

Möglichkeiten einer Nachholung von unterlassenen Zuführungen zu einer Pensionsrückstellung 1Nachholverbot
Bilanzberichtigung
Wertsicherungsklausel

§ 4 Abs. 2 Satz 1, § 6a Abs. 3, Abs. 4 Satz 1 EStG

§ 6a Nr. 1/2012

A. Grundsätzliche Anmerkungen

In der vorliegenden Begutachtung geht es um die Bewertung des Ausmaßes des sog. Nachholverbotes für nicht vorgenommene Zuführungen zu Pensionsrückstellungen. Dabei ist ebenfalls fraglich, welchen Spielraum eine laufende Außenprüfung für nachträgliche Korrekturen dieser Bilanzposition bietet. Nicht zuletzt wird auch geklärt, ab welchem Zeitpunkt eine in der Pensionszusage enthaltene Anwartschafts- und Rentendynamik überhaupt in der Pensionsrückstellung abzubilden ist. Für die Beantwortung der vorliegenden Fragen kommt es insbesondere auf die Auslegung des § 6a Abs. 3 und 4 EStG an.

B. Sachverhalt und FragestellungI. Sachverhalt

Eine GmbH erteilte ihrem 56-jährigen Gesellschafter-Geschäftsführer am 29.9.2004 eine Pensionszusage des Inhalts, dass von einem Pensionsalter von 67 Jahren an eine Altersrente i.H.v. monatlich 4 500 €, im Invaliditätsfall eine Invalidenrente i.H.v. 80 % der Altersrente und im Todesfall eine Witwenrente i.H.v. 60 % der Altersrente gezahlt werden soll, wobei die Rentenbeträge sowohl während des Zeitraums der Anwartschaft als auch während des Zeitraums des Rentenbezugs der Inflation „pauschal mit 2 % p.a.“ angepasst werden sollen. Bei der Bilanzierung der Pensionsrückstellung berechnete die GmbH die jährlichen Teilwerte grundsätzlich entsprechend der Vorschrift des § 6a Abs. 3 EStG, berücksichtigte dabei jedoch zu den Bilanzstichtagen des 31.12.2004 und des 31.12.2005 die in der Zusage enthaltene Anwartschafts- und Rentendynamik nicht. Diesen Fehler berichtigte sie in der Bilanz zum 31.12.2006, indem sie der Rückstellung nicht nur die Differenz zwischen den objektiven Teilwerten zum 31.12.2006 und zum 31.12.2005 i.H.v. 59 823 €, sondern auch die Fehlbeträge aus den Vorjahren i.H.v. 89 150 €, insgesamt also 148 973 €, zuführte. Dies beanstandet das Finanzamt bei einer die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2009 betreffenden Außenprüfung. Es vertritt dazu folgende Auffassung: Die Fehlbeträge aus den Vorjahren von insgesamt 89 150 € könnten der Pensionsrückstellung wegen des sich aus § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG ergebenden Nachholverbots nicht vor Eintritt des Versorgungs-

falles zugeführt werden. Ausnahmen von dem Nachholverbot gebe es nur, wenn die Rechtsprechung eine Pensionsrückstellung zunächst für unzulässig erachtet und diese Auffassung später revidiert habe oder wenn die Finanzverwaltung dem Versorgungsverpflichteten einen bestimmten Sachverhalt aufgedrängt habe. Diese Voraussetzungen lägen hier nicht vor.

II. Fragestellung

1. Steht das Nachholverbot einer Zuführung der aus den Vorjahren stammenden Fehlbeträge zu der Pensionsrückstellung zum Bilanzstichtag des 31.12.2006 entgegen?
2. Kann die Rückstellung zum Bilanzstichtag des 31.12.2005 deshalb noch berichtigt werden, weil der Veranlagungszeitraum 2005 Gegenstand der Außenprüfung ist?
3. Wirkt sich die in der Pensionszusage enthaltene Anwartschafts- und Rendendynamik bereits auf den Teilwert der Pensionsverpflichtung am Bilanzstichtag des 31.12.2004 oder erst auf den Teilwert an einem späteren Bilanzstichtag aus?

