

BUNDESFINANZHOF

BFH-Urteil vom 21.8.2007, I R 74/06

Auflösung einer im Gesellschaftsverhältnis wurzelnden Pensionsrückstellung wegen Wegfalls der Verpflichtung - Keine Kürzung um bislang nicht erfasste verdeckte Gewinnausschüttung - Widerstreitende Steuerfestsetzung - Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO.

Leitsätze

- 1. Bei Erlass eines Änderungsbescheides nach § 174 Abs. 4 AO ist das FA nicht an die im vorausgehenden Änderungsbescheid vertretene Rechtsauffassung gebunden.**
- 2. Die Zuführungen zu der Rückstellung für die Verbindlichkeit aus einer betrieblichen Versorgungszusage, die den Vorgaben des § 6a EStG entspricht, aus steuerlichen Gründen aber als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln ist, sind außerhalb der Bilanz dem Gewinn hinzuzurechnen. Ist eine Hinzurechnung unterblieben und aus verfahrensrechtlichen Gründen eine nachträgliche Berücksichtigung nicht mehr möglich, können die rückgestellten Beträge auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht mehr als verdeckte Gewinnausschüttung berücksichtigt werden (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).**
- 3. Eine wegen Wegfalls der Verpflichtung gewinnerhöhend aufgelöste Pensionsrückstellung ist im Wege einer Gegenkorrektur nur um die tatsächlich bereits erfassten verdeckten Gewinnausschüttungen der Vorjahre außerbilanziell zu kürzen (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 28. Mai 2002, BStBl I 2002, 603 Tz. 8).**

Tatbestand

I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine im Jahr 1967 gegründete GmbH mit abweichendem Wirtschaftsjahr vom 1. Oktober bis zum 30. September, sagte ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer (G) am 1. Juli 1978 eine auf Lebenszeit zu zahlende Rente für die Zeit nach Vollendung des 70. Lebensjahres zu. G war zum Zeitpunkt der Zusage 67 Jahre alt. Die Klägerin zahlte ab dem 1. Mai 1986 dem damals 75 Jahre alten G bis zu dessen Tod am 7. August 1994 laufende Versorgungsleistungen. Die hierfür gebildete Pensionsrückstellung, die sich zum Zeitpunkt des Todes des G auf 393 148 DM belief, löste sie zum 30. September 1994 wegen Wegfalls der Verpflichtung erfolgswirksam auf.

Nach einer Außenprüfung gelangte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, dass die Pensionszusage durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei und eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) darstelle. Es behandelte daher die laufenden Pensionszahlungen ab dem Jahr 1991 als vGA. Ferner löste es die Pensionsrückstellung bereits zum 30. September 1991 auf. Das FA legte dabei eine Rückstellung in Höhe von 408 828 DM zugrunde.

Gegen die entsprechend geänderten Bescheide für 1991 vom 25. November 1999 erhob die Klägerin Einspruch, mit dem sie u.a. geltend machte, die Festsetzungsfrist sei abgelaufen. Die im Anschluss an die Außenprüfung geänderten Bescheide für 1994 focht die Klägerin nicht an. Das FA half den Einsprüchen mit

Änderungsbescheid vom 9. August 2002 ab, löste daraufhin die Pensionsrückstellung zum 30. September 1994 gewinnerhöhend auf und änderte am 9. August 2002 unter Berufung auf § 174 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) den Körperschaftsteuerbescheid für 1994. Es war nunmehr der Auffassung, die Auflösung der Pensionsrückstellung sei erst im Sterbejahr von G zu erfassen. Die unterbliebene Hinzurechnung der Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen nach § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) unterbleibe endgültig (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 28. Mai 2002, BStBl I 2002, 603, Tz. 4). Der Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 47 KStG zum 30. September 1994 und der Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1994 wurden, jeweils unter demselben Datum, ebenfalls geändert.

Der dagegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) Nürnberg mit Urteil vom 9. Mai 2006 I 43/2003, veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, 447, statt.

Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung materiellen Rechts. Es geht nunmehr mit der Klägerin von einer Rückstellung von nur 393 148 DM aus und beantragt deswegen, das Urteil des FG aufzuheben und die angefochtenen Steuerbescheide dahingehend zu ändern, dass der Ertrag aus der Auflösung der Pensionsrückstellung in Höhe von 393 148 DM dem Einkommen zugerechnet und eine Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von 71 816 DM gewinnmindernd berücksichtigt wird.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur anderweitigen Steuerfestsetzung nach dem Antrag des FA (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

1. Das FG hat zu Unrecht angenommen, § 174 Abs. 4 AO ermögliche keine Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 1994. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift liegen im Streitfall vor.

a) Ist aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde oder das Gericht zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert worden ist, können aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheides die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden (§ 174 Abs. 4 Satz 1 AO).

