

Urteil vom 12. December 2012, I R 69/11

Passivierung "angeschaffter" Pensionsrückstellungen - Verlustrücktrag bei Organschaft - Umdeutung einer unzulässigen Hauptrevision in eine zulässige Anschlussrevision

BFH I. Senat

EStG § 5 Abs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 3, EStG § 6a, EStG § 10d Abs 1 S 1, HGB § 252 Abs 1 Nr 4 Halbs 1, HGB § 255 Abs 1 S 1, BGB § 613a, BetrAVG § 1 Abs 1, BetrAVG § 4, KStG § 14 Abs 1 S 1, KStG § 17, FGO § 56, FGO § 121 S 1, FGO § 155, ZPO § 554

vorgehend FG Münster, 14. June 2011, Az: 9 K 1292/07 K

Leitsätze

1. Betriebliche Pensionsverpflichtungen aufgrund einer sog. Direktzusage, welche beim Veräußerer den steuerlichen Rückstellungsbeschränkungen nach § 6a EStG 1997 unterworfen sind, sind bei demjenigen Erwerber, der die Verbindlichkeit im Zuge eines Betriebserwerbs übernommen hat, nicht mit dem besonderen Teilwert nach § 6a Abs. 3 EStG 1997, sondern als ungewisse Verbindlichkeit auszuweisen und von ihm --auch an den nachfolgenden Bilanzstichtagen-- ausschließlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1997 mit ihren Anschaffungskosten oder ihrem höheren Teilwert zu bewerten (Bestätigung und Fortführung der Senatsurteile vom 16. Dezember 2009 I R 102/08, BFHE 227, 478, BStBl II 2011, 566, und vom 14. Dezember 2011 I R 72/10, BFHE 236, 101; entgegen BMF-Schreiben vom 24. Juni 2011, BStBl I 2011, 627) .
2. Der letzte vororganschaftliche Veranlagungszeitraum ist nicht als unmittelbar vorangegangener Veranlagungszeitraum i.S. des § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG 1997 des ersten nachorganschaftlichen Veranlagungszeitraums anzusehen .
3. Eine unzulässige Hauptrevision kann in eine zulässige Anschlussrevision umgedeutet werden .

Tatbestand

A. Die Beteiligten streiten über die Bewertung einer Pensionsrückstellung nach der entgeltlichen Übertragung der der Rückstellung zugrunde liegenden Pensionsverpflichtungen im Rahmen eines Betriebserwerbs sowie darüber, ob nach Beendigung einer Organschaft ein Verlustrücktrag in das letzte der Organschaft vorangehende Jahr möglich ist. Streitjahr ist 1999.

- 2 Die Klägerin, Revisionsklägerin, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, erwarb mit einem Betriebsveräußerungsvertrag sowie einem Grundstückskaufvertrag vom 11./12. November 1999 von der P-GmbH zum grundsätzlichen Übertragungstichtag 1. November 1999 einen Betrieb zur Fertigung von Arzneimitteln und führte diesen fort. Dem Fertigungsbetrieb waren 81 Arbeitnehmer der P-GmbH zuzuordnen. Die Vertragspartner gingen davon aus, dass die Arbeitsverhältnisse mit diesen Arbeitnehmern gemäß § 613a des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) auf die Klägerin übergingen. Die Klägerin übernahm hierbei die aufgrund von Pensionszusagen der P-GmbH bestehenden Pensionsverpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern. Diese Verpflichtungen bewerteten die Vertragsparteien auf den Übertragungstichtag unter Berücksichtigung eines Abzinsungszinssatzes von 6 v.H. mit 3.336.648 DM, welche die P-GmbH der Klägerin durch Kaufpreisverrechnung zu erstatten hatte.
- 3 1. Streitkomplex: Übernahme der Pensionsverpflichtungen
- 4 Ausgehend von entsprechenden Einbuchungen als laufende Geschäftsvorfälle zum Übertragungstichtag wies die Klägerin in ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 1999 für die übernommenen Pensionsverpflichtungen eine Pensionsrückstellung in Höhe von 3.506.336 DM aus. Dem Wertansatz der Pensionsrückstellung lag ein versicherungsmathematisches Gutachten zugrunde. Danach ist die zum 1. November 1999 ausgewiesene Pensionsrückstellung in Höhe des versicherungsmathematischen Teilwerts i.S. von § 6a des

Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) von 3.336.648 DM für Zwecke der Handelsbilanz auf der Grundlage der Heubeck-Richttafeln 1998 mit 3.056.817 DM berechnet worden. Ungeachtet dessen war aus Sicht des Gutachters aber der in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Wertansatz mit den Anschaffungskosten beizubehalten. Erst wenn der versicherungsmathematische Teilwert diesen Wertansatz übersteige, sei eine Erhöhung der Pensionsrückstellung vorzunehmen. Dieser Maximalvergleich sei allerdings nach dem Grundsatz der Einzelbewertung für jeden Versorgungsberechtigten durchzuführen. Dies führe zum 31. Dezember 1999 zu dem Wertansatz in Höhe von 3.506.336 DM. Für Zwecke der Steuerbilanz wurde in dem Gutachten der versicherungsmathematische Teilwert der Pensionsverpflichtungen i.S. von § 6a EStG 1997 zum 31. Dezember 1999 --wie nach § 52 Abs. 17 i.V.m. § 6a Abs. 4 EStG 1997 als Übergangsregelung ab dem 1. Januar 1999 vorgesehen-- so ermittelt, dass der nach den Heubeck-Richttafeln 1998 berechnete Betrag zugrunde gelegt und der Unterschiedsbetrag zu dem nach den bisher verwendeten Heubeck-Richttafeln 1983 berechneten Betrag auf das Übergangsjahr 1999 und die beiden folgenden Jahre verteilt wurde. Hieraus ergab sich ein Betrag in Höhe von 3.017.786 DM. Auch hierbei wurde jedoch der beschriebene Maximalvergleich durchgeführt, was zu einem Wertansatz in Höhe von 3.490.946 DM und einer Zuführung im (Rumpf-)Wirtschaftsjahr 1999 in Höhe von 154.298 DM führte.

- 5 Der Beklagte, Revisionskläger, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beanstandete diesen Ansatz. Zwar sei die Pensionsrückstellung zum Zeitpunkt der Übernahme mit den Anschaffungskosten auszuweisen; bei einer entgeltlichen Übertragung bemesse sich der Teilwert nicht nach § 6a EStG 1997, sondern nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1997. In der Folgebilanz zum 31. Dezember 1999 gehe jedoch die Spezialvorschrift des § 6a EStG 1997 den allgemeinen Vorschriften wieder vor und sei die Pensionsrückstellung daher nur mit dem durch das versicherungsmathematische Gutachten ermittelten Betrag von 3.017.786 DM anzusetzen. Hieraus ergab sich eine Gewinnerhöhung in Höhe von 488.550 DM (Differenz zum Wert laut Jahresabschluss in Höhe von 3.506.336 DM).
- 6 2. Streitkomplex: Verlustrücktrag aus dem Jahr 2003 nach zwischenzeitlicher Organschaft
- 7 Am 13. April 2000 schlossen die H-AG als Organträgerin und die Klägerin als Organgesellschaft einen Ergebnisabführungsvertrag. Aufgrund dessen bestand zwischen den beiden Gesellschaften für die Jahre 2000 bis 2002 ein Organschaftsverhältnis i.S. von §§ 14, 17 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1999). Dementsprechend wurde der H-AG als Organträgerin das von der Klägerin in den vorgenannten Jahren erzielte Einkommen zugerechnet und die Körperschaftsteuer Letzterer gegenüber mit 0 DM bzw. 0 € festgesetzt.
- 8 Im Jahr 2003 bestand die Organschaft nicht mehr; nach dem Vorbringen der Klägerin war aufgrund der Veräußerung der Mehrheit ihrer Anteile durch die H-AG der Ergebnisabführungsvertrag aufgehoben worden. Dementsprechend wurde die Klägerin unter Zugrundelegung des von ihr erzielten Einkommens zur Körperschaftsteuer veranlagt. Der --zwischenzeitlich geänderte-- Körperschaftsteuerbescheid 2003 wies ein zu versteuerndes Einkommen der Klägerin von ./ 32.197 € aus und setzte die Körperschaftsteuer demgemäß weiterhin mit 0 € fest. Der vorgenannte Betrag wurde als verbleibender Verlustabzug zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2003 gesondert festgestellt. Die Klägerin beantragte, diesen Verlust gemäß § 10d Abs. 1 EStG 1997 i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 1999 in das Streitjahr zurückzutragen; da sie aufgrund des Organschaftsverhältnisses in den Jahren 2000 bis 2002 nicht selbständig zur Körperschaftsteuer veranlagt worden sei, handele es sich bei dem Jahr 1999 um den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum im Sinne der vorgenannten Regelung. Das FA lehnte das ab.
- 9 Die Klage gegen die hiernach ergangenen Steuerbescheide blieb hinsichtlich des 2. Streitkomplexes erfolglos, war jedoch hinsichtlich des 1. Streitkomplexes überwiegend begründet; lediglich ein rechnerischer Differenzbetrag von 15.390 DM --infolge Ansatzes der Rückstellung in Höhe von 3.490.946 DM statt von 3.506.336 DM-- wurde vom Finanzgericht (FG) --seitens der Klägerin unbeanstandet-- gewinnerhöhend angesetzt. Das Urteil des FG Münster vom 15. Juni 2011 9 K 1292/07 K wurde ausweislich der Empfangsbekanntnisse der Klägerin am 23. September 2011 und dem FA am 26. September 2011 zugestellt; es ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 638 abgedruckt.

