

# Urteil vom 27. Januar 2010, I R 103/08

## Keine Rückstellungen für Sanierungsgelder der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) - Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen

BFH I. Senat

EStG § 5 Abs 1 S 1, HGB § 249 Abs 1 S 1, EStG § 4c

vorgehend FG Münster, 25. August 2008, Az: 9 K 1660/05 K

### Leitsätze

Für die ab dem Jahr 2002 an die VBL abzuführenden sog. Sanierungsgelder waren in den Bilanzen der an der VBL Beteiligten zum 31.12.2001 keine Rückstellungen zu bilden .

### Tatbestand

I.

- 1** Streitpunkt sind Rückstellungen, die die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) und eine ihrer Organgesellschaften in ihren Bilanzen zum 31. Dezember 2001 (Streitjahr) für sog. Sanierungsgelder, die sie künftig an die Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) zu erbringen haben, gebildet haben.
- 2** Die Klägerin ist eine im Jahr 1998 gegründete GmbH, deren Gesellschafter kommunale Gebietskörperschaften sind. Ihr Gegenstand ist die Energieerzeugung und der Energiehandel zur Weiterlieferung an kommunale Stadtwerke. Die Klägerin ist Organträgerin einer körperschaftsteuerlichen Organschaft mit der O-GmbH.
- 3** Die Klägerin und die O-GmbH sind als Mitglieder des Abrechnungsverbands West an der VBL beteiligt. Diese gewährt Arbeitnehmern ihrer Beteiligten Anwartschaften und Ansprüche auf zusätzliche Alters-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenversorgung. Die VBL erbrachte ihre Leistungen zunächst im Rahmen einer Gesamtversorgung. Diese war dadurch gekennzeichnet, dass die Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung durch die hinzutretende VBL-Rente im Ergebnis annähernd auf das Niveau der nach beamtenversorgungsrechtlichen Grundsätzen zu erwartenden Versorgung angehoben wurde. Die laufenden Rentenleistungen wurden im Umlageverfahren aus den laufenden Beiträgen erbracht.
- 4** Dieses System war aus verschiedenen Gründen nicht mehr finanzierbar. Durch den Tarifvertrag "Altersvorsorgeplan 2001" vom 13. November 2001 schlossen die Tarifvertragsparteien deshalb das Gesamtversorgungssystem zum 1. Januar 2001. Nach diesem Stichtag erwarben die Versicherten ihre Anwartschaften in einem Betriebsrentensystem nach einem Punktemodell. Die laufenden Leistungen wurden weiterhin im Umlageverfahren aufgebracht. Auf Seiten der Versicherten wurden die Leistungsansprüche künftiger Versorgungsberechtigter --unter Gewährung weitgehenden Vertrauensschutzes für Rentenbezieher und rentennahe Jahrgänge-- um durchschnittlich 20 % abgesenkt. Die durch die Arbeitgeber an die VBL abzuführende Umlage wurde ab dem 1. Januar 2002 wie folgt bemessen (jeweils in % des Zusatzversorgungspflichtigen Entgelts der Pflichtversicherten):
  - Beitrag des Arbeitgebers: 6,45 % (unverändert),
  - Beitrag des Arbeitnehmers: 1,41 % (zuvor 1,25 %),
  - vom Arbeitgeber zu tragendes Sanierungsgeld:  
durchschnittlich 2,0 %; für die Arbeitgebergruppe, der die Klägerin angehört, jedoch 1,85 % (zuvor nicht erhoben).
- 5** Insgesamt hatte die Klägerin nunmehr Beträge in Höhe von 9,71 % des Zusatzversorgungspflichtigen Entgelts ihrer Arbeitnehmer an die VBL abzuführen; bis zum 31. Dezember 2001 belief sich dieser Satz hingegen auf lediglich 7,7

%.