Irrige Beurteilung eines Sachverhaltes bedeutet, dass sich die Beurteilung eines bestimmten Sachverhaltes nachträglich als unrichtig erweist (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. November 2003 I R 41/02, BFH/NV 2004, 604; vom 18. März 2004 V R 23/02, BFHE 205, 402, BStBl II 2004, 763, jeweils m.w.N.). Unter einem "bestimmten" Sachverhalt i.S. des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ist der einzelne Lebensvorgang zu verstehen, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Der Begriff des bestimmten Sachverhalts ist dabei nicht auf eine einzelne steuererhebliche Tatsache oder ein einzelnes Merkmal beschränkt, sondern erfasst den einheitlichen, für diese Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex (BFH-Urteile in BFH/NV 2004, 604, und in BFHE 205, 402, BStBl II 2004, 763, jeweils m.w.N.). Unerheblich ist, ob der für die rechtsirrigte Beurteilung maßgebliche Fehler im Tatsächlichen oder im Rechtlichen gelegen hat (BFH-Urteile in BFH/NV 2004, 604, und in BFHE 205, 402, BStBl II 2004, 763, sowie vom 2. Mai 2001 VIII R 44/00, BFHE 195, 14, BStBl II 2001, 562).

Die Vorschrift ermöglicht es den Finanzbehörden, im Falle der Aufhebung oder Änderung einer unrichtigen Steuerfestsetzung oder Feststellung von Besteuerungsgrundlagen auf Betreiben des Steuerpflichtigen den nunmehr unberücksichtigten Sachverhalt in dem richtigen Bescheid zu erfassen. Der Steuerpflichtige soll im Falle seines Obsiegens an seiner Auffassung festgehalten werden, soweit derselbe Sachverhalt zu beurteilen ist (BFH-Beschlüsse vom 21. Mai 2005 V B 30/03, BFH/NV 2004, 1497, und vom 10. Juli 2003 I B 150/02, BFH/NV 2003, 1535). Anders als § 173 AO setzt demnach § 174 Abs. 4 AO die volle Kenntnis der Finanzbehörde über den Sachverhalt zum Zeitpunkt des Erlasses des unrichtigen Steuerbescheides voraus.

Nicht erforderlich ist aber, dass die Folgeänderung unter dieselbe steuerliche Vorschrift fällt. So kann etwa, nachdem die Feststellung eines Aufgabegewinnes aufgehoben wurde, der laufende Gewinn erhöht werden (BFH-Urteil vom 8. Juni 2000 IV R 65/99, BFHE 192, 207, BStBl II 2001, 89). Auch müssen die Rechtsfolgen in den Bescheiden nicht übereinstimmen (BFH-Urteil vom 18. Februar 1997 VIII R 54/95, BFHE 183, 6, BStBl II 1997, 647).

b) Der Körperschaftsteuerbescheid 1994 durfte danach gemäß § 174 Abs. 4 AO geändert werden.

aa) Das FA hat durch die Außenprüfung festgestellt, dass die Klägerin G im Alter von 67 Jahren eine Pension ab der Vollendung des 70. Lebensjahres zugesagt, dass sie die Pension ab dem 75. Lebensjahr bis zum Tod des G im Jahr 1994 tatsächlich geleistet und dass sie für die Pension Rückstellungen gebildet hat, die sie ab dem Zeitpunkt der Zahlung der Pension zeitanteilig und ab dem Tod des G in voller Höhe aufgelöst hatte. Das FA wertete die Pensionszusage als vGA, weil G im Zeitpunkt der Zusage sich die Pension nicht mehr habe verdienen können, und war zunächst der Meinung, die Pensionsrückstellung sei in der aus seiner Sicht ersten noch offenen Veranlagung 1991 aufzulösen und als vGA zu erfassen.

bb) Diese Auffassung war rechtsirrig. Nach der ständigen Senatsrechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 28. Januar 2004 I R 21/03, BFHE 205, 186, BStBl II 2005, 841, m.w.N.) besteht die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG weder in der Versagung des Betriebsausgabenabzugs noch in der Korrektur der Steuerbilanz, sondern in einer außerbilanziellen Gewinnkorrektur. Deshalb bleibt eine in der Steuerbilanz gebildete Rückstellung aus Pensionsverpflichtung, wenn und soweit die betreffende Verbindlichkeit besteht, vom Vorliegen einer vGA unberührt. Vielmehr sind nur die im jeweiligen Veranlagungszeitraum erfolgten Zuführungen zur Pensionsrückstellung außerbilanziell rückgängig zu machen. Eine nachträgliche Korrektur von Zuführungen, die früheren Veranlagungszeiträumen zuzuordnen sind, ist hingegen nicht zulässig.

