



URTEILS-ANALYSE: BFH, 11.09.2013 – I R 72/12

(Mindest-)Pensionsalter bei Versorgungszusage an bGGf

VOR-INSTANZ: FG Köln, 06.09.2012 – 10 K 1645/11

LEITSÄTZE:

1. Nach § 6a (3) Satz 2 Nr. 1 EStG sind für die Berechnungen des Teilwerts der Pensionsrückstellung die Jahresbeträge zugrunde zu legen, die vom Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, bis zu dem in der Pensionszusage vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls rechnerungsmäßig aufzubringen sind. Ein Mindestpensionsalter wird hiernach auch für die Zusage gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nicht vorausgesetzt.

2. Wurde einem ursprünglichen Minderheits-GGf einer GmbH eine Pension auf das 60. Lebensjahr zugesagt und wird der Begünstigte später zum Mehrheits-GGf, ohne dass die Altersgrenze angehoben wird, kommt deshalb insoweit allenfalls die Annahme einer vGA, nicht aber eine Bilanzberichtigung in Betracht.

TATBESTAND: Die Klägerin und Revisionsbeklagte erteilte dem Geschäftsführer A (geb. am 22.04.1950) am 15.01.1987 eine Pensionszusage. Danach erhält A, der zu diesem Zeitpunkt mit 25% an der Gesellschaft beteiligt war, eine Altersrente bei seinem Ausscheiden aus den Diensten der Gesellschaft nach Vollendung des 60. Lebensjahres.

Seit dem Jahre 2002 ist A mit 60% an der Gesellschaft beteiligt. Die Gesellschaft berechnet die Zuführungen zur Pensionsrückstellung weiterhin unter Ansatz des 60. Lebensjahres. Das Finanzamt vertritt die Auffassung, die Pensionsrückstellung sei aufgrund der zwischenzeitlichen beherrschenden Gesellschafterstellung des A auf das 65. Lebensjahr zu berechnen und damit i.H.v. EUR 461.213,- einkommenswirksam aufzulösen. Die Vorinstanz gab der dagegen erhobenen Klage zum überwiegenden Teil statt und entwickelte einen salomonischen Lösungsansatz, der das Einfrieren der Pensionsrückstellung beinhaltete.



ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE: **Die Revision des FA ist unbegründet und wurde zurückgewiesen. Das FG hat ohne Rechtsfehler erkannt, dass eine Auflösung der Pensionsrückstellung und ein neuer Ansatz nach Maßgabe eines Pensionsalters von 65 Jahren nicht in Betracht kommt.**

Ein Mindestpensionsalter für einen versorgungsbegünstigten GGf ist weder den Tatbestandsvoraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 EStG zu entnehmen, noch ist es Gegenstand der Teilwertberechnung des § 6a Abs. 3 EStG.

Soweit die Finanzverwaltung eine Rückstellungsberechnung lediglich auf der Grundlage eines Pensionsalters von 65 Jahren zulassen möchte, kann dem nicht gefolgt werden. Insbesondere **geht die Finanzverwaltung fehl in der Annahme, dass der maßgebliche Renteneintritt durch die Regelaltersgrenze in der gRV markiert werde;** eine entsprechende automatische Verknüpfung enthält das Gesetz nicht.

PRAXISHINWEISE:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung deutlich gemacht, dass er sich bei seiner Entscheidungsfindung strikt an die zweistufige Einkommensermittlung hält (bilanzintern nach § 6a Abs. 3 EStG; vGA gem. § 8 Abs. 3 KStG). Im vorliegenden Fall stand ausschließlich die rechtliche Beurteilung auf der ersten Stufe an. Hier gibt der BFH eindeutig der getroffenen vertraglichen Regelung den Vorzug und lehnt die restriktive Haltung der Finanzverwaltung ab. Sein abschließender Hinweis auf die Beurteilung eines Rentenalters auf der zweiten Stufe lässt vermuten, dass der BFH auf dieser Ebene u. U. zu einer anderen Beurteilung gekommen wäre.

Die Entscheidung gibt Anlass zur Überprüfung der bisherigen Bewertungspraxis. Anhand des vorliegenden Falles kann eindeutig nachvollzogen werden, welche erheblichen Bewertungsunterschiede sich durch die Veränderung des Pensionsalters ergeben. Eine Entscheidung über die individuelle Vorgehensweise wird jedoch nur anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu treffen sein.

Darüber hinaus ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung diese Entscheidung nicht widerspruchlos hinnehmen wird. So kann wohl auch nicht ausgeschlossen werden, dass dies zu einer entsprechenden Gesetzesänderung führen könnte.