersvermögensgesetz verfolgten Gesetzeszweck.

33 Durch das Altersvermögensgesetz in der Ausschussfassung sollten —u.a. neben der Reform der gesetzlichen Rentenversicherung, der Beitragssatzstabilisierung und dem Aufbau einer zusätzlichen kapitalgedeckten Altersvorsorge mit staatlicher Förderung durch Zulagen und steuerliche Entlastungen— (nur) Arbeitnehmer einen individuellen Anspruch auf betriebliche Altersversorgung durch Entgeltumwandlung mit sofortiger gesetzlicher Unverfallbarkeit erhalten (BTDrucks 14/5150, S. 10 f.). Eine Ausdehnung auf Entgeltumwandlungen von Personen, die (wie A) keine Arbeitnehmer i.S. des BetrAVG sind, war mit dem Altersvermögensgesetz nicht beabsichtigt. Entsprechend hat der Gesetzgeber auch die in § 6a EStG eingefügten Folgeregelungen auf die mit dem Altersvermögensgesetz stärker geförderten Pensionszusagen beschränkt.

34 2. Weder diese Auslegung des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Halbsatz 1 und 2 EStG noch § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Halbsatz 1 und 2 EStG sind —entgegen der Auffassung der Klägerin— verfassungswidrig. Insbesondere liegt kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes —GG—) vor.

35 a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes (vgl. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts —BVerfG— vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, Rz 82; vom 15.02.2016 - 1 BvL 8/12, BStBl II 2016, 557, Rz 25; jeweils m.w.N.). Die mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber allerdings unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen; im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss u.a. darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit; vgl. BVerfG-Beschluss vom 19.11.2019 - 2 BvL 22/14 u.a., DStR 2020, 93, Rz 99 f., m.w.N.). Ausnahmen davon bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 105, m.w.N.).

36 b) Der Steuergesetzgeber ist aber nicht gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen (vgl. dazu ausführlich BVerfG-Urteile vom 09.12.2008 - 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210, Rz 59; vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 124 ff.): Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten der Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

lenken will. In der Entscheidung darüber, welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen, ist der Gesetzgeber weitgehend frei; insbesondere verfügt er über einen großen Spielraum bei der Einschätzung, welche Ziele er für förderungswürdig hält.

37 c) Nach dieser Maßgabe hat der Gesetzgeber mit dem Ziel des Altersvermögensgesetzes, Arbeitnehmern einen individuellen Anspruch auf betriebliche Altersversorgung durch Entgeltumwandlung mit sofortiger gesetzlicher Unverfallbarkeit zu verschaffen, ein legitimes Gemeinwohlinteresse verfolgt und einfachgesetzlich im BetrAVG und EStG eindeutig festgelegt, welche Personen (Arbeitnehmer) und Unternehmen (bilanzierende Steuerpflichtige, deren Arbeitnehmer über eine nach dem BetrAVG unverfallbare Anwartschaft verfügen) gefördert werden sollen. Die steuerrechtliche Differenzierung in § 6a EStG knüpft nicht an die Gesellschaftsform der Klägerin oder die Stellung des A als Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern an seine arbeitsrechtliche Stellung (kein Arbeitnehmer i.S. des § 17 BetrAVG) an, was nach Auffassung des Senats verfassungsrechtlich zulässig ist (vgl. allgemein zur Abgrenzung BVerfG-Beschluss vom 09.11.1988 - 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, BStBl II 1989, 938, Rz 78 f.; BFH-Urteil vom 13.12.1989 - II R 31/89, BFHE 159, 223, BStBl II 1990, 325, Rz 18 ff., und nachfolgend BVerfG-Nichtannahmebeschluss vom 05.05.1994 - 2 BvR 397/90, BStBl II 1994, 547, Rz 2 und 3).

38 d) Nicht mehr entscheidend ist daher, dass es durch die angegriffene Vorschrift zwar zu einer für den Steuerpflichtigen ungünstigen Verlagerung der Gewinnminderung auf spätere Veranlagungszeiträume kommt, wenn keine unter das BetrAVG fallende Pensionszusage vorliegt, diese allerdings nach der Rechtsprechung des BVerfG (Beschluss vom 12.05.2009 - 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, BStBl II 2009, 685, Rz 29 ff.) nicht zu einem Verstoß gegen den Gleichheitssatz führt, da der Zeitpunkt der Gewinnminderung keine Bedeutung für die Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat; maßgeblich ist allein der Totalgewinn (vgl. auch Senatsurteil vom 20.11.2019 - XI R 46/17, BFHE 266, 241, BStBl II 2020, 195, Rz 40). Diese Beurteilung ist insoweit folgerichtig, als die Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen den Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, nicht offensteht (z.B. Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 4 Rz 370) und eine zeitlich unterschiedliche Erfassung des Gewinns in der Struktur des Betriebsvermögensvergleichs einerseits und der Einnahmenüberschussrechnung andererseits schon durch die unterschiedlichen Grundsätze des Realisationsprinzips einerseits und des Zufluss- und Abflussprinzips andererseits angelegt ist (vgl. BFH-Urteil vom 03.08.2017 - IV R 12/14, BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20, Rz 20). Sie steht deshalb einer (im Wesentlichen) gleichen Erfassung des Totalgewinns, die Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, nicht entgegen.

39 3. Die Sache ist spruchreif.