cc) Das FA hat hiervon ausgehend dem Einspruch stattgegeben. Gemäß § 174 Abs. 4 Satz 1 AO durfte es aus dem Sachverhalt nachträglich durch Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 1994 die richtigen steuerlichen Folgerungen ziehen.

aaa) Das FA hat in den streitgegenständlichen Steuerbescheiden nicht einen anderen Sachverhalt ausgewertet, sondern zieht nur aus denselben Tatsachen --Pensionszusage und -zahlungen an G-- abweichende rechtliche Schlüsse. Es ist nunmehr der Auffassung, die Pensionszusage zugunsten des G könne bei der Klägerin endgültig nicht mehr als vGA erfasst werden. Die Pensionsrückstellung sei daher erst mit dem Tod des G gewinnerhöhend aufzulösen. Unerheblich ist, aus welchen Gründen das FA seine Rechtsauffassung geändert hat. Das Gesetz verlangt nur, dass ein bestimmter Sachverhalt aufgrund irriger Beurteilung in einem Steuerbescheid berücksichtigt wurde und dass dieser Steuerbescheid auf Antrag des Steuerpflichtigen aufgehoben wurde. Das FA kann dann die zutreffenden Folgerungen unabhängig von einer früheren rechtlichen Beurteilung ziehen (BFH-Urteil vom 21. Oktober 1993 IV R 42/93, BFHE 173, 285, BStBl II 1994, 385). Selbst wenn der Einspruch gegen den geänderten Körperschaftsteuerbescheid

1991 tatsächlich deshalb erfolgreich war, weil das FA hinsichtlich dieses Bescheides von einem Ablauf der Festsetzungsfrist ausgegangen ist, steht dies einer Änderung nach § 174 Abs. 4 AO daher nicht entgegen.

bbb) Eine Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 1994 ist auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Änderungsbescheide vom 25. November 1999 aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind. Die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO erfasst nur Änderungen nach § 173 Abs. 1 AO, nicht hingegen solche nach anderen Änderungsvorschriften (BFH-Urteil vom 4. November 1992 XI R 32/91, BFHE 170, 291, BStBl II 1993, 425).

ccc) Ebenso wenig steht der Ablauf der Festsetzungsfrist dem Erlass der Bescheide entgegen (§ 174 Abs. 4 Satz 3 AO). Der Steuerbescheid 1991 wurde am 9. August 2002 aufgehoben, die streitgegenständlichen Bescheide wurden unter demselben Datum erlassen; das FA hat mithin innerhalb eines Jahres nach Aufhebung der Bescheide für 1991 die steuerlichen Folgerungen gezogen. Auch § 174 Abs. 4 Satz 4 AO hindert eine Änderung nicht; denn zum Zeitpunkt des Erlasses der geänderten Steuerbescheide für 1994, dem 25. November 1999, war die vierjährige Festsetzungsfrist hinsichtlich der streitgegenständlichen Bescheide noch nicht abgelaufen (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO).

2. Das FA hat in den angefochtenen Steuerbescheiden für 1994 die zutreffenden steuerlichen Folgerungen gezogen.

a) Nach ständiger Senatsrechtsprechung stellt eine Versorgungszusage an einen über 60 Jahre alten beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer regelmäßig eine vGA dar (Senatsurteile vom 5. April 1995 I R 138/93, BFHE 177, 427, BStBl II 1995, 478; vom 23. Juli 2003 I R 80/02, BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926; Gosch, KStG, § 8 Rz 1090, 1094). Auch die Beteiligten gehen insoweit übereinstimmend davon aus, dass die Zuführungen zu der Pensionsrückstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren. Ist eine Versorgungszusage dem Grunde nach als vGA zu beurteilen, ist die Rückstellung, soweit sie im Übrigen den Vorgaben des § 6a des Einkommensteuergesetzes (EStG) entspricht, sowohl der Steuer- als auch der Handelsbilanz zugrunde zu legen; der Zuführungsbetrag ist aber außerhalb der Bilanz als vGA dem Gewinn hinzuzurechnen. Ist eine Hinzurechnung jedoch unterblieben und aus verfahrensrechtlichen Gründen eine nachträgliche Berücksichtigung nicht mehr möglich, scheidet der Ansatz einer vGA in Höhe der rückgestellten Beträge auf der Ebene der Kapitalgesellschaft aus. Nach diesen Grundsätzen ist das FA verfahren und hat erst im Todesjahr des G (1994) die Rückstellung wegen Wegfalls der Verpflichtung gewinnerhöhend aufgelöst.

