

## **BUNDESFINANZHOF**

**BFH-Urteil vom 17.12.2008, III R 22/05**

**Übernahme von Versorgungsverpflichtungen einer KG durch deren Gesellschafter anlässlich der Veräußerung seiner Beteiligung - Rentenverpflichtung als Betriebsschuld - Zweck und Anwendungsbereich des § 4 BetrAVG - nachträgliche Einkünfte - keine Rückwirkung auf den Veräußerungsvorgang.**

### **Tatbestand**

#### **I.**

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Durch notariellen Verkaufs- und Abtretungsvertrag vom 15. November 1990 veräußerten der Kläger und die übrigen Gesellschafter ihre Kommanditbeteiligungen an einer GmbH & Co. KG (KG) sowie der Kläger und sein Vater die Anteile an der Komplementär-GmbH, die zu 92 v.H. vom Kläger und zu 8 v.H. von seinem Vater gehalten wurden, zum 1. Januar 1991. Der an der KG nicht beteiligte Vater hatte als deren Geschäftsführer Anspruch auf eine in der KG-Bilanz mit 190 000 DM passivierte Altersversorgung, die die Käufer der Anteile nicht übernehmen wollten. Unter Abschnitt IV § 4 des Notarvertrags verzichtete der Vater deshalb auf seinen Pensionsanspruch, der daher auch bei der Berechnung des Kaufpreises nicht berücksichtigt wurde (Abschnitt I § 5 des Notarvertrags).

Mit Verpflichtungserklärung vom 27. Dezember 1990 übernahm der Kläger die Pensionsverpflichtung und kürzte den Veräußerungsgewinn außerhalb der Abwicklungsbilanz um den kapitalisierten Rentenbarwert. In der Erklärung wird ausgeführt: "Da die Verpflichtungen aus diesen genannten Verträgen bestehen und der Abschluss des Verkaufsvertrags gesichert sein muss, verpflichte ich mich hiermit, die Verpflichtungen aus dem bestehenden Geschäftsführervertrag und aus der Pensionszusage in vollem Umfang zu übernehmen."

Am 25. Januar 1991 vereinbarten der Kläger und sein Vater, die Rentenzahlungen bis zur Beendigung eines Beratervertrags auszusetzen, den der Kläger mit ihm im Rahmen seines neu gegründeten Unternehmens abgeschlossen hatte. Im Streitjahr 1995 verstarb der Vater; Renten waren bis dahin nicht gezahlt worden.

Bei der Veranlagung für das Streitjahr 1995 übernahm der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Angaben aus der Steuererklärung im Wesentlichen. Bei einer im Jahr 2000 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass der Vater verstorben und die Pensionsverpflichtung dadurch entfallen war. Er nahm in Höhe von 163 264 DM, dem unstrittigen Barwert der Pensionsrückstellung, nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb an. In dem nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid für 1995 vom 8. Februar 2001 erhöhte das FA deshalb die Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb um 163 264 DM. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

Mit der Klage machten die Kläger geltend, der Wegfall der Versorgungsverpflichtung könne nicht als laufender Gewinn erfasst werden, sondern wirke auf den Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung

zurück und erhöhe den steuerlich begünstigten Aufgabegewinn. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch Urteil vom 15. Februar 2005 2 K 5070/03 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2005, 1114) ab.

Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Sie tragen vor, die Pensionsverpflichtung der KG sei nicht passives Betriebsvermögen des Klägers geworden. Die Übernahme der Versorgungsverpflichtung sei nichtig, weil betriebliche Altersversorgungen gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über die betriebliche Altersversorgung in der vom 1. April 1983 bis 31. Dezember 1998 geltenden Fassung (BetrAVG) nur von einem Unternehmen, bei dem der ausgeschiedene Arbeitnehmer beschäftigt werde, von einer Pensionskasse, von einem Lebensversicherungsunternehmen oder einem öffentlich-rechtlichen Versorgungsträger übernommen werden könnten. Bei dieser Vorschrift handele es sich um ein gesetzliches Verbot i.S. des § 134 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Der Kläger sei mithin nicht Schuldner der Pensionsverpflichtung geworden.