10

Die Beteiligten rügen mit ihren Revisionen Verletzung materiellen Rechts. Die Klägerin beantragt für ihre beim Bundesfinanzhof (BFH) am 4. November 2011 eingelegte und begründete Revision sinngemäß,

1. ihr Wiedereinsetzung in den vorigen Stand der Revisionsfrist zu gewähren und --ggf. hilfsweise im Wege der Anschlussrevision--,
2. das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Steuerbescheide dahin zu ändern, dass der festgestellte Verlustrücktrag aus 2003 in Höhe von 32.197 DM berücksichtigt wird.

11 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage vollen Umfangs abzuweisen.

12 Beide Beteiligten beantragen wechselseitig die Zurückweisung der Revision des jeweils anderen.

Entscheidungsgründe

B. Die (den 2. Streitkomplex betreffende) Revision der Klägerin ist unzulässig. Die Revision ist verspätet eingelegt worden; Wiedereinsetzung in den vorigen Stand der Revisionsfrist des § 120 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist nicht zu gewähren (I.). Das deswegen hilfsweise als unselbständige Anschlussrevision fortgeführte Rechtsmittel der Klägerin (II.) ist ebenso unbegründet wie die (den 1. Streitkomplex betreffende) Revision des FA (III.).

- 14** I. Das Urteil der Vorinstanz wurde der Klägerin am 23. September 2011 zugestellt. Die Revision ist nach § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO innerhalb eines Monats nach Zustellung schriftlich einzulegen. Die gesetzliche Frist zur Revisionserhebung endete nach § 108 Abs. 3 der Abgabenordnung sonach mit Ablauf des 24. Oktober 2011. Tatsächlich erreichte die Revisionschrift den BFH aber erst am 4. November 2011 und damit verspätet.
- 15** Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 56 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO ist der Klägerin nicht zu gewähren. Sie müsste dazu ohne ihr Verschulden verhindert gewesen sein, die Revisionsfrist einzuhalten. Daran aber fehlt es. Die Prozessbevollmächtigte der Klägerin, eine Rechtsanwältin/Wirtschaftsprüfer/Steuerberater-Sozietät in der Rechtsform einer GbR, hat --jedenfalls innerhalb der dafür nach § 56 Abs. 2 Satz 1 FGO bestimmten Frist-- (nur) vorgetragen, die für das Klageverfahren vor dem FG verantwortliche Berufskollegin und Partnerin, Steuerberaterin F, sei infolge des Todes ihres Vaters am 5. Oktober 2011 an jenem Tage sowie an mehreren Tagen danach unvorbereitet dem Büro ferngeblieben. Deswegen sei das Empfangsbekanntnis betreffend das Urteil des FG auf dessen ebenfalls unter dem 5. Oktober 2011 datierenden Erinnerungsschreiben hin am selben Tag vertretungsweise von Wirtschaftsprüfer und Steuerberater P unterschrieben und per Telefax an das FG zurückgesandt worden. F sei dann zwar "zwischenzeitlich an ihren Arbeitsplatz" gekommen, um "offene Angelegenheiten und Fristen mit den sie vertretenden Mitarbeitern abzustimmen". Irrtümlich habe sie dabei jedoch die Frist für die Einlegung der Revision nach Maßgabe des besagten Erinnerungsschreibens des FG vom 5. Oktober 2011 berechnet. In der Folgezeit, in der ein Herzinfarkt ihrer Mutter weitere Büroabwesenheiten ausgelöst habe, sei F von der zuständigen Sekretariatsmitarbeiterin auf den bevorstehenden Fristablauf hingewiesen worden. F als die für die Fristberechnung verantwortlich bearbeitende Berufsträgerin sei dennoch weiterhin von der unzutreffend berechneten Frist ausgegangen. Hiernach habe sie am 28. Oktober 2011 die Bearbeitung der Revisionschrift aufgenommen, um die aus ihrer Sicht fristgerechte Bearbeitung sicherzustellen.
- 16** Dieser Vortrag rechtfertigt die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht. Die Prozessbevollmächtigte hat auch nicht ansatzweise vorgetragen, welche Vorkehrungen sie für den Fall einer Verhinderung eines sachbearbeitenden Berufsträgers getroffen hat. Da derartige Vorkehrungen im Rahmen der Rechtsanwältin/Wirtschaftsprüfer/Steuerberater-Sozietät zumutbar und erforderlich waren (z.B. BFH-Beschluss vom 24. Juni 2009 X B 240/08, juris), käme eine Wiedereinsetzung nur in Betracht, wenn die Frist trotz ausreichender Vorsorgemaßnahmen aus nicht zu vertretenden Gründen versäumt worden wäre (ständige Rechtsprechung). Entsprechende glaubhaft gemachte Darlegungen fehlen im Streitfall: Der Wiedereinsetzungsantrag enthält nichts dazu, dass der Bürobetrieb durch Führung eines Fristenkontrollbuches oder durch vergleichbare Einrichtungen sowie durch entsprechende Anweisungen an das Büropersonal so organisiert gewesen ist, dass Fristversäumnisse in aller Regel ausgeschlossen sind (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 18. Januar 1984 I R 196/83, BFHE 140, 146, BStBl II 1984, 441). Vor allem ist nicht ersichtlich, weshalb die tatsächliche Zustellung des FG-Urteils am 23. September 2011 als Grundlage für die ordnungsmäßige Fristenberechnung nicht notiert worden ist. Ebenso fehlen Ausführungen dazu, welche Maßnahmen ergriffen worden sind und auf welche Weise die Kontrolle des Fristablaufs sichergestellt worden ist, nachdem F infolge des Todes ihres Vaters und sodann der anschließenden Erkrankung ihrer Mutter "unvorbereitet" mehrtägig nicht im Büro hatte erscheinen können. F wäre im Übrigen auch später, nachdem die Mitarbeiterin sie auf den alsbaldig drohenden Fristablauf hingewiesen hatte, gehalten gewesen,

diesem Hinweis nachzugehen. Auch ein solches Unterlassen ist als schuldhaft vorwerfbar. Die Versäumnisse muss die Klägerin sich anlasten lassen.