b) Der Auflösungsbetrag ist nicht um die Zuführungsbeträge, die als vGA zu erfassen gewesen wären --im Streitfall also in voller Höhe-- zu kürzen. Stirbt der Pensionsberechtigte, bevor der Rückstellungsbetrag verbraucht ist, ist wegen Wegfalls der Verpflichtung der restliche Betrag aufzulösen und erhöht daher den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Zwar handelt es sich um eine Ausschüttungsverbindlichkeit. Da eine Kapitalgesellschaft aber nicht über eine außerbetriebliche Sphäre verfügt (z.B. Senatsurteile vom 4. Dezember 1996 I R 54/95, BFHE 182, 123; vom 8. Juli 1998 I R 123/97, BFHE 186, 540), ist die Auflösung jedweden Passivpostens betrieblich veranlasst. Erst auf einer zweiten Stufe ist zu prüfen, ob die betriebliche Veranlassung durch eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde (Mit-) Veranlassung überlagert wird.

Da es sich mangels einer im Gesellschaftsverhältnis wurzelnden Zuwendung eines Vermögensvorteils nicht um eine (verdeckte) Einlage handelt, führte dies in Fällen, in denen die Zuführungsbeträge bereits als vGA erfasst wurden, dazu, dass derselbe Betrag nochmals versteuert würde. Um einer dadurch ausgelösten doppelten Erfassung entgegenzuwirken, bestimmt das BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 603 Tz. 9 in

Übereinstimmung mit der Literatur (z.B. Gosch, Betriebliche Altersversorgung 2001, 137, 142; Wassermeyer, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2002, 617; Neumann, Der GmbH-Steuerberater --GmbH-StB-- 2002, 204, 206; Frotscher, Finanz-Rundschau --FR-- 2002, 859, 862; Paus, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2002, 787; Reiss, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 2003, 21, 37 f.; Briese, GmbHR 2005, 597, 603; B. Lang, DStZ 2003, 219), dass der Gewinn um die tatsächlich bereits erfassten und versteuerten vGA der Vorjahre im Wege einer Gegenkorrektur außerbilanziell wieder zu kürzen ist.

Ob diese Gegenkorrektur in einer analogen Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG gründet oder eine Billigkeitsentscheidung nach § 163 Satz 1 AO darstellt (B. Lang, DStZ 2003, 219; Neumann, GmbH-StB 2002, 204), kann offenbleiben. Denn jedenfalls in Fällen, in denen --wie hier-- die Zuführungsbeträge nicht als vGA behandelt worden waren, ist weder eine analoge Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG noch eine Billigkeitsentscheidung geboten (a.A. Frotscher, FR 2002, 859; Paus, DStZ 2002, 787; Reiss, StuW 2003, 21, 37 f.; Briese, GmbHR 2005, 597, 602 f.). Aus § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG mag zwar folgen, dass eine vGA nicht zu einer doppelten Besteuerung desselben Betrages führen soll, nicht aber, dass der Wegfall einer Ausschüttungsverbindlichkeit unabhängig von den Gründen, die zum Wegfall dieser Verbindlichkeit geführt haben, stets wie eine Einlage behandelt werden muss (Wassermeyer, FR 2003, 234). Es widerspricht auch nicht der Billigkeit, eine im Veranlagungszeitraum tatsächlich eingetretene Vermögensmehrung der Besteuerung zugrunde zu legen. Durch die gewinnerhöhende Auflösung der Pensionsrückstellungen wird nicht die steuerliche Erfassung einer vGA nachgeholt, sondern lediglich die durch den Wegfall der Pensionsverpflichtung eingetretene Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfasst. Die Bestandskraft derjenigen Steuerbescheide, in denen die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen als vGA hätten erfasst werden müssen, ist auf die festgesetzte Steuer begrenzt und erstreckt sich nicht auf einzelne Besteuerungsgrundlagen. Eine außerbilanzielle Gegenkorrektur findet daher nicht statt (gl.A. BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 603, Tz. 8; Gosch, KStG, § 8 Rz 405, 435 ff., 455, 472 f.; Wassermeyer, FR 2003, 234; B. Lang, DStZ 2003, 221).

3. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil ist daher aufzuheben. Die Steuer ist unter Zugrundelegung eines zwischenzeitlich unstrittig gewordenen Rückstellungsbetrages von 393 148 DM abzüglich der Gewerbesteuerückstellung festzusetzen. Die Berechnung der festzusetzenden und festzustellenden Beträge wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.