C. Stellungnahme

I. Nachholverbot für Zuführungen zu Pensionsrückstellungen

Gemäß § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG darf eine Pensionsrückstellung in einem Wirtschaftsjahr höchstens um den Unterschied zwischen dem Teilwert der Pensionsverpflichtung am Schluss des Wirtschaftsjahres und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres erhöht werden. Die Bedeutung dieser Vorschrift besteht darin, dass sie die jährlichen Zuführungen zu einer Pensionsrückstellung der Höhe nach beschränkt,¹ und zwar auf die sog. Teilwert-Differenz.² Der Zweck dieser Beschränkung bestand ursprünglich darin, willkürliche Gewinnverschiebungen zu verhindern.³ Daraus ergibt sich das sog. Nachholverbot für

¹ Vgl. FG BW, Urt. v. 18.7.2007 – 3 K 82/03, EFG 2007, 1863, rkr.; FG Rh.-Pf., Urt. v. 8.9.2005 – 6 K 1613/04, EFG 2005, 1848, rkr.; *Dommermuth* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, Kommentar, § 6a EStG, Rz. 150; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, Kommentar, 30. Aufl., § 6a Rz. 1.

² Vgl. FG Baden-Württemberg, Urt. v. 18.7.2007, a.a.O.; *Dommermuth*, a.a.O., Rz. 150; *Kauffmann* in Frotscher, EStG, Kommentar, § 6a Rz. 88; *Weber-Grellet*, a.a.O., Rz. 61.

³ Vgl. BFH, Urt. v. 13.2.2008 – I R 44/07, BStBl. II 2008, 673 = GmbHR 2008, 774 m. Anm. Hoffmann = FR 2008, 1164 m.w.N.; *Weber-Grellet*, a.a.O., Rz. 61.

Zuführungen, die in früheren Wirtschaftsjahren unterlassen wurden. Denn da das Gesetz den jährlichen Zuführungsbetrag nicht an den tatsächlich vorgenommenen Bilanzansatz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, sondern an die Differenz der objektiv richtigen Teilwerte knüpft, kann sich als Differenz kein Zuführungsbetrag ergeben, der eine in einem früheren Wirtschaftsjahr unterlassene Zuführung umfasst.⁴ Allerdings ist der Anwendungsbereich des Nachholverbots umstritten.

Nach einem Teil der Literatur hat sich der Anwendungsbereich des im Jahre 1974 unter der Geltung des Passivierungswahrechts für Pensionszusagen in § 6a EStG aufgenommenen Nachholverbots durch die Einführung der Passivierungspflicht für nach dem 31.12.1986 erteilte Versorgungszusagen (sog. Neuzusagen) stark verringert. Da nunmehr der Spielraum für willkürliche Gewinnverschiebungen fehle, soll das Nachholverbot für Neuzusagen gegenstandslos geworden sein⁵ und nur noch für Altzusagen gelten⁶ bzw. sich auf Missbrauchsfälle beschränken.⁷

Dagegen vertreten die höchstrichterliche Rechtsprechung und – ihr folgend – ein anderer Teil der Literatur die Auffassung, dass das Nachholverbot auch nach Wegfall des Passivierungswahrechts und Einführung der Passivierungspflicht uneingeschränkt weiter gelte. Zwar könne das Nachholverbot im Einzelfall der Passivierungspflicht von Neuzusagen widersprechen; jedoch sei sowohl nach dem Wortlaut des Gesetzes als auch nach dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers davon auszugehen, dass das Nachholverbot der Passivierungspflicht vorgehe.⁸ Denn dieser habe das Verbot bis heute unverändert gelassen, obwohl er die Vorschrift des § 6a EStG inzwischen – durch das Steueränderungsgesetz 1998⁹ – geändert habe.¹⁰ Daher sei das Nachholverbot nicht nur auf

⁴ Vgl. *Abrend/Förster/Rößler*, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, Bd. I, 2. Teil, Rz. 908, 936; *Dommermuth*, a.a.O., Rz. 151; *Höfer* in Höfer/Veit/Verhuen, BetrAVG, Kommentar, 7. Aufl., Band II, Rz. 609; *Höfer* in Littmann/Bitz/Pust, ESt, Kommentar, § 6a Rz. 240; *Höfer*, DB 2011, 140; *Kauffmann*, a.a.O., Rz. 88; *Weber-Grellet*, a.a.O., Rz. 61.