- 17** II. Die sonach unzulässige Revision kann jedoch entsprechend dem nunmehrigen Hilfsantrag der Klägerin in eine (unselbständige) Anschlussrevision (gemäß § 155 FGO i.V.m. der analogen Anwendung von § 554 der Zivilprozessordnung --ZPO--; vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 120 Rz 77 ff., 80, m.w.N.) umgedeutet werden. Diese ist allerdings in der Sache unbegründet.
- 18** 1. Die Klägerin beantragte auf entsprechenden Hinweis des Gerichts in der mündlichen Verhandlung nunmehr hilfsweise, ihre Revision im Falle deren Unzulässigkeit infolge Verfristung als unselbständige Anschlussrevision fortzuführen. Dem ist aus prozessualer Sicht zu entsprechen. Dass der ursprüngliche Revisionsantrag nur auf das mit dem Hauptantrag verfolgte Revisionsbegehren gerichtet war, steht dem nicht entgegen. Denn die Erklärung, sich der Revision des anderen Beteiligten anschließen zu wollen, muss nicht ausdrücklich als solche bezeichnet werden. Es entspricht vielmehr gesicherter Rechtserkenntnis, dass eine unzulässig erhobene (Haupt-)Revision immer dann in eine Anschlussrevision umzudeuten ist, wenn deren Zulässigkeitsvoraussetzungen erfüllt sind und wenn diese von dem mutmaßlichen Willen des betreffenden Verfahrensbeteiligten gedeckt wird (vgl. BFH-Urteil vom 22. Mai 1979 VIII R 218/78, BFHE 128, 314, BStBl II 1979, 741). Ist die Hauptrevision unzulässig, wird ein derartiger Wille in aller Regel zu unterstellen sein (vgl. Bundesgerichtshof, Urteil vom 6. Mai 1987 IVb ZR 51/86, BGHZ 100, 383, 387; Beschluss vom 30. Oktober 2008 III Z.B. 41/08, Neue Juristische Wochenschrift 2009, 442). Anhaltspunkte, die im Streitfall eine andere Beurteilung rechtfertigen könnten, sind nicht ersichtlich, und das bestätigt sich nunmehr auch in dem Revisionsantrag. Einer Umdeutung des ursprünglichen Revisionsbegehrens steht nicht entgegen, dass die Klägerin im Streitfall infolge der Verfristung ihrer "eigentlichen" Revision keinen "Zugang" in das Verfahren gefunden hat (so aber wohl z.B. Gräber/Ruban, a.a.O., § 120 Rz 83; Zöller/Heßler, ZPO, 29. Aufl., § 524 Rz 4; Urteil des Landesarbeitsgerichts Hamm vom 11. Mai 2006 16 Sa 1623/05, Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht – Rechtsprechungsreport 2007, 35; möglicherweise auch BFH-Urteil in BFHE 128, 314, BStBl II 1979, 741: Umdeutung nur bei einer innerhalb der Revisionsfrist eingelegten, unzulässigen Revision). Denn die Anschließung ist nach § 554 Abs. 2 Satz 1 ZPO (u.a.) auch statthaft, wenn die (Haupt-)Revisionsfrist verstrichen ist. Ausschlaggebend ist deswegen allein, dass die speziellen Zulässigkeitsanforderungen für eine Anschlussrevision erfüllt sind, vor allem also, dass diese bis zum Ablauf eines Monats nach der Zustellung der Revisionsbegründung erklärt (vgl. § 554 Abs. 2 Satz 2 ZPO) und dass sie in der Anschlussschrift begründet wird (§ 554 Abs. 3 ZPO). Beides ist vorliegend der Fall. Dass dies gewissermaßen "vorgreiflich" geschehen ist, kann eine Umdeutung nicht hindern. Dem Rechtsmittelgegner --hier dem FA-- bleibt es unbeschadet dessen unbenommen, durch Rücknahme seiner Revision auf die Anschließung und die dadurch bewirkte Durchbrechung des Verbots der sog. reformatio in peius zu reagieren.
