

Urteil vom 12. Dezember 2012, I R 28/11

Ausgliederung von Pensionsverpflichtungen - Ansatz mit den Anschaffungskosten - Schuldübernahme mit Entgeltcharakter bei gemischter Sacheinlage

BFH I. Senat

UmwStG § 2 Abs 1 S 1, UmwStG § 20 Abs 1 S 1, UmwStG § 20 Abs 7, UmwStG § 20 Abs 8, UmwG § 123 Abs 3 Nr 2, UmwG § 131 Abs 1 Nr 1, UmwG § 135 Abs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 3 S 1, EStG § 6a Abs 3, HGB § 249 Abs 1 S 1, HGB § 252 Abs 1 Nr 4, HGB § 253 Abs 1 S 1, HGB § 255 Abs 1 S 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1, UmwStG § 2 Abs 1, KStG § 8 Abs 1

vorgehend FG München, 06. März 2011, Az: 7 K 555/09

Leitsätze

1. Werden bei einer Ausgliederung zur Neugründung nur Einzelwirtschaftsgüter (kein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) in die übernehmende Kapitalgesellschaft eingebracht, greift weder die steuerliche Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 noch jene des § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG 2002 .
2. Die auszugliedernden Wirtschaftsgüter sind der übernehmenden (Vor-)Gesellschaft ab dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums bilanziell zuzuordnen, ggf. also schon vor Übergang des zivilrechtlichen Eigentums .
3. Im Zuge der Ausgliederung übernommene Pensionsverpflichtungen sind sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch in den Folgebilanzen der übernehmenden Gesellschaft mit den Anschaffungskosten und nicht mit den Teilwerten nach Maßgabe des § 6a Abs. 3 EStG 2002 anzusetzen (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) .

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Beteiligten streiten darüber, in welcher Höhe Pensionsverpflichtungen in der Eröffnungs- und in der ersten Schlussbilanz einer zur Neugründung ausgegliederten GmbH zu passivieren sind. Streitjahr ist 2003.
 - 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH mit dem Zweck, ehemaligen Mitarbeitern der D-Unternehmensgruppe in bestimmten Versorgungsfällen einmalige, wiederholte oder laufende Unterstützungen zu gewähren. Sie ist mit Ausgliederungs- und Übernahmevertrag (Ausgliederungsvertrag) vom 22. August 2003 durch Ausgliederung zur Neugründung gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) aus der D-GmbH hervorgegangen und wurde im Frühjahr 2004 in das Handelsregister eingetragen.
 - 3 Gegenstand der Ausgliederung waren Pensionsverbindlichkeiten gegenüber bereits ausgeschiedenen Mitarbeitern (511 Anwärter mit unverfallbaren Anwartschaften und 1 055 Pensionäre) sowie zur Erfüllung dieser Verbindlichkeiten benötigte Vermögensgegenstände (Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, Rechte aus einem Bankdepot, Forderungen gegen verbundene Unternehmen und sonstige Forderungen sowie Guthaben bei Kreditinstituten) --Deckungsvermögen--, welche als Gesamtheit mit allen Rechten und Pflichten auf die Klägerin übergehen sollten.
 - 4 Nach den Vereinbarungen des Ausgliederungsvertrags wurde der D-GmbH der Geschäftsanteil an der Klägerin von nominal 25.000 € "als Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens" gewährt und sollte die Ausgliederung "zu Marktwerten zum 31. August 2003" erfolgen. Das auf die Klägerin übergegangene Deckungsvermögen bemaßen die Vertragsparteien nach dem versicherungsmathematischen Barwert der übernommenen Pensionsverbindlichkeiten zuzüglich des Betrags der Stammeinlage. Soweit der Wert des übertragenen Reinvermögens den Nennbetrag des Stammkapitals der Klägerin übersteigen würde, sollte der Differenzbetrag als Aufgeld in die Kapitalrücklage

eingestellt werden. Der Ausgliederung sollte die Bilanz der D-GmbH zum 31. August 2003 zugrunde gelegt werden. Als Ausgliederungsstichtag wurde der 1. September 2003, 0:00 Uhr vereinbart.

