

By PwC Deutschland | 04 April 2024

# Keine Korrektur der von einer Kapital- auf eine Personengesellschaft übergehenden Pensionsrückstellungen

**Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs sind Zuführungsbeträge zu Pensionsrückstellungen für die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft, die im Zuge eines Formwechsels auf eine Mitunternehmerschaft übergehen, für die zusageberechtigten Mitunternehmer weder zum steuerlichen Übertragungstichtag noch danach anteilig in Sondervergütungen umzuqualifizieren.**

## Hintergrund

Im Streitfall war die Frage anhängig, ob der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft, die während ihres Bestehens einem ihrer Gesellschafter steuerrechtlich wirksam eine Pensionszusage erteilt hat, in eine Personengesellschaft hinsichtlich der Pensionsrückstellung zur Entstehung eines Übernahmefolgegewinns im Sinne des § 6 UmwStG führt. Hintergrund ist, dass insoweit ein Korrekturposten im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers (erfolgswirksam) anzusetzen sein könnte.

Zwei natürliche Personen waren an einer GmbH beteiligt, die gegenüber ihren Gesellschaftern Pensionsverpflichtungen einräumte. In Folge verschiedener Umwandlungsvorgänge wurde die aufnehmende GmbH durch Formwechsel steuerlich rückwirkend in eine GbR zu Buchwerten umgewandelt.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte das Entstehen eines steuerpflichtigen Übernahmefolgegewinns gem. § 6 UmwStG infolge des Formwechsels einer Kapital- in eine Personengesellschaft mit Blick auf bis dahin zugunsten der Gesellschafter erteilten Pensionszusagen verneint. Für die bis zum steuerlichen Übertragungstichtag gebildeten Pensionsrückstellungen für die Gesellschafter war kein (aktiver) Ausgleichsposten in der Sonderbilanz der Mitunternehmer zu bilden.

## Entscheidung des BFH

Der BFH wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück. Das Finanzgericht habe zu Recht entschieden, dass Zuführungsbeträge zu Pensionsrückstellungen für die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft, die im Zuge eines Formwechsels auf eine Mitunternehmerschaft übergehen, für die zusageberechtigten Mitunternehmer (vormalig Anteilseigner der Kapitalgesellschaft) weder zum steuerlichen Übertragungstichtag noch danach anteilig in Sondervergütungen umzuqualifizieren sind.

Aus § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 oder 2 EStG (zum Teilwertansatz der Pensionsrückstellung) lässt sich weder eine Korrekturbefugnis für den Ansatz der Pensionsrückstellungen in der Gesamthandsbilanz der GbR zum 31.12.2009 noch eine etwaige Befugnis zur Korrektur eines fehlerhaften Ansatzes der Pensionsrückstellungen in der Gesamthandsbilanz in den Sonderbilanzen der Kläger herleiten.

Die streitigen Sondervergütungen für die Kläger seien, so der BFH, auch nicht gemäß § 6 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zu berücksichtigen. § 6 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG 2006 erlauben die Bildung einer Rücklage nach Entstehen eines sogenannten Übernahmefolgegewinns. Dieser setzt voraus, dass aufgrund der Umwandlung (hier: des Formwechsels) entweder eine Rückstellung (hier: die Pensionsrückstellungen der Kläger) aufzulösen ist oder die geänderte steuerliche Beurteilung einer Rückstellung zu einer Gewinnauswirkung führt. Der Übernahmefolgegewinn muss sich als Ausfluss der Umwandlung nach den allgemeinen steuerlichen Regelungen ergeben; sein Entstehen wird nicht durch die Tatbestände des § 6 UmwStG 2006 angeordnet. § 6 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG 2006 enthalten somit keine Rechtsgrundlage für die Berücksichtigung der streitigen Sondervergütungen. Deren Ansatz kann sich nur nach den allgemeinen Regelungen (hier: § 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) ergeben, was der BFH jedoch verneint:

Die vor dem steuerlichen Übertragungstichtag, das heißt während der Arbeitnehmerzeit der Kläger bei der GmbH gebildeten Pensionsrückstellungen, gehören weder ganz noch anteilig zu den Sondervergütungen der Kläger. Hierfür spricht für den BFH entscheidend der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, der nur "Vergütungen" des Mitunternehmers der Besteuerung unterwirft. Bei den Zuführungsbeträgen zu den Pensionsrückstellungen, die für die Kläger auf Ebene der GmbH gebildet wurden, handelt es sich jedoch nicht um solche Vergütungen.

### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 12. Dezember 2023 (**VIII R 17/20**) – veröffentlicht am 28. März 2024.

### **Keywords**

Einkommensteuerrecht, Mitunternehmer, Pensionsrückstellung (allgemein)