- 19** 2. Die so verstandene Anschlussrevision ist jedoch unbegründet.
- 20** Der Verlustrücktrag aus dem Jahre 2003 ist zwar verfahrensrechtlich ausschließlich im Rahmen der angefochtenen Bescheide für das Jahr 1999 als geltend gemachtem Rücktragsjahr zu beurteilen, da in § 10d EStG 1997 (i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 1999) für einen rückzutragenden Verlust kein gesondertes Feststellungsverfahren vorgesehen ist. Ein Verlustrücktrag ist jedoch nicht vorzunehmen. Nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG 1997 sind negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen wurden, vom Gesamtbetrag der Einkünfte "des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums" abzuziehen. Bezogen auf 2003 ist das Streitjahr aber weder kalendarisch noch rechtlich der unmittelbar vorangegangene Veranlagungszeitraum. Dies ist vielmehr ausschließlich der Veranlagungszeitraum 2002. Daraus, dass zwischen den vorgenannten Veranlagungszeiträumen ein Organschaftsverhältnis zwischen der Klägerin als Organgesellschaft und der H-AG als Organträgerin bestanden hat, folgt nichts anderes (ebenso z.B. Herlinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 KStG Rz 38; Erle/Heurung in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 15 Rz 14). Der Regelungswortlaut ist insoweit unmissverständlich. Er stellt allein auf den Zeitbezug und hierbei auf das vorangegangene Kalenderjahr ab (vgl. § 25 Abs. 1 EStG 1997 i.V.m. § 31 Abs. 1 KStG 1999), belässt dazu keine Ausnahmen und eröffnet deswegen auch in der Situation der organschaftlichen Verbundenheit des Steuerpflichtigen mit einer anderen Gesellschaft nach Maßgabe von § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 KStG 1999 weder durch Auslegung noch durch Analogieschluss eine Möglichkeit, den Rücktragszeitraum vorzuverlegen. Im Einzelnen kann, auch um Wiederholungen zu vermeiden, auf die überzeugenden Erwägungen, die die Vorinstanz vorgenommen hat, verwiesen werden.
- 21** III. Auch die Revision des FA ist unbegründet.
- 22** 1. Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1999 i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 1997 hatte die P-GmbH in ihren Bilanzen das

Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die "handelsrechtlichen" GoB ergeben sich u.a. aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs "Vorschriften für alle Kaufleute" der §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB). Sie werden für Kapitalgesellschaften ergänzt durch die Bestimmungen der §§ 264 ff. HGB.