- 5 Die D-GmbH wies in der Ausgliederungsbilanz zum 31. August 2003 ein Aktivvermögen (Deckungsvermögen) in Höhe von 75.319.396 € aus. Auf der Passivseite bildete sie für die Pensionsverpflichtungen Rückstellungen in Höhe des Teilwerts nach Maßgabe des § 6a des Einkommensteuergesetzes (EStG) 2002 von 48.450.478 €. Außerdem wies sie ein gezeichnetes Kapital in Höhe von 25.000 € sowie einen Jahresüberschuss in Höhe von 26.843.918 € aus. Die Klägerin übernahm in ihrer auf den 1. September 2003 aufgestellten Eröffnungsbilanz diese Wertansätze, wobei sie --gemäß Ausgliederungsvertrag-- den Differenzbetrag zwischen dem Buchwert des übertragenen Reinvermögens in Höhe von 26.868.918 € (= Wert des Deckungsvermögens abzüglich des Teilwerts der Pensionsverpflichtungen nach § 6a EStG 2002) und dem Nennbetrag der Stammeinlage in Höhe von 25.000 €, mithin 26.843.918 €, in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs in der im Streitjahr geltenden Fassung (HGB a.F.) einstellte. Auch in der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2003 setzte die Klägerin die Pensionsrückstellungen mit dem Teilwert nach § 6a EStG 2002 in Höhe von --zu diesem Stichtag-- 48.448.202 € an.
- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) war der Auffassung, der Ansatz einer Kapitalrücklage in der Bilanz zum 31. Dezember 2003 müsse entfallen, weil die Pensionsverpflichtungen in der Eröffnungsbilanz zum 1. September 2003 nach § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG 2002 mit dem gemeinen Wert (der anhand des gemeinen Werts des Deckungsvermögens zu bemessen sei), in der ersten Schlussbilanz zum 31. Dezember 2003 hingegen mit dem Teilwert nach § 6a EStG 2002 zu bewerten seien, so dass im Streitjahr ein außerordentlicher Ertrag in Höhe von 26.883.147,70 € (= 26.843.918 € + 39.229,70 €) angefallen sei. Er setzte dementsprechend die Körperschaftsteuer sowie den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr fest und hob frühere Bescheide über gesonderte Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer und des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2003 auf.
- 7 Die deswegen erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) München hat mit Urteil vom 7. März 2011 7 K 555/09 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 1387) die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr antragsgemäß auf 0 € festgesetzt und die vom FA verfügte Aufhebung der ursprünglichen Bescheide über die gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer und des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2003 ihrerseits aufgehoben. Nach Auffassung des FG --insoweit in Übereinstimmung mit beiden Beteiligten-- war eine steuerliche Rückwirkung der Ausgliederung auf den Zeitpunkt des 1. September 2003 möglich. Die Pensionsrückstellungen seien sowohl in der Eröffnungsbilanz der Klägerin zum 1. September 2003 als auch in der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2003 gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 mit den jeweiligen versicherungsmathematischen Barwerten der Verpflichtungen anzusetzen. Die Begrenzungen des § 6a EStG 2002 hielt das FG im Streitfall nicht für anwendbar, weil es sich aus Sicht der Klägerin nach dem Übergang auf diese nicht mehr um Pensionsverbindlichkeiten im Sinne dieser Vorschrift gehandelt habe.
- 8 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.
- 9 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 12 1. Das FG und die Beteiligten sind im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass das zur Ausgliederung bestimmte Vermögen trotz zivilrechtlicher Wirksamkeit der Ausgliederung erst mit der im Folgejahr bewirkten Eintragung der Klägerin im Handelsregister (§ 135 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) aus steuerrechtlicher Sicht schon im Streitjahr auf diese übergegangen ist.
- 13 a) Soweit das FG allerdings angenommen hat, die Folgen der Ausgliederung seien steuerrechtlich unabhängig vom tatsächlichen Vermögensübergang auf die Klägerin auf den 1. September 2003 zurück zu beziehen, folgt der Senat dem nicht.