Die Übernahme der Verpflichtung gegenüber dem Vater sei zudem nicht betrieblich veranlasst gewesen, sondern habe auf privaten Erwägungen beruht. Ein fremder Arbeitnehmer hätte keiner Regelung zugestimmt, nach welcher er seine Versorgungsbezüge von einer Privatperson beziehen würde, deren Leistungsfähigkeit er nicht langfristig einschätzen könne. Auch die Vereinbarung zwischen dem Kläger und seinem Vater vom 25. Januar 1991 könne nur durch die verwandtschaftlichen Beziehungen erklärt werden. Fremde würden nicht vorübergehend auf eine Rentenzahlung verzichten, solange der Pensionsberechtigte eine Beratungstätigkeit ausübe und dafür eine Vergütung beziehe. Auch die Tatsache, dass der Kläger die Pensionsverpflichtung allein und ohne Ausgleichsleistungen der anderen Gesellschafter übernommen habe, obwohl seine Kommanditbeteiligung lediglich 53 v.H. betragen habe, belege den privaten Charakter der Übernahme. Die übrigen Gesellschafter hätten zudem den anteiligen entschädigungslosen Wegfall der Pensionsrückstellung nicht versteuert.

Die Kläger beantragen, das FG-Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 8. Dezember 2003 und den geänderten Einkommensteuerbescheid für 1995 vom 8. Februar 2001 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## **Entscheidungsgründe**

### **II.**

Die Revision ist unbegründet. Das FA hat den Wegfall der Pensionsverpflichtung zu Recht im Streitjahr als Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit (§ 24 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes -- EStG--) gewinnerhöhend erfasst und nicht auf den Zeitpunkt der Veräußerung des Mitunternehmeranteils zurückbezogen.

1. Der Kläger ist Schuldner der Versorgungsansprüche seines Vaters geworden.

a) Das FG ist von einer Übernahme und nicht von der Aufhebung und Neubegründung der Versorgungsverpflichtung ausgegangen. Es hat insoweit für unerheblich gehalten, dass der Vater bereits am 15. November 1990 gegenüber der KG auf seinen Pensionsanspruch verzichtet hatte und dieser vom Kläger erst am 27. Dezember 1990 übernommen wurde. Denn der Verzicht sei nur im

Hinblick auf die Übernahme durch den Kläger erklärt worden und die Verpflichtungserklärung habe eine zuvor mündlich begründete Verpflichtung schriftlich fixiert. Das ist von den Klägern nicht gerügt worden und revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO-).

b) Die Übernahme der Verpflichtung durch den Kläger ist nicht nach § 4 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG unwirksam.

Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 BetrAVG können betriebliche Altersversorgungen nur von einem Unternehmen, bei dem der ausgeschiedene Arbeitnehmer beschäftigt wird, von einer Pensionskasse, von einem Lebensversicherungsunternehmen oder einem öffentlich-rechtlichen Versorgungsträger mit Zustimmung des Arbeitnehmers übernommen werden. Eine vertragliche Schuldübernahme durch andere Versorgungsträger ist dem Arbeitnehmer gegenüber unwirksam (§ 4 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG).

aa) Der Senat kann aufgrund der vom FG festgestellten Tatsachen nicht beurteilen, ob die Versorgungsansprüche des Vaters nach dem BetrAVG geschützt sind.

§ 4 Abs. 1 Satz 1 BetrAVG ist zwar auch auf Geschäftsführer einer KG oder einer Komplementär-GmbH anwendbar, da die §§ 1 bis 16 BetrAVG gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG entsprechend für Personen gelten, die nicht Arbeitnehmer sind, wenn ihnen Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung aus Anlass ihrer Tätigkeit für ein Unternehmen zugesagt worden sind. Da aber die Tätigkeit für ein fremdes Unternehmen vorausgesetzt wird, sind der persönlich haftende Gesellschafter einer Personengesellschaft sowie Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH & Co. oder einer GmbH vom Schutz des BetrAVG ausgenommen, wenn sie allein oder zusammen mit anderen geschäftsführenden Gesellschaftern über die Mehrheit der Anteile oder über Leitungsmacht verfügen (z.B. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 28. April 1980 II ZR 254/78, BGHZ 77, 94; vom 28. Januar 1991 II ZR 29/90, Der Betrieb --DB-- 1991, 1231, m.w.N.; Blomeyer/Otto, Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, 2. Aufl., § 17 Rz 111 ff., m.w.N.). Ob der Vater zu der Zeit, als seine Versorgungsansprüche begründet wurden, zu diesem Personenkreis gehörte, lässt sich dem Tatbestand des FG-Urteils nicht entnehmen.

bb) Auf die Anwendbarkeit von § 4 Abs. 1 Satz 1 BetrAVG kommt es jedoch nicht an.