- 23** 2. Zu den wesentlichen GoB zählt das Gebot, Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB). Daraus folgt u.a., dass Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral zu behandeln sind. Der Zugang von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen führt zu einer bloßen Umschichtung in der Bilanz in Höhe der Anschaffungskosten; ein unterschiedlicher Ansatz von Zu- und Abfluss ist ausgeschlossen. Eine Gewinnrealisierung kann nur aufgrund nachfolgender betrieblicher Umsatzakte erfolgen.
- 24** Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Dieser handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten ist in Ermangelung einer abweichenden Definition im Einkommensteuergesetz auch der steuerbilanziellen Beurteilung (gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1997) zugrunde zu legen (Senatsurteile vom 16. Dezember 2009 I R 102/08, BFHE 227, 478, BStBl II 2011, 566; vom 26. April 2006 I R 49, 50/04, BFHE 213, 374, BStBl II 2006, 656, m.w.N.). Die bei der Übernahme von Verbindlichkeiten zutreffend erhöhten Anschaffungskosten bilden die Ausgangsgröße für die weitere bilanzielle Entwicklung eines zugegangenen Wirtschaftsgutes.
- 25** 3. Der Grundsatz der erfolgsneutralen Behandlung von Anschaffungsvorgängen findet auch auf übernommene Passivpositionen und hierbei unabhängig davon Anwendung, ob der Ausweis dieser Passivpositionen in der Steuerbilanz einem --von der Handelsbilanz abweichenden-- Ausweisverbot ausgesetzt ist. Denn auch die Übernahme steuerrechtlich zu Recht nicht bilanzierter Verbindlichkeiten ist Teil des vom Erwerber zu entrichtenden Entgelts (vgl. Senatsurteil vom 17. Oktober 2007 I R 61/06, BFHE 219, 529, BStBl II 2008, 555, m.w.N.) und erhöht mithin dessen Anschaffungskosten. Das hat der Senat erst in jüngerer Zeit wiederholt bekundet, nämlich in seinem Urteil in BFHE 227, 478, BStBl II 2011, 566 für sog. Drohverlustrückstellungen, welche ihrerseits nach § 5 Abs. 4a EStG 1997 einem steuerbilanziellen Ansatz- und Ausweisverbot unterfallen, sowie in seinem Urteil vom 14. Dezember 2011 I R 72/10 (BFHE 236, 101) für Jubiläumsrückstellungen und das entsprechende Verbot in § 5 Abs. 4 (i.V.m. § 52 Abs. 6) EStG 1990, und an dieser Rechtsprechung hält er unverändert fest: Für beide Aufwandspositionen ordnet das Gesetz von den handelsbilanziellen Ansätzen abweichende, spezifisch steuerbilanzielle Ansatzverbote an. Durch derartige Verbote sollen --lediglich-- am Stichtag bereits vorhandene Verpflichtungen entgegen den Vorgaben des (handels-)bilanzrechtlichen Imparitätsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 1 HGB) auf künftige Veranlagungszeiträume verlagert werden. Für den Fall, dass die in Rede stehende Zuwendungsverpflichtung entgeltlich erworben wird, greifen die Verbote indes nicht. Denn dann ist die Verpflichtung realisiert. Sie ist deswegen vom Erwerber sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz im Übernahmezeitpunkt ebenso wie an den nachfolgenden Bilanzstichtagen passivisch entsprechend auszuweisen. Ob die Schuld im Wege eines (internen) Schuldbeitritts oder aber im Zuge einer Vertragsübernahme (nach § 414 oder --hier-- § 613a BGB) übernommen worden ist, stellt dabei kein tragfähiges Unterscheidungsmerkmal dar; der Passivausweis verhält sich hier wie dort gleich. Soll das verhindert werden, bedarf es eines gegenläufigen --dann aber einmal mehr systemwidrig greifenden-- Gesetzesbefehls. Wegen weiterer Einzelheiten und Nachweise ist, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die vorzitierten Senatsurteile zu verweisen, welchen die Verwaltungspraxis zwar nicht gefolgt ist (s. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 24. Juni 2011, BStBl I 2011, 627), welche ansonsten aber überwiegend Zustimmung erfahren haben (z.B. --im Anschluss an Senatsurteil in BFHE 236, 101, und jeweils m.w.N.-- Schlotter, Betriebs-Berater --BB-- 2012, 951, 954; Beckert/Hagen, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2012, 119, 123; U. Prinz/Adrian, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen --StuB-- 2012, 259; Bareis, Finanz-Rundschau --FR-- 2012, 385; Höhn/Geberth, GmbH-Rundschau 2012, 405; Kahle/Vogel, Die Unternehmensbesteuerung 2012, 493; Schönherr/ Krüger, Deutsches Steuerrecht 2012, 829; Hahne, BB 2012, 696, 698; Höfer, Der Betrieb --DB-- 2012, 2130 [unter ausdrücklicher Aufgabe der von ihm bislang vertretenen Auffassung, vgl. Höfer/Veit/Verhuvén, Betriebsrentenrecht --BetrAVG--, Band II: Steuerrecht/Sozialabgaben, HGB/IFRS, 9. Aufl., Rz 66.4]; Günkel/Bongaerts in Prinz/Kanzler [Hrsg.], NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Rz 5602 ff.; Forst/Schaaf, daselbst, Rz 2233 f.; Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 4. Aufl., § 249 HGB Rz 226; anders nach wie vor beharrend nur Siegel, FR 2011, 781 und FR 2012, 388; M. Prinz, FR 2010, 426, FR 2011, 445, sowie FR 2012, 409 und 779, 780).
- 26** 4. Das alles gilt gleichermaßen --so auch die vorstehend zitierten Schrifttumsäußerungen-- für die durch § 6a Abs. 3 EStG 1997 sondergesetzlich vorgegebene Teilwertberechnung von Pensionsanwartschaften (s. auch Senatsurteil