- 14** aa) Die Bestimmung des § 2 Abs. 1 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) 2002, nach der das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin so zu ermitteln sind, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungstichtag) ganz oder teilweise auf die Übernehmerin übergegangen wäre, ist auf die Fälle der Ausgliederung nicht anwendbar. § 2 UmwStG 2002 ist Bestandteil des ersten Teils des Umwandlungssteuergesetzes 2002, der ausweislich seiner amtlichen Überschrift "Allgemeine Vorschriften zu dem zweiten bis siebten Teil" des Gesetzes enthält. Diese Teile gelten, wie § 1 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2002 ausdrücklich bestimmt, nicht für die Ausgliederung. Bei der Ausgliederung auf eine bestehende oder neu gegründete Kapitalgesellschaft handelt es sich aus steuerlicher Sicht um eine Form der Einbringung, weil der übertragende Rechtsträger selbst die als Gegenleistung gewährten Geschäftsanteile erhält (allgemeine Auffassung, vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 01.06; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG [SEStEG] Rz R 97; Haritz in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 1 Rz 31; Trossen in Rödder/ Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 1 Rz 140). Die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft ist im achten Teil (§§ 20 bis 23) des Umwandlungssteuergesetzes 2002 geregelt, welcher in § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG 2002 eine eigenständige Regelung zur Möglichkeit der steuerlichen Rückbeziehung enthält.
- 15** Insofern besteht eine andere Gesetzeslage als in den Fällen der Abspaltung gemäß § 123 Abs. 2 UmwG, auf die gemäß § 1 Abs. 4 UmwStG 2002 der fünfte bis siebte Teil des Gesetzes anzuwenden ist und für die deshalb nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats die Regeln über die steuerliche Rückbeziehung nach § 2 Abs. 1 UmwStG 2002 auch dann greifen, wenn die Begünstigungen des § 15 UmwStG 2002 nicht zu gewähren sind, weil nur einzelne Wirtschaftsgüter und kein Teilbetrieb übertragen worden sind (Urteil vom 7. April 2010 I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467).
- 16** Mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, berichtigt BGBl I 2007, 68) --SEStEG-- ist die Überschrift des ersten Teils des Umwandlungssteuergesetzes 2006 in "Allgemeine Vorschriften" geändert worden. Daraus wird teilweise abgeleitet, die Rückbezugsregeln des § 2 UmwStG 2006 seien nunmehr subsidiär --soweit nicht die spezielleren Bestimmungen des § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG 2006 greifen-- auch auf die Ausgliederung von Körperschaften anwendbar (so z.B. Stengel, Der Betrieb --DB-- 2008, 2329, m.w.N. zum Meinungsstand). Ob dem zu folgen ist, bedarf indes im Streitfall keiner Entscheidung, weil die Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes durch das SEStEG gemäß § 27 Abs. 1 UmwStG 2006 erstmals auf Umwandlungen und Einbringungen anwendbar sind, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das Register nach dem 12. Dezember 2006 erfolgt ist.
- 17** bb) Aus § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG 2002 ergibt sich ebenfalls keine Möglichkeit eines steuerlichen Rückbezugs der streitbefangenen Ausgliederung. Danach sind zwar das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Kapitalgesellschaft auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags auf die Übernehmerin übergegangen wäre (§ 20 Abs. 7 UmwStG 2002) und darf als steuerlicher Übertragungstichtag der Stichtag angesehen werden, für den die Schlussbilanz des übertragenden Unternehmens i.S. des § 17 Abs. 2 UmwG aufgestellt ist (§ 20 Abs. 8 Sätze 1 und 2 UmwStG 2002).
- 18** Diese Regeln finden jedoch auf den Streitfall keine Anwendung, weil sie eine Sacheinlage i.S. von § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 voraussetzen, an der es hier fehlt. Die Vergünstigungen des § 20 UmwStG 2002 gelten nicht für sämtliche Formen der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, sondern nur für die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils. Und bei den auf die Klägerin übertragenen Wirtschaftsgütern handelt es sich weder um einen Mitunternehmeranteil noch um einen Betrieb und auch nicht um einen Teilbetrieb der D-GmbH. Unter einem Teilbetrieb i.S. von § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 ist ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil des Gesamtbetriebs zu verstehen, der für sich allein funktions- bzw. lebensfähig ist (Senatsurteil in BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467, m.w.N., zu § 15 UmwStG 1995). Die ausgegliederten Pensionsverbindlichkeiten und das Deckungsvermögen erfüllen --was keiner näheren Ausführungen bedarf und zwischen den Beteiligten nicht in Streit ist-- diese Voraussetzungen nicht. Es liegt somit ein Fall der Ausgliederung von Einzelwirtschaftsgütern vor, für den das Umwandlungssteuergesetz 2002 keine Regelungen enthält.
- 19** cc) All dies hat auch das FG zutreffend erkannt. Es hat jedoch angenommen, die Regeln des § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG 2002 könnten analog auf die Ausgliederung von Einzelwirtschaftsgütern angewendet werden. Dem folgt