Die Vorschrift enthält eine Sonderregelung zu den §§ 414 ff. BGB und schafft zum Schutze des Pensions-Sicherungs-Vereins aG und der Versorgungsberechtigten zusätzliche Grenzen für befreiende Schuldübernahmen (Urteil des Bundesarbeitsgerichts --BAG-- vom 11. März 2008 3 AZR 358/06, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, DB 2008, 2369); durch die Beschränkung des übernahmeberechtigten Personenkreises soll insbesondere eine Verminderung der Haftungsmasse verhindert werden (BAG-Urteil vom 17. März 1987 3 AZR 605/85, BAGE 54, 297; Blomeyer/ Otto, a.a.O., § 4 Rz 4, m.w.N.).

Unwirksam ist daher nach § 4 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG im Falle der Übernahme durch dazu nicht berechnete Personen lediglich die Befreiung des bisherigen Schuldners, nicht aber die (Mit-) Verpflichtung des neuen Schuldners. Die Vorschrift hindert somit nicht den Schuldbeitritt des Übernehmers (Blomeyer/ Otto, a.a.O., § 4 Rz 36; Schoden, Betriebliche Altersversorgung, 3. Aufl. 1994, § 4 BetrAVG Rz 9).

cc) Selbst wenn der Verzicht des Vaters gegenüber der KG --wirtschaftlich betrachtet: gegenüber den Erwerbern der Gesellschaftsanteile-- deren Verpflichtung nicht entfallen ließ, weil der Pensions-Sicherungs-Verein aG die befreiende Übernahme nicht genehmigte (vgl. BAG-Urteil in BAGE 54, 297,

unter II. 3. der Gründe), war demnach (auch) der Kläger verpflichtet. Im Innenverhältnis zwischen der KG und ihm entfiel dann die gesamte Schuld auf ihn.

2. Bei der übernommenen Versorgungsverpflichtung handelte es sich um eine betriebliche Schuld des Klägers.

a) Die Versorgungsverpflichtung war eine betriebliche Verbindlichkeit der KG. Ihre Übernahme durch den Kläger war ebenfalls betrieblich veranlasst (§ 4 Abs. 4 EStG), da hierdurch zum einen die Schuld der KG ersetzt werden sollte (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, unter C. II. 3. d der Gründe, m.w.N.) und die Übernahme zum anderen ausweislich der Verpflichtungserklärung erforderlich war, um die Beteiligung veräußern zu können, weil die Erwerber darauf bestanden.

Die Rentenverpflichtung blieb trotz der Veräußerung des Kommanditanteils Betriebsschuld, da der rentenberechtigte Vater einer Ablösung aus dem Veräußerungserlös nicht zugestimmt hat (BFH-Urteil vom 22. September 1999 XI R 46/98, BFHE 190, 323, BStBl II 2000, 120). Zudem konnte sie als der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit nicht anlässlich der Veräußerung in das Privatvermögen übernommen werden (BFH-Urteil vom 10. Februar 1994 IV R 37/92, BFHE 174, 140, BStBl II 1994, 564, betr. Schadensersatzforderung).

b) Das FG hat entschieden, die Kläger könnten sich schon aus Gründen von Treu und Glauben nicht darauf berufen, dass die Übernahme der Versorgungsverpflichtung privat veranlasst gewesen sei, da Kläger und FA bei der Besteuerung einvernehmlich von einer betrieblichen Veranlassung ausgegangen seien. Ob der Senat dem folgen könnte, d.h. ob die --oben dargestellten-- betrieblichen Gründe für die Übernahme nicht durch private Gründe überlagert werden können, weil die Versorgungsverpflichtung bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns abgezogen wurde, kann dahinstehen (vgl. das BFH-Urteil vom 20. Juni 2007 X R 2/06, BFHE 218, 259, BStBl II 2008, 99, unter II. 1. der Gründe, betr. private Leibrente oder betriebliche Erwerbsrente). Denn die Auffassung des FG, die Übernahme der Verpflichtung durch den Kläger sei in dieser Weise auch unter Fremden denkbar und auch deshalb der Besteuerung zugrunde zu legen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

aa) Der Kläger erhielt zwar, da er die Versorgungsverpflichtung ohne Ausgleich allein übernahm, wirtschaftlich betrachtet einen niedrigeren Preis für seinen Anteil als die übrigen, mit 47 v.H. beteiligten Kommanditisten. Dies spricht jedoch nicht zwingend für eine private Veranlassung.