vom 12. Dezember 2012 I R 28/11, BFHE 240, 22). Solche Anwartschaften sind in der Handelsbilanz mit dem nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten, abgezinsten Erfüllungsbeträgen zu bewerten (vgl. jetzt auch § 253 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 HGB n.F.) und folglich, wenn sie von dem Betriebsübernehmer im Zuge des Unternehmenskaufs auf der Grundlage dieser Werte "angeschafft" werden, ebenfalls mit den tatsächlichen Verpflichtungswerten als ihren Anschaffungskosten auszuweisen. Dabei bleibt es dann auch im weiteren Verlauf des Wirtschaftsjahres und dem dafür maßgebenden Bilanzstichtag, im Streitfall dem 31. Dezember 1999. Es handelt sich fortan zwar nach wie vor um Pensionsverpflichtungen i.S. von § 6a EStG 1997 (vgl. Senatsurteil vom 12. Dezember 2012 I R 28/11, BFHE 240, 22; Höfer/Veit/Verhuven, a.a.O., Rz 244 ff.). Die besondere Teilwertberechnung des § 6a Abs. 3 EStG 1997 wirkt sich insoweit allerdings nicht (mehr) aus, abermals deshalb nicht, weil die Anwartschaften infolge ihrer "Anschaffung" nicht anders als andere Verpflichtungen "realisiert" sind. Die Bedeutung des Teilwerts nach Maßgabe von § 6a Abs. 3 EStG 1997 beschränkt sich fortan auf die kontinuierlichen Zuführungen, mittels derer die Anwartschaften --auf der Basis einer Einzelbewertung der jeweiligen Rückstellung-- bis zum Leistungsfall vom Zusagenden ausfinanziert werden und ihre Deckung sichergestellt wird. Diese Zuführungen erhöhen --als "originär" neuentstandene Wertstellungen (so Schlotter, BB 2012, 951, 954)-- den mit den Anschaffungskosten rückgestellten Betrag (nur) nach den beschränkenden Bewertungsmaßgaben des § 6a Abs. 3 EStG 1997 (vgl. z.B. Schlotter, ebenda, s. auch FR 2012, 781, 783; Beckert/Hagen, NWB 2012, 119, 123; insoweit weiter gehend Hahne, BB 2012, 697, 698). Ein kompensatorischer "Bewertungspuffer", der eine Erhöhung der Rückstellung in Bezug auf diese Zuführungen solange verhindert ("einfriert", s. Geberth, BB 2012, 1662), bis die infolge des "Anwartschaftskaufs" gebildete und mit den Anschaffungskosten ausgewiesene Rückstellung rechnerisch den Teilwert der Anwartschaften erreicht, wäre dieser Teilwert wie zuvor beim Betriebsveräußerer auch beim Betriebserwerber weiterhin nach § 6a Abs.3 EStG 1997 berechnet worden, ist dabei allerdings nicht zu berücksichtigen. Der insoweit entgegenstehenden Rechtsauffassung der Vorinstanz ist --ohne dass sich das im Streitfall betraglich niederschlägt-- nicht beizupflichten; für sie fehlt eine Rechtsgrundlage (im Ergebnis ebenso z.B. Schlotter, ebenda; Beckert/Hagen, ebenda; U. Prinz/Adrian, StuB 2012, 259, 261; Gosch, BFH/PR 2012, 147; Höfer, DB 2012, 2130; [nur insoweit] auch M. Prinz, FR 2012, 409, 412). Auf den vom FA angezogenen Gesichtspunkt, dass die "angeschafften" Anwartschaften aus anderen Gründen eines Wertverfalls in der Zeit nach ihrer Anschaffung mit einem geringeren (Teil-)Wert als den Anschaffungskosten auszuweisen sein mögen, kommt es im Streitfall nicht an; für eine derartige Wertminderung ist hier nichts ersichtlich.