der Senat nicht (ablehnend auch Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Vor §§ 20 bis 23 UmwStG [SEStEG] Rz 12; der Vorinstanz zustimmend hingegen A. Neumann, DB 2012, 2765).

- 20** Entgegen der Auffassung der Vorinstanz besteht insoweit keine planwidrige Regelungslücke im Gesetz (vgl. zu diesem Erfordernis Senatsurteil vom 12. Januar 2011 I R 112/09, BFH/NV 2011, 1194, m.w.N.). Bei der Beschränkung des § 2 UmwStG 2002 auf die im zweiten bis siebten Teil des Gesetzes geregelten Konstellationen (vgl. die amtliche Überschrift des ersten Teils), bei dem Ausschluss der Ausgliederung aus dem Anwendungsbereich dieser Gesetzesteile (§ 1 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2002) und auch bei der Beschränkung der Begünstigungen des § 20 UmwStG 2002 auf die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen (§ 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002) handelt es sich jeweils um bewusste Entscheidungen des Gesetzgebers. Diese führen zwangsläufig und vom Gesetz offenkundig in Kauf genommen dazu, dass die Ausgliederung (und sonstige Formen der Einbringung) von Einzelwirtschaftsgütern in eine Kapitalgesellschaft vollständig aus dem Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes 2002 ausgeschlossen ist und dass deshalb auch die von diesem vorgesehenen Rückwirkungsmöglichkeiten --sei es § 2 oder § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG 2002-- in diesem Fall keine Anwendung finden können.
- 21** Diese bewusste Entscheidung des Gesetzgebers kann nicht mit Zweckmäßigkeitserwägungen überspielt werden. Zwar trifft es zu, dass es --ähnlich wie im Fall der Abspaltung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 123 Abs. 2 UmwG (dazu Senatsurteil in BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467)-- den Vollzug der Ausgliederung erheblich erleichtern würde, könnten die Beteiligten auch steuerrechtlich ohne Weiteres die Bilanz des letzten Geschäftsjahrs des übertragenden Rechtsträgers als Schlussbilanz verwenden und müssten sie nicht eigens eine Zwischenbilanz auf den Eintragungszeitpunkt aufstellen. Angesichts der hochgradig ausdifferenzierten Anbindung des Umwandlungssteuergesetzes an die jeweiligen Tatbestände des Umwandlungsgesetzes und des Ausnahmecharakters der umwandlungssteuerrechtlichen Regeln erscheint indes eine Übertragung der dort vorgesehenen Erleichterungen auf vergleichbare, aber nicht erfasste andere Konstellationen grundsätzlich als ausgeschlossen (vgl. zu Einbringungssachverhalten Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. Juli 2005 X R 22/02, BFHE 210, 345, BStBl II 2006, 457; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., Vor §§ 20 bis 23 UmwStG Rz 12; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 20 Rz 24).