- 6 Die Erhebung des Sanierungsgelds beruht auf § 65 der Satzung der VBL vom 22. November 2002 (VBL-Satzung), die mit Rückwirkung zum 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist (Bundesanzeiger vom 3. Januar 2003). Eine entsprechende Regelung war bereits im Tarifvertrag "Altersversorgungsplan 2001" festgelegt worden. § 65 VBL-Satzung lautet:
- 7 "(1) Infolge der Schließung des Gesamtversorgungssystems und des Wechsels vom Gesamtversorgungssystem zum Punktemodell erhebt die Anstalt entsprechend dem periodischen Bedarf von den Beteiligten im Abrechnungsverband West ab 1. Januar 2002 pauschale Sanierungsgelder zur Deckung eines zusätzlichen Finanzierungsbedarfs, der über die Einnahmen bei dem Umlagesatz von 7,86 v.H. hinausgeht und der zur Finanzierung der vor dem 1. Januar 2002 begründeten Anwartschaften und Ansprüche (Altbestand) dient. Sanierungsgelder werden erhoben, solange das Anstaltsvermögen, soweit es dem Abrechnungsverband West zuzurechnen ist, am Ende des Deckungsabschnitts ohne Berücksichtigung von Sanierungsgeldern den versicherungsmathematischen Barwert der zu diesem Zeitpunkt bestehenden und vor dem 1. Januar 2002 begründeten Anwartschaften und Ansprüche voraussichtlich unterschreitet. Bei der Ermittlung des Barwerts sind ein Rechnungszins von 3,25 v.H. während der Anwartschaftsphase und 5,25 % während des Rentenbezugs sowie eine Dynamisierungsrate der Renten ab Rentenbeginn von 1 v.H. jährlich zu berücksichtigen.
- 8 (2) Die Gesamthöhe der Sanierungsgelder wird im Deckungsabschnitt auf der Grundlage eines versicherungsmathematischen Gutachtens von der Anstalt festgesetzt; die Feststellung nach § 64 Abs. 2 ist zu beachten. Ab 1. Januar 2002 entspricht die Gesamthöhe der Sanierungsgelder 2,0 v.H. der zusatzversorgungspflichtigen Entgelte aller Pflichtversicherten im Jahr 2001. Die Summe dieser Entgelte ist jährlich entsprechend der Anpassung der Betriebsrenten (§ 39) zu erhöhen. Ändert sich der periodische Bedarf, sind die Sanierungsgelder in dem Umfang anzupassen, wie dies zur Deckung des Mehrbedarfs für den Altbestand, der über den Umlagesatz von 7,86 v.H. hinausgeht, erforderlich ist.
- 9 (3) Die auf die Beteiligten entfallenden Sanierungsgelder für das jeweilige Kalenderjahr werden jährlich bis 30. November des Folgejahres nach dem für das jeweilige Kalenderjahr ermittelten Verhältnis der neunfachen Rentensumme aller Renten zuzüglich der Entgeltsumme aller Pflichtversicherten zu der auf den Beteiligten entfallenden neunfachen Rentensumme zuzüglich der Entgeltsumme seiner Pflichtversicherten betragsmäßig festgesetzt.
- 10 (4) Für die Beteiligten, die einem Arbeitgeberverband angehören, ist ein Betrag nach Maßgabe des Absatzes 3 festzulegen, indem die auf sie entfallenden Rentensummen und die Entgeltsummen ihrer Pflichtversicherten zusammengerechnet werden. (...) Folgende Aufgliederung der Beteiligten ist damit im Rahmen der Festlegung des Sanierungsgeld-Betrags zugrunde zu legen:
  - a) Bund (...),
  - b) Mitgliedsländer der Tarifgemeinschaft deutscher Länder (...),
  - c) Mitglieder kommunaler Arbeitgeberverbände (...),
  - d) sonstige Arbeitgeber (...).
- 11 (6) Die Beteiligten entrichten in entsprechender Anwendung des § 64 Abs. 6 monatliche Abschlagszahlungen für die auf sie entfallenden Sanierungsgelder in Form eines vorläufigen Vomhundertsatzes der zusatzversorgungspflichtigen Entgelte aller Pflichtversicherten des Beteiligten. (...)"
- 12 Für das Jahr 2001 wurden gemäß § 65 Abs. 1 der VBL-Satzung noch keine Sanierungsgelder erhoben. In ihren Steuerbilanzen zum 31. Dezember des Streitjahrs bildeten die Klägerin und die O-GmbH im Hinblick auf das Sanierungsgeld Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Klägerin: 354.000 DM; O-GmbH: 20.904.000 DM). Diese Beträge ermittelten die Klägerin und die O-GmbH, indem sie das Sanierungsgeld, das sich für 2001 ergeben hätte, wenn die ab 2002 geltende Regelung bereits zuvor anwendbar gewesen wäre, kapitalisierten und dabei eine unbegrenzte Laufzeit annahmen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Rückstellungen in Änderungsbescheiden zum Körperschaftsteuerbescheid der Klägerin für das Streitjahr nicht.
- 13 Die deswegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Münster hat sie mit Urteil vom 26. August 2008 9 K 1660/05 K, das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 1942 abgedruckt ist, als unbegründet