40 a) Zwar hat das FG in seinem Urteil ausdrücklich offengelassen, ob bei der Teilwertermittlung — wie das FA angenommen hat— auch die künftigen Entgeltumwandlungen nach dem Bilanzstichtag einzubeziehen sind und ob der vom FA neu ermittelte Teilwert zutreffend ist.

41 b) Dennoch kann der Senat abschließend entscheiden und die Klage abweisen; denn jedenfalls enthält der angefochtene Bescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung insoweit keinen Rechtsfehler zuungunsten der Klägerin. Am Ansatz eines niedrigeren Teilwerts —als bisher schon vom FA berücksichtigt— sind sowohl das FG als auch der Senat aufgrund des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden sog. Verböserungsverbots (vgl. dazu Senatsurteile vom 22.05.2019 - XI R 1/18, BFHE 264, 529, BStBl II 2020, 132, Rz 49; vom 20.11.2019 - XI R 52/17, BFHE 267, 49, BStBl II 2020, 264, Rz 33, 56) gehindert.

42 aa) Die Klägerin ist zunächst nur von einem Teilwert in Höhe von 4.874 € ausgegangen, den das FA zugunsten der Klägerin erhöht hat, indem es künftige Entgeltumwandlungen nach dem Streitjahr bei der Berechnung berücksichtigt hat, weil diese in der Vereinbarung vom 25.08.2014 auch bereits für Folgejahre vereinbart worden seien. Diese Sichtweise ist für die Klägerin günstig, da sie zu einem höheren als von der Klägerin berechneten Teilwert führt, und wird von ihr auch nicht ange-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

griffen. Die Sichtweise des FA steht im Übrigen in Einklang mit § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG (vgl. dazu BFH-Urteil vom 31.07.2018 - VIII R 6/15, BFHE 262, 373, BStBl II 2019, 197, Rz 15, m.w.N.) sowie dem von der Rechtsprechung des BFH formulierten Grundsatz, dass im Grundfall des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG für die Berechnung des Teilwerts der Pensionsrückstellung grundsätzlich die Jahresbeträge zugrunde zu legen sind, die bis zu dem in der Pensionszusage vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls rechnungsmäßig aufzubringen sind (vgl. dazu sowie zur Abgrenzung zu anderen Fallgruppen Senatsurteil vom 20.11.2019 - XI R 42/18, BFHE 267, 64, BStBl II 2020, 271, Rz 34 ff., 37, m.w.N.). Dies ist ebenfalls Folge der Nichtanwendung des Halbsatzes 2 (vgl. zur Abgrenzung zu Halbsatz 2 auch Höfer in Höfer/Veit/Verhuven, a.a.O., Bd. II, Kap. 2, § 6a EStG Rz 359; Arteaga/Veit in Korn, § 6a EStG Rz 90, 90.4 und 90.6 f.).

43 bb) Dass der Teilwert unter Berücksichtigung der künftigen Entgeltumwandlungen vom FA nicht zutreffend berechnet worden sei, wird von der Klägerin ebenfalls nicht geltend gemacht. Im Gegenteil hat das FG im Protokoll zur mündlichen Verhandlung vor dem FG vom 02.04.2019 erfasst, dass sowohl der von der Klägerin zur Sitzung gestellte Versicherungsmathematiker des B, Herr X, als auch die vom FA zur Sitzung gestellte Fachprüferin, Frau Y, und schließlich das FG davon ausgehen, dass der Teilwert unter Berücksichtigung der künftigen Entgeltumwandlung zum Bilanzstichtag 42.720 € beträgt. Einer Zurückverweisung bedarf es deshalb auch insoweit nicht.

44 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

45 5. Der Senat entscheidet ohne mündliche Verhandlung durch Urteil. Zwar hat das dem Verfahren beigetretene BMF nicht gemäß § 90 Abs. 2 FGO auf eine mündliche Verhandlung verzichtet. Dessen bedarf es aber nicht, wenn —wie vorliegend— Klägerin und FA als ursprüngliche Verfahrensbeteiligte auf mündliche Verhandlung verzichtet haben (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11.11.2010 - VI R 17/09, BFHE 232, 40, BStBl II 2011, 969, Rz 11; vom 25.02.2015 - I R 86/12, BFHE 249, 460, BStBl II 2016, 243, Rz 25; vom 20.03.2019 - II R 61/15, BFHE 263, 492, Rz 28; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 90 FGO Rz 7; Bergkemper in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 122 FGO Rz 37).

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Nürnberg 2.4.2019 - 1 K 836/18

Fundstelle(n):
BB 2020 S. 2416 Nr. 43
BB 2021 S. 46 Nr. 1
BB 2021 S. 619 Nr. 10
BBK-Kurznachricht Nr. 20/2020 S. 960
BFH/NV 2020 S. 1375 Nr. 12
BFH/PR 2021 S. 7 Nr. 1
DStRE 2020 S. 1206 Nr. 19
DStZ 2020 S. 809 Nr. 21
EStB 2020 S. 425 Nr. 11
FR 2020 S. 950 Nr. 20
GmbH-StB 2020 S. 348 Nr. 11
GmbHR 2020 S. 1192 Nr. 21
HFR 2020 S. 1001 Nr. 11
KoR 2020 S. 468 Nr. 10
KÖSDI 2020 S. 21930 Nr. 10
NWB-Eilnachricht Nr. 39/2020 S. 2882
StuB-Bilanzreport Nr. 19/2020 S. 765
ZIP 2020 S. 2062 Nr. 42

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

NWB HAAAH-58387

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.