⁵ Vgl. *Otto* in Blomeyer/Otto, Betriebsrentengesetz, Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, 5. Aufl., StR A, Rz. 504; *Riemer*, BetrAV 2000, 425.

⁶ Vgl. *Höfer*, DB 2011, 140.

⁷ Vgl. *Büchtele*, DB 1999, 67.

⁸ Vgl. BFH, Beschl. v. 14.1.2009 – I R 5/08, BStBl. II 2009, 45 = FR 2009, 905 m. Anm. Buciek = GmbHR 2009, 558.

⁹ Steueränderungsgesetz v. 19.12.1998, BGBl. I 1998, 3816.

¹⁰ Vgl. BFH, Beschl. v. 14.1.2009, a.a.O.

Altzusagen, sondern auch Neuzusagen anzuwenden.¹¹ Nach dieser Auffassung ist das Nachholverbot unabhängig davon anzuwenden, ob die Wertansätze in den Vorjahresbilanzen zulässig waren oder gegen zwingende Bilanzierungsvorschriften verstießen.¹² Ohne Bedeutung ist insbesondere, ob die Minderzuführung darauf beruht, dass der Steuerpflichtige von einer zulässigen Berechnungsmethode im Vorjahr zu einer anderen zulässigen Berechnungsmethode übergeht, die zu einem höheren Teilwert führt,¹³ oder ob es sich um einen Bilanzierungsfehler handelt. Das Nachholverbot greift grundsätzlich auch bei Fehlern des Steuerpflichtigen aller Art ein,¹⁴ z.B. wenn der Fehlbetrag auf einem Rechtsirrtum beruht¹⁵ oder wenn die Rückstellung aufgrund eines Berechnungsfehlers zu niedrig gebildet worden ist¹⁶ (sog. „Sphärengedanke“). Aus dem Umstand, dass § 6a Abs. 4 EStG für derartige Fälle – im Gegensatz zur anderen Sachverhalten – keine Ausnahme vom Nachholverbot vorsieht, muss geschlossen werden, dass dieses auch bei Berechnungsfehlern uneingeschränkt gelten soll.¹⁷ Der Umstand, dass dem Steuerpflichtigen im Einzelfall der Vorwurf einer willkürlichen Gewinnverschiebung nicht gemacht werden kann, ändert daran nichts.¹⁸ Zwar besteht der Zweck des Nachholverbots grundsätzlich darin, solche Manipulationen zu verhindern; im Gesetz kommt dieser Zweck jedoch allenfalls in typisierter Weise zum Ausdruck, eine subjektive Voraussetzung

¹¹ Vgl. BFH, Urt. v. 13.2.2008, a.a.O.; Beschl. v. 14.1.2009, a.a.O.; ebenso: *Abrend/Förster/Rößler*, a.a.O., Rz. 938; *Dommermuth*, a.a.O., Rz. 151; a.A. *Büchle*, a.a.O.; *Höfer*, DB 2011, 140; *Riemer*, BetrAV 2000, 425.

¹² Vgl. FG BW, Urt. v. 18.7.2007, a.a.O.

¹³ Vgl. BFH, Urt. v. 10.7.2002 – I R 88/01, BStBl. II 2003, 936 = GmbHR 2002, 1082 m. Anm. Anders; *Weber-Grellet*, a.a.O., Rz. 61.

¹⁴ Vgl. FG BW, Urt. v. 18.7.2007, a.a.O., m.w.N.; FG Rh.-Pf., Urt. v. 8.9.2005, a.a.O.; *Kauffmann*, a.a.O., Rz. 88b; *Dommermuth*, a.a.O., Rz. 152.