abgewiesen. Seiner Auffassung nach fehlt es an dem für die Rückstellungsbildung erforderlichen wirtschaftlichen Bezug der Verpflichtungen zum Zeitraum vor dem Bilanzstichtag.

- 14 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.
- 15 Mit Bescheid vom 25. Juni 2009 hat das FA während des Revisionsverfahrens den Körperschaftsteuerbescheid 2001 erneut geändert. Die Beteiligten haben übereinstimmend erklärt, dass der Streitstoff von der Änderung nicht betroffen ist.
- 16 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil und den Körperschaftsteuerbescheid 2001 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 25. Juni 2009 insoweit abzuändern, als darin eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für die an die VBL zu entrichtenden Sanierungsgelder der Klägerin sowie der O-GmbH, in Höhe von insgesamt 21.258.000 DM unter gegenläufiger Anpassung der Gewerbesteuerrückstellung zu berücksichtigen ist.
- 17 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 18 Die Revision bleibt in der Sache ohne Erfolg.
- 19 1. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. An die Stelle des vor dem FG angefochtenen Änderungsbescheids vom 3. November 2004 ist während des Revisionsverfahrens der geänderte Bescheid des FA vom 25. Juni 2009 getreten. Da dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde liegt, kann es keinen Bestand haben (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20; vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10).
- 20 Der Änderungsbescheid vom 25. Juni 2009 wurde gemäß § 68 Satz 1 i.V.m. § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Verfahrens. Einer Zurückverweisung der Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung gemäß § 127 FGO bedarf es nicht, weil die Sache spruchreif ist. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen werden von dem Änderungsbescheid nicht berührt und bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats. Diese kann in der Sache selbst ergehen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 21 2. Die Klage ist unbegründet und deshalb abzuweisen. FA und FG haben die von der Klägerin und der O-GmbH gebildeten Rückstellungen für die an die VBL künftig zu leistenden Sanierungsgelder zu Recht nicht ergebnismindernd berücksichtigt.
- 22 a) Gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) hat die Klägerin in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich insbesondere aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs "Vorschriften für alle Kaufleute" der §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB).
- 23 b) Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH entweder --erstens-- das Bestehen einer dem Betrage nach ungewissen, dem Grunde nach aber bestehenden Verbindlichkeit oder --zweitens-- die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer --ggf. zugleich auch ihrer Höhe nach noch ungewissen-- Verbindlichkeit (vgl. Senatsurteil vom 20. August 2008 I R 19/07, BFHE 222, 494, m.w.N.). Diese Voraussetzungen sind im Einzelfall auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen (Senatsurteil vom 30. Januar 2002 I R 68/00, BFHE 197, 530, BStBl II 2002, 688). Dieser muss darüber hinaus ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen müssen (vgl. BFH-Urteil vom 19. Oktober 1993 VIII R 14/92, BFHE 172, 456, BStBl II 1993, 891, m.w.N.). Für die Passivierung rechtlich noch nicht bestehender Verbindlichkeiten ist des Weiteren ein wirtschaftlicher Bezug der möglicherweise entstehenden Verbindlichkeit zum Zeitraum vor dem jeweiligen Bilanzstichtag erforderlich (vgl. BFH-Urteile vom 27. Juni 2001 I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121; vom 30. Januar 2002 I R 71/00, BFHE 198, 420, BStBl II 2003, 279; vom 30. November 2005 I R 110/04, BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251; vom 13. Dezember 2007 IV R 85/05, BFHE 220, 117, BStBl II 2008, 516).