- 22** b) Jedoch ist aufgrund der spezifischen Gegebenheiten des Streitfalls davon auszugehen, dass die Klägerin bereits ab dem vereinbarten Übernahmestichtag 1. September 2003 wirtschaftliche Eigentümerin des ausgegliederten Vermögens geworden ist. Als Vorgesellschaft konnte sie zu diesem Zeitpunkt zivilrechtlich bereits Trägerin von Rechten und Pflichten sein (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 9. März 1981 II ZR 54/80, BGHZ 80, 129; MünchKommGmbHG/Merk, § 11 Rz 47, m.w.N.) und war unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig gemäß § 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 2002 (Senatsurteil vom 13. Dezember 1989 I R 98-99/86, BFHE 159, 452, BStBl II 1990, 468).
- 23** aa) Ob jemandem ein Wirtschaftsgut als "wirtschaftlichem" Eigentümer zuzurechnen ist, weil er --ohne zivilrechtlicher Eigentümer zu sein-- die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--), ist nach dem normalen Verlauf der Dinge unter Berücksichtigung des Gesamtbilds der Verhältnisse zu entscheiden (z.B. BFH-Urteile vom 18. September 2003 X R 21/01, BFH/NV 2004, 306; vom 11. Juli 2006 VIII R 32/04, BFHE 214, 326, BStBl II 2007, 296; s. auch Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 513a, m.w.N.).
- 24** Im Streitfall bestand das ausgegliederte Aktivvermögen aus Einzelwirtschaftsgütern in Form diverser Forderungen (Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, Rechte aus einem Bankdepot, Forderungen gegen verbundene Unternehmen und sonstige Forderungen sowie Guthaben bei Kreditinstituten). Für die Frage nach der "wirtschaftlichen Inhaberschaft" einer Forderung kommt es insbesondere darauf an, wem die Forderungserlöse letztlich zufließen sollen und wer das wirtschaftliche Risiko des Forderungsausfalls trägt (z.B. Senatsurteile vom 20. Januar 1999 I R 69/97, BFHE 188, 254, BStBl II 1999, 514, und vom 26. August 2010 I R 17/09, BFHE 231, 210; BFH-Urteil vom 5. Mai 1999 XI R 6/98, BFHE 188, 415, BStBl II 1999, 735). Das war hier ab dem vereinbarten Übergangsstichtag 1. September 2003 die Klägerin. Denn nach § 1 Abs. 4 des Ausgliederungsvertrags sollte die Übertragung des ausgegliederten Geschäftsbetriebs "mit schuldrechtlicher Wirkung" zu diesem Zeitpunkt erfolgen und sollten die diesen betreffenden Handlungen der D-GmbH jeweils als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten. Daraus ist jedenfalls abzuleiten, dass ab dem Übertragungsstichtag die Klägerin das Bonitätsrisiko der abgetretenen Forderungen zu tragen hatte.