27 Ebenso ist unbeachtlich, ob der gebotene Passivausweis, wie vom FA gegewöhnt, zumal in Konzernen Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen kann. Auch wenn das zuträfe, so wäre das doch nur die zwangsläufige Folge der systematisch richtigen Anknüpfung an handels- und steuerbilanzielle Grundsätze. Zu besteuern sind danach tatsächliche Gewinne, nicht aber fiktive Erwerbsgewinne ("one day gain"), und dem ist bei Beurteilung voneinander abweichender Lebenssachverhalte --hier die "originäre" Rückstellungsbildung, dort der "derivative" Erwerb der zugrunde liegenden Verpflichtung-- vom Rechtsanwender Rechnung zu tragen. Auch der vom FA angezogene angebliche "Förderzweck" des § 6a EStG 1997 zugunsten betrieblicher Direktzusagen ändert daran nichts, jedenfalls solange, wie der normspezifische Teilwert nach § 6a Abs. 3 EStG 1997 aus letztlich fiskalpolitischen Gründen hinter dem handelsrechtlich auszuweisenden Barwert als dem "wahren" Erfüllungswert der Versorgungsanwartschaften zurückbleibt. Im Übrigen bleibt ohnehin zu gewärtigen, dass sich die Übertragbarkeit von Versorgungspflichten nach den vorgenannten Grundsätzen faktisch in Grenzen halten wird, weil sich diese Übertragbarkeit (z.B. --wie auch im Streitfall-- im Wege der Betriebsübernahme) auf Versorgungsanwartschaften noch aktiver Arbeitnehmer beschränkt; laufende Rentenleistungen und nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz) in der für das Streitjahr geltenden Fassung (BetrAVG a.F.), nunmehr § 1b BetrAVG n.F., aufrechterhaltene unverfallbare Leistungen bereits ausgeschiedener und damit nicht mehr betriebszugehöriger Arbeitnehmer --also betraglich das Schwergewicht bestehender Versorgungsverpflichtungen-- gehen infolge des entsprechenden, in § 4 BetrAVG a.F./n.F. angeordneten Übertragungsverbots nicht auf den Betriebserwerber über (vgl. im Einzelnen z.B. Rolfs in Blomeyer/Rolfs/Otto, Betriebsrentengesetz, Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, 5. Aufl., Anh § 1 Rz 334 ff., m.w.N.). Abweichend verhält es sich insofern nur in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge, für welche aber wiederum bezogen auf Umwandlungsvorgänge gegenwärtig im Umwandlungssteuergesetz (UmwStG 2006) --dort mit § 3 Abs. 1 Satz 2 und § 4 Abs. 1, § 11 Abs. 1 Satz 2 und § 12 Abs. 1 Satz 2, § 15 Abs. 1, § 20 Abs. 2, § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006-- verdrängende steuerrechtliche Sonderregelungen sowohl für die Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden als auch für die übernehmende Körperschaft existieren; als maßgebend für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt danach § 6a EStG.

28 5. Die Sache ist spruchreif und erfordert keine weitere Aufklärung des Sachverhalts. Denn die vom FG --auf der

Basis des vorliegenden versicherungsmathematischen Gutachtens-- angestellten Berechnungen zur Ermittlung des Barwerts der übernommenen Versorgungsanwartschaften wurden weder von der Klägerin noch vom FA angegriffen, und auch der Senat hat keinen Grund, an der Richtigkeit jener Berechnungen zu zweifeln.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de