- 24** c) Nach diesen Maßgaben lagen am Bilanzstichtag 31. Dezember 2001 die Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für die Sanierungsgelder nicht vor.
- 25** aa) Die Ansprüche der VBL gegen die Klägerin und die O-GmbH auf Leistung der Sanierungsgelder waren zum Bilanzstichtag zwar für die Rückstellungsbildung hinreichend wahrscheinlich, jedoch rechtlich noch nicht entstanden.
- 26** Die Satzungsänderung, mit der die Bestimmung des § 65 VBL-Satzung über die Erhebung der Sanierungsgelder geschaffen worden ist, ist am 22. November 2002 wirksam geworden, mithin nach dem Bilanzstichtag. Dass die Satzungsänderung mit Rückwirkung zum 1. Januar 2001 beschlossen worden ist, ändert nichts daran, dass es sich bei der Änderung um ein zeitlich nach dem Bilanzstichtag eingetretenes Ereignis handelt. Erst durch dieses Ereignis sind Rechtspflichten der Klägerin und der O-GmbH begründet worden, die in Rede stehenden Zahlungen zu leisten.
- 27** Ob --wie die Revision meint-- bereits durch den Abschluss des Tarifvertrages "Altersvorsorgeplan 2001" am 13. November 2001, in dem sich auch Bestimmungen über die Erhebung der Sanierungsgelder zur Deckung der zu erwartenden Finanzierungslücke bei den Zusatzversorgungskassen finden, diese betreffende Rechtspflichten im Verhältnis zwischen den Tarifvertragsparteien oder im Verhältnis der an der VBL beteiligten Arbeitgeber begründet worden sind, kann offenbleiben. Denn eine Verpflichtung ist erst dann in dem für die Bilanzierung maßgeblichen Sinne rechtlich entstanden, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Leistungspflicht geknüpft ist (BFH-Urteile vom 12. Dezember 1991 IV R 28/91, BFHE 167, 334, BStBl II 1992, 600; vom 19. Mai 1987 VIII R 327/83, BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 220, 117, BStBl II 2008, 516). Im Streitfall erforderte die Begründung einer auf die Sanierungsgelder bezogenen Leistungspflicht aber jedenfalls noch der Verankerung der entsprechenden Beitragspflichten in der Satzung der VBL, die zum Bilanzstichtag noch nicht erfolgt war.
- 28** bb) Der sonach für die Passivierung erforderliche wirtschaftliche Bezug der dem Grunde und der Höhe nach ungewissen Verpflichtungen zur Zahlung der Sanierungsgelder zum Zeitraum vor dem 31. Dezember 2001 ist nicht gegeben.
- 29** aaa) Der Vergangenheitsbezug setzt voraus, dass die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale für das Entstehen der Verbindlichkeit bereits am Bilanzstichtag erfüllt sind und das rechtliche Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 167, 334, BStBl II 1992, 600; in BFHE 198, 420, BStBl II 2003, 279; in BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251). Maßgeblich ist dabei die wirtschaftliche Wertung des Einzelfalles vor dem Hintergrund der rechtlichen Struktur des Tatbestands, mit dessen Erfüllung die Verbindlichkeit entsteht (Senatsurteil in BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251).
- 30** bbb) Die Sanierungsgelder weisen ein wirtschaftlich wesentliches Merkmal auf, welches an die Zeit nach dem Bilanzstichtag anknüpft. Ihr wirtschaftlicher Zweck besteht darin, Finanzierungslücken bei der VBL zu schließen. Diese Finanzierungslücken sind darauf zurückzuführen, dass die von den Kassenmitgliedern in Form von Umlagen aufzubringenden Beiträge ab dem 1. Januar 2002 auf der Basis des nach dem Systemwechsel maßgeblichen Punktesystems bemessen werden, die vor diesem Zeitpunkt entstandenen Versorgungsansprüche der Bestandsrentner und Versorgungsanwartschaften der rentennahen Jahrgänge von der VBL jedoch weiterhin auf der Grundlage des vor dem Systemwechsel geltenden Gesamtversorgungsprinzips bedient werden müssen. Es soll demnach mit den Sanierungsgeldern eine für die nach dem 31. Dezember 2001 beginnenden Deckungsabschnitte erwartete Unterdeckung des versicherungsmäßigen Deckungskapitals der VBL ausgeglichen werden. Sobald diese Deckungslücke geschlossen ist, werden gemäß § 65 Abs. 1 Satz 2 VBL-Satzung keine Sanierungsgelder mehr erhoben.
- 31** Aus Sicht des Bilanzstichtages 31. Dezember 2001 sollen mit den Sanierungsgeldern folglich zwar versicherungsmathematisch bereits absehbare, jedoch tatsächlich erst in späteren Bilanzierungszeiträumen entstehende Finanzierungslücken bei der VBL abgedeckt werden. Insoweit bezieht sich deshalb die wirtschaftliche Ursache für die Erhebung der Sanierungsgelder auf Zeiträume nach dem Bilanzstichtag. Zwar sind die Versorgungsanwartschaften der betreffenden Pensionäre und Arbeitnehmer --soweit sie zum Bilanzstichtag bereits entstanden waren-- durch die bis dahin bestehenden Beschäftigungsverhältnisse begründet worden. Der für die Erhebung der Sanierungsgelder wirtschaftlich maßgebliche Umstand besteht indes in der Gewährung des Bestandsschutzes für die Altfälle, ohne dass die dafür voraussichtlich erforderlichen Mittel künftig noch aus dem "regulären" Umlageaufkommen der VBL bestritten werden könnten. Die entsprechenden Leistungspflichten deckten