- 25** Die Rechtspositionen der Klägerin waren nach Abschluss des Ausgliederungsvertrags hinreichend gefestigt. Insbesondere hatte die Gesellschafterversammlung der D-GmbH in Abschnitt D des Ausgliederungsvertrags diesem bereits die nach § 125 Satz 1 i.V.m. § 59 Satz 1 UmwG erforderliche Zustimmung erteilt. Dass die D-GmbH den Vollzug der Ausgliederung vor der Eintragung der Klägerin theoretisch noch durch Widerruf des Spaltungsbeschlusses bzw. Rücknahme des Eintragungsantrags hätte verhindern können, ist irrelevant. Denn bei der Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist maßgeblich auf den regulären Verlauf der Dinge abzustellen (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO: "im Regelfall"), und dieser ließ offenkundig einen reibungslosen Vollzug der beschlossenen Ausgliederung erwarten.
- 26** bb) Die Klägerin konnte zum 1. September 2003 bereits Rückstellungen für die auszugliedernden Pensionsverpflichtungen bilden.
- 27** Nach § 8 Abs. 1 KStG 2002 --für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 2002-- i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 hat die Klägerin in ihren Steuerbilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die "handelsrechtlichen" GoB ergeben sich vornehmlich aus den für alle Kaufleute geltenden Vorschriften der §§ 238 ff. HGB a.F. Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 HGB a.F. 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 und ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. 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 (vgl. Senatsurteile in BFHE 197, 530, BStBl II 2002, 688; vom 16. Dezember 2009 I R 43/08, BFHE 227, 469, BStBl II 2012, 688, m.w.N.).
- 28** Die Voraussetzungen der Bildung von Rückstellungen für künftige Verbindlichkeiten lagen hier im Hinblick auf die ausgegliederten Pensionsverpflichtungen vor: Die Verpflichtungen waren im Verhältnis zu den Gläubigern (den Pensionsberechtigten) rechtlich noch nicht entstanden, weil die Ausgliederung zivilrechtlich erst mit Eintragung der Klägerin in das Handelsregister vollzogen werden würde. Doch war ihr künftiges Entstehen nach der Zustimmung der Gesellschafterversammlung der D-GmbH zum Ausgliederungsvertrag hinreichend wahrscheinlich. Auch waren die Pensionsverpflichtungen wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht worden, nämlich durch die Erbringung der Arbeitsleistungen der jeweiligen Pensionsberechtigten.
- 29** 2. Die Pensionsverpflichtungen waren sowohl in der Eröffnungsbilanz der Klägerin zum 1. September 2003 als auch in der ersten Schlussbilanz zum 31. Dezember 2003 mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen.
- 30** a) Das FG hat die Übernahme der Pensionsverpflichtungen zu Recht als Teil der Anschaffungskosten i.S. von § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB a.F. für den Erwerb des Deckungsvermögens angesehen.
- 31** Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB a.F. 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 2002) 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.).
- 32** Nach ständiger Rechtsprechung des Senats ist die Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine GmbH gegen den Erwerb von Gesellschaftsrechten aus ertragsteuerlicher Sicht als tauschähnlicher Vorgang und damit als Veräußerung anzusehen; aus Sicht der Gesellschaft liegt das Anschaffungsgeschäft in der Hingabe der Einlageforderung gegen den Empfang des Sachwerts (z.B. Senatsurteile vom 24. April 2007 I R 35/05, BFHE 218, 97, BStBl II 2008, 253; vom 7. April 2010 I R 55/09, BFHE 229, 518, BStBl II 2010, 1094; vom 25. Juli 2012 I R 88/10, BFHE 238, 108).
- 33** Im Streitfall liegt eine sog. gemischte Sacheinlage vor, bei der der Gegenstand der Sacheinlage (hier: das Deckungsvermögen) höherwertiger ist als der Betrag der Einlageforderung und bei der die Gesellschaft in der Sacheinlagevereinbarung verpflichtet wird, dem Einbringenden den Unterschiedsbetrag durch Zahlung oder auf