¹⁵ Vgl. BFH, Urt. v. 10.7.2002, a.a.O.; Urt. v. 13.2.2008 – I R 44/07, GmbHR 2008, 774 m. Anm. Hoffmann = FR 2008, 1164, a.a.O.; FG BW, Urt. v. 18.7.2007, a.a.O.; BMF, Schr. v. 11.12.2003 – IV A 6 - S-2176 - 70/03, BStBl. I 2003, 746; *Abrend/Förster/Rößler*, a.a.O., Rz. 938; *Gosch* in Kirchhof, EStG, Kommentar, 8. Aufl., Rz. 47; *Weber-Grellet*, a.a.O., Rz. 61; a.A. *Büchle*, a.a.O.; *Förster* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Kommentar, § 6a EStG, Rz. 444; *Höfer* in Höfer/Veit/Verhuyen, a.a.O., Rz. 636; *Höfer*, DB 2011, 140; *Stubrmann* in Bordewin/Brandt, EStG, Kommentar, § 6a Rz. 197; *Weiland* in Lademann, EStG, Kommentar, § 6a Rz. 324.

¹⁶ Vgl. BFH, Beschl. v. 14.1.2009, a.a.O.; FG BW, Urt. v. 18.7.2007, a.a.O.; *Kauffmann*, a.a.O., Rz. 88b; FG Rh.-Pf., Urt. v. 8.9.2005, a.a.O.; *Abrend/Förster/Rößler*, a.a.O., Rz. 938; *Weber-Grellet*, a.a.O., Rz. 61.

¹⁷ Vgl. BFH, Beschl. v. 14.1.2009, a.a.O.

¹⁸ Vgl. BFH, Urt. v. 10.7.2002, a.a.O.; Urt. v. 13.2.2008, a.a.O.

für das Nachholverbot enthält es nicht.¹⁹ Allerdings greift das Nachholverbot nach der Rechtsprechung dann nicht ein, wenn die Minderzuführung durch staatliche Stellen veranlasst worden ist²⁰, z.B. wenn die Bildung der fraglichen Rückstellung wegen einer entgegenstehenden, inzwischen jedoch geänderten Rechtsprechung unterlassen wurde²¹ oder wenn das Finanzamt dem Steuerpflichtigen einen zu niedrigen Rückstellungsbetrag aufdrängte.²² Diese Ausnahmen sind jedoch auf besondere Sachverhalte beschränkt; eine generelle Ausnahme für entschulditable Rechtsirrtümer lässt sich dem nicht entnehmen und ist nicht zuzulassen. Insbesondere fehlt es an einer Regelungslücke, die durch eine Gesetzesanalogie geschlossen werden müsste.²³ Kein Fall des Nachholungsverbots ist gegeben, wenn die Pensionszusage, also der Verpflichtungsumfang während der Anwartschaft, nachträglich erhöht wird. Die insoweit entstandene Teilwertänderung darf voll zugeführt werden.²⁴

Auch auf dem Weg über eine Bilanzberichtigung kann das Nachholverbot nicht umgangen werden. Wegen der Bilanzierungspflicht für Neuzusagen kommt es – wie im vorliegenden Fall – bei einer Minderzuführung zu einem Bilanzierungsfehler. Dieser Fehler kann zwar nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG im Fehlerjahr berichtigt werden, wenn die Steuerfestsetzung für dieses Jahr noch geändert werden kann.²⁵ Ist das jedoch nicht mehr möglich, dann scheidet eine Berichtigung nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs in einem späteren Jahr aus, weil § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG als Spezialregelung den allgemeinen Grundsätzen der Bilanzberichtigung und des formellen Bilanzenzusammenhangs vorgeht.²⁶

¹⁹ Vgl. BFH, Urt. v. 10.7.2002, a.a.O.; Urt. 13.2.2008, a.a.O.

²⁰ Vgl. BFH, Beschl. v. 14.1.2009, a.a.O.