Ob die Veräußerung der Kommanditanteile durch die anderen Gesellschafter zutreffend besteuert wurde, ist insoweit ohne Bedeutung.

bb) Auch die Bereitschaft des Vaters, den Kläger anstelle der KG als Schuldner zu akzeptieren, zwingt nicht zu dem Schluss, dass an die Stelle seines verdienten Versorgungsanspruchs nunmehr private Unterhaltsleistungen treten sollten. Denn es stand schon nicht fest, dass die KG unter dem neuen Gesellschafter über eine bessere Bonität als der Kläger verfügte.

cc) Entgegen der Auffassung der Kläger ist es auch nicht unüblich, Rentenzahlungen auszusetzen, solange der Berechtigte eine aktive Tätigkeit ausübt und dafür eine Vergütung bezieht. Regelungen, nach denen Versorgungszahlungen nur gewährt werden, wenn keine andere Tätigkeit ausgeübt wird, oder die eine Anrechnung anderweitiger Einkünfte vorsehen, sind durchaus verbreitet.

3. Das FG hat auch zutreffend entschieden, dass die Verbindlichkeit im Streitjahr durch den Tod des Berechtigten entfiel und sich dadurch nicht der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung änderte (§ 16 EStG), sondern der Gewinn des Streitjahres erhöhte (§ 24 Nr. 2 EStG).

a) Ob eine nachträgliche Änderung des Sachverhalts steuerlich zurückwirkt, bestimmt sich nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht (BFH-Beschluss vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C. II. 1. c der Gründe). Bei den laufend veranlagten Steuern wie der Einkommensteuer sind die aufgrund des Eintritts neuer Ereignisse materiell-rechtlich erforderlichen steuerlichen Anpassungen regelmäßig nicht rückwirkend, sondern in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem sich der maßgebende Sachverhalt ändert.

b) Später eintretende Umstände haben regelmäßig nur dann Bedeutung für die Berechnung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns, wenn sie sich als Abwicklungsstörungen des Veräußerungsgeschäfts oder des Aufgabevorganges in dem Sinne darstellen, dass z.B. der Erwerber seine Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises nicht erfüllt, die Verpflichtung herabgesetzt wird, sich die im Zusammenhang mit dem Veräußerungs- oder Aufgabevorgang stehenden Aufwendungen ändern, der Veräußerer für vom Erwerber übernommene Schulden in Anspruch genommen wird oder ungewisse betriebliche Forderungen oder Verbindlichkeiten, die Rest-Betriebsvermögen des Veräußerers geblieben sind, nachträglich bekannt werden oder mit einem höheren oder geringeren Betrag getilgt werden (BFH-Urteile in BFHE 174, 140, BStBl II 1994, 564; vom 12. Oktober 2005 VIII R 66/03, BFHE 211, 458, BStBl II 2006, 307, und vom 6. März 2008 IV R 72/05, BFH/NV 2008, 1311; BFH-Beschluss in BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897).

c) Das unerwartet frühe oder späte Ableben eines Rentenberechtigten unterscheidet sich von derartigen Sachverhalten. Es wirkt nicht zurück, denn die Beschränkung der Rentenlaufzeit durch den Tod des Berechtigten ist ein bereits im Veräußerungs- oder Aufgabzeitpunkt dem Grunde nach bekannter und damit dem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn immanenter Umstand.

Durch die Rechtsprechung ist demzufolge anerkannt, dass sich der Veräußerungsgewinn nicht ändert, wenn ein Gesellschaftsanteil gegen eine abgekürzte Leibrente veräußert wird und der Veräußerer vorzeitig verstirbt; im vorzeitigen Tod des Rentenberechtigten ist kein den Veräußerungsgewinn rückwirkend minderndes Ereignis zu erblicken (BFH-Urteil vom 19. August 1999 IV R 67/98, BFHE 190, 150, BStBl II 2000, 179). Spiegelbildlich dazu führt der Tod eines Rentenberechtigten auch beim Erwerber nicht zu einer Neuberechnung der Anschaffungskosten für ein Grundstück (BFH-Urteil vom 9. Februar 1994 IX R 110/90, BFHE 175, 212, BStBl II 1995, 47, unter 4. a der Gründe).

Der Tod des Vaters führte danach, wie das FG zutreffend angenommen hat, zur Auflösung der Verpflichtung und zu laufenden Einkünften des Klägers.