andere Weise, z.B. durch Schuldübernahme --hier: durch Übernahme der Pensionsverpflichtungen--, gutzubringen (vgl. BGH-Urteil vom 20. November 2006 II ZR 176/05, BGHZ 170, 47; MünchKommGmbHG/Märtens, a.a.O., § 5 Rz 208, m.w.N.). Auch aus ertragsteuerlicher Sicht hat die Schuldübernahme in diesen Fällen Entgeltcharakter (BFH-Urteil vom 19. September 2002 X R 51/98, BFHE 201, 19, BStBl II 2003, 394).

- 34** b) Die Bewertungsregeln des § 6a Abs. 3 EStG 2002 schränken den Ansatz mit den Anschaffungskosten weder in der Eröffnungs- noch --insoweit entgegen der Auffassung des FA-- in der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2003 ein.
- 35** aa) Allerdings folgt dies entgegen der Sichtweise der Vorinstanz nicht daraus, dass die streitbefangenen Verpflichtungen infolge der Übernahme durch die Klägerin ihre Eigenschaft als "Pensionsverpflichtungen" i.S. von § 6a EStG 2002 verloren hätten. Vielmehr behält eine Verbindlichkeit ihren Charakter als Pensionsverpflichtung, wenn sie von demjenigen, der die Versorgungszusage erteilt hat, z.B. durch Schuldübernahme auf eine andere Person übergeht (vgl. i.E. Höfer in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 6a Rz 53 ff.; Höfer/Veit/Verhuvén, Betriebsrentenrecht (BetrAVG), Band II: Steuerrecht/Sozialabgaben, HGB/IFRS, 9. Aufl., Rz 244). Dass der Pensionsberechtigte zu dieser anderen Person in einer dienstrechtlichen oder sonstigen Rechtsbeziehung stehen bzw. gestanden haben muss, kann weder aus dem Wortlaut noch aus Sinn und Zweck des § 6a EStG 2002 abgeleitet werden, welcher darin besteht, den Ausweis nicht ernst gemeinter und --jedenfalls aus fiskalischer Sicht-- überhöhter Rückstellungen zu verhindern (vgl. Gosch in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 6a Rz 1, 6; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 31. Aufl., § 6a Rz 1). Die Frage ist zu unterscheiden von der umstrittenen, aber im Streitfall nicht relevanten Problematik, ob eine Pensionsverpflichtung voraussetzt, dass der Berechtigte zu derjenigen Person, die die Versorgungszusage erteilt hat, in einem Dienst- oder sonstigen Rechtsverhältnis stehen bzw. gestanden haben muss (bejahend z.B. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 6a Rz 3; Höfer in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 6a Rz 58; verneinend Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 2. Teil, Rz 265).
- 36** bb) Die Nichtanwendung der Bewertungsregeln des § 6a Abs. 3 EStG 2002 resultiert vielmehr aus dem übergeordneten Prinzip der bilanziellen Neutralität von Anschaffungsvorgängen. Das Gebot, Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB a.F.), gehört zu den wesentlichen GoB. Daraus folgt, 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.
- 37** cc) Der Grundsatz der erfolgsneutralen Behandlung von Anschaffungskosten 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.
- 38** 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 a.F.) auf künftige Veranlagungszeiträume verlagert werden. Für den Fall, dass die in Rede stehende Zuwendungsverpflichtung Gegenstand eines entgeltlichen Erwerbsgeschäfts ist, greifen die Verbote indessen nicht. Denn dann ist die Verpflichtung realisiert. Sie ist deswegen vom Erwerber sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz entsprechend auszuweisen. Ob die Schuld im Wege eines (internen oder wie hier gemäß § 133 Abs. 1 UmwG im Verhältnis zum Gläubiger zu einer gesamtschuldnerischen Haftung führenden) Schuldbetriffs oder aber im Zuge einer Vertragsübernahme (nach § 414 oder § 613a des Bürgerlichen Gesetzbuchs) übernommen worden ist, stellt dabei kein tragfähiges Unterscheidungsmerkmal dar; der Passivausweis verhält sich hier wie dort gleich. Wegen weiterer Einzelheiten und Nachweise ist, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die vorzitierten Senatsurteile zu verweisen, welchen die Verwaltungspraxis zwar nicht gefolgt ist (s. BMF-Schreiben 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 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, 697, 698; Höfer, DB 2012, 2130 [unter ausdrücklicher Aufgabe der von ihm bislang vertretenen Auffassung, vgl. Höfer/Veit/ Verhuven, a.a.O., 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 nur Siegel, FR 2012, 388; M. Prinz, FR 2012, 409, und 779, 780 [wie schon zuvor, vgl. Siegel, FR 2011, 781; M. Prinz, FR 2010, 426, und FR 2011, 445]).