mithin nicht Vergangenes (z.B. zu niedrige Zahlungen) ab, sondern hingen vorrangig mit dem künftigen betrieblichen Geschehen der Klägerin bzw. der O-GmbH zusammen.

- 32** Etwas anderes folgt nicht aus dem Umstand, dass der Systemwechsel auf dem im Streitjahr abgeschlossenen Tarifvertrag "Altersvorsorgeplan 2001" beruht. Denn nicht der Systemwechsel als solcher, sondern die durch die Gewährung des Bestandsschutzes für die "Altfälle" hervorgerufenen künftigen Finanzierungslücken bei der VBL sind die wirtschaftliche Ursache für die Verpflichtung zur Zahlung der Sanierungsgelder.
- 33** Dem Zukunftsbezug steht auch nicht entgegen, dass die Gesamthöhe der Sanierungsgelder gemäß § 65 Abs. 2 Satz 2 VBL-Satzung ab dem 1. Januar 2002 auf 2 % der zusatzversorgungspflichtigen Entgelte aller Pflichtversicherten im Jahr 2001 festgelegt worden ist. Die Heranziehung der im Streitjahr bezogenen zusatzversorgungspflichtigen Entgelte als Ausgangsgröße für die Bemessung der Gesamthöhe der Sanierungsgelder führt nicht zu einer inhaltlichen, wirtschaftlich wesentlichen Verknüpfung mit Vorkommnissen des Streitjahrs. Es handelt sich insoweit lediglich um eine Berechnungsmodalität, die nichts daran ändert, dass mit den Sanierungsgeldern künftige Deckungslücken geschlossen werden sollten.
- 34** d) Da somit die handelsrechtlichen Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen zum 31. Dezember des Streitjahres nicht gegeben waren, bedarf die zwischen den Beteiligten streitige Frage, ob § 4c EStG der steuerlichen Anerkennung von Rückstellungen für die Sanierungsgelder entgegenstehen würde, keiner Entscheidung.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)