- 39** dd) Das alles gilt gleichermaßen --so auch die vorstehend zitierten Schrifttumsäußerungen-- für die durch § 6a Abs. 3 EStG 2002 sondergesetzlich vorgegebene Teilwertberechnung von Pensionsverpflichtungen (ebenso FG Münster, Urteil vom 15. Juni 2011 9 K 1292/07, EFG 2012, 638 und nachfolgend Senatsurteil vom 12. Dezember 2012 I R 69/11, BFHE 240, 34). Solche Verpflichtungen sind in der Handelsbilanz mit dem Barwert nach Maßgabe des § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB a.F., d.h. mit den nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten, abgezinsten Erfüllungsbeträgen anzusetzen und folglich, wenn sie auf der Grundlage dieser Werte entgeltlich "angeschafft" werden, von dem Übernehmer ebenfalls mit diesen Werten (vgl. Höfer, DB 2012, 2130: "Übertragungswerte") als ihren Anschaffungskosten auszuweisen. Dabei bleibt es auch im weiteren Verlauf des Wirtschaftsjahrs und dem hierfür maßgeblichen Bilanzstichtag, im Streitfall dem 31. Dezember 2003. Die besondere Teilwertberechnung des § 6a Abs. 3 EStG 2002 wirkt sich insoweit nicht (mehr) aus, abermals deshalb nicht, weil die Verpflichtungen infolge ihrer "Anschaffung" nicht anders als andere Verpflichtungen "realisiert" sind.
- 40** Die Bedeutung des Teilwerts nach Maßgabe von § 6a Abs. 3 EStG 2002 beschränkt sich fortan auf die kontinuierlichen Zuführungen, mittels derer die Pensionsanwartschaften --auf der Basis einer Einzelbewertung der jeweiligen Rückstellung-- bis zum Leistungsfall vom Verpflichteten 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 2002 (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).
- 41** ee) Unbeachtlich ist, ob der gebotene Passivausweis, wie vom FA in der mündlichen Verhandlung geargwöhnt, 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.
- 42** 3. Die Sache ist spruchreif und erfordert keine weitere Aufklärung des Sachverhalts; der vom FA veranschlagte außerordentliche Ertrag ist im Streitjahr nicht angefallen.
- 43** a) Zum 1. September 2003 hat die Klägerin die übernommenen Pensionsverpflichtungen mit den sich aus dem Ausgliederungsvertrag ergebenden Anschaffungskosten zu passivieren. Das sind die vom FG im Ergebnis zutreffend angesetzten 75.294.396 € (Wert des Deckungsvermögens abzüglich des Betrags der Stammeinlage). Den Einwänden des FA in Bezug auf den aus seiner Sicht zu geringen Abzinsungszinssatz von 3,25 % und auf die Berücksichtigung eines jährlichen Kaufkraftausgleichs von 2 % muss nicht weiter nachgegangen werden. Denn im Grundsatz ist der "Übertragungswert" der Pensionsverpflichtungen frei aushandelbar (vgl. Höfer, DB 2012, 2130, 2131 f.). Anhaltspunkte für eine Fehlbewertung sind nicht ersichtlich.
- 44** b) In Bezug auf den Wert zum 31. Dezember 2003 haben die Beteiligten sich vor dem FG auf einen "Barwert" von 75.290.858 € verständigt. Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide bedarf es keiner näheren Prüfung, ob es sich hierbei exakt um jenen Betrag handelt, der sich aus einer Fortschreibung der Kriterien ergibt, die der Entgeltbemessung im Ausgliederungsvertrag zugrunde lagen (vgl. dazu wiederum Höfer, DB 2012, 2130, 2131 f.). Denn bei dem vom FG für das Streitjahr festgestellten (negativen) Gesamtbetrag der Einkünfte von ./. 1.358.060 € müsste sich für die relativ kurze Zeit zwischen 1. September und 31. Dezember 2003 schon eine gravierende Verminderung der Rückstellungsbeträge ergeben, um zu einer höheren Körperschaftsteuer und zu einem höheren Gewerbesteuermessbetrag als den vom FG jeweils festgesetzten 0 € zu gelangen. Hierfür besteht anhand der tatrichterlichen Feststellungen kein Anhalt. Auch im Hinblick auf die angefochtenen Verlustfeststellungsbescheide ist eine ganz exakte Berechnung des Gewinns/Gewerbeertrags nicht erforderlich. Denn es handelt sich um reine Aufhebungsbescheide (hinsichtlich vorangegangener Verlustfeststellungsbescheide),

die das FG ihrerseits aufgehoben hat, weil jedenfalls ein verbleibender Verlustvortrag/vortragsfähiger Gewerbeverlust verbleiben wird.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de