²¹ Vgl. BFH, Urt. v. 24.7.1990 – VIII R 39/84, BStBl. II 1992, 229 = FR 1990, 718; Urt. v. 7.4.1994 – IV R 56/92, BStBl. II 1994, 740 = FR 1994, 541 m.w.N.; BFH, Beschl. v. 14.1.2009, a.a.O.; *Weber-Grellet*, a.a.O., Rz. 62.

²² Vgl. BFH, Urt. v. 9.11.1995 – IV R 2/93, BStBl. II 1996, 589 = FR 1996, 139 = GmbHR 1996, 224; BFH, Beschl. v. 14.1.2009, a.a.O.; *Buciek*, a.a.O.; *Weber-Grellet*, a.a.O., Rz. 62.

²³ Vgl. BFH, Urt. v. 10.7.2002, a.a.O.

²⁴ Vgl. *Dommermuth*, a.a.O., Rz. 151; *Demuth/Fubermann*, KÖSDI 2011, 17618.

²⁵ Vgl. BFH, Beschl. v. 13.6.2006 – I R 58/05, BStBl. II 2006, 928 = GmbHR 2006, 943 m. Anm. Hoffmann = FR 2006, 929; *Weber-Grellet*, a.a.O., Rz. 61.

²⁶ Vgl. BFH, Urt. v. 13.2.2008, a.a.O.; Beschl. v. 14.1.2009, a.a.O.; H 6a (20) EStR; *Buciek*, FR 2009, 907; *Dommermuth*, a.a.O., Rz. 151; *Gosch*, a.a.O., § 6a Rz. 47; *Kauffmann*, a.a.O., Rz. 90a; *Weber-Grellet*, a.a.O., Rz. 61; a.A. *Höfer* in Höfer/Veit/Verhoven, a.a.O., Rz. 641, 643, 644; *Otto*, a.a.O.

Aufgrund des Nachholverbots dürfen nicht passivierte Beträge erst im Wirtschaftsjahr der Beendigung des Dienstverhältnisses unter Aufrechterhaltung der Pensionsanwartschaft oder des Eintritts des Versorgungsfalles passiviert werden.²⁷ Nach allen genannten Grundsätzen ist das Nachholverbot im vorliegenden Fall anzuwenden. Es steht einer Zuführung der aus den Wirtschaftsjahren 2004 und 2005 stammenden Fehlbeträge zu der Pensionsrückstellung zum 31.12.2006 entgegen. Dabei kommt es grundsätzlich nicht darauf an, auf welchen Umständen diese Fehlbeträge beruhen. Entscheidend ist nur, dass es keine Hinweise auf eine Veranlassung durch staatliche Stellen gibt. Schließlich gibt es auch keine Anhaltspunkte dafür, dass der aus der Pensionszusage berechnete Geschäftsführer der GmbH im Wirtschaftsjahr 2006 sein Dienstverhältnis unter Aufrechterhaltung seiner Pensionsanwartschaft beendet hat oder dass der Versorgungsfall in diesem Jahr eingetreten ist.

II. Berichtigung der Pensionsrückstellung aufgrund Außenprüfung

Ob die Rückstellung zum Bilanzstichtag des 31.12.2005 deshalb noch berichtigt werden kann, weil der Veranlagungszeitraum 2005 Gegenstand der Außenprüfung ist, richtet sich nach den zunächst von der Rechtsprechung aufgestellten und mit Wirkung vom Jahre 2007 an in die Vorschrift des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG²⁸ aufgenommenen Grundsätzen der Bilanzberichtigung. Danach darf der Steuerpflichtige die Bilanz auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG nicht entspricht; diese Änderung ist jedoch dann nicht zulässig, wenn die Bilanz einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann.

Die Bilanz der GmbH zum 31.12.2005 – und auch zum 31.12.2004 – widerspricht insoweit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG, als dort die Pensionsrückstellung entgegen der bestehenden Passivierungspflicht zu niedrig angesetzt worden ist. Da bei der Berechnung der Teilwerte der Pensionsverpflichtung zum 31.12.2004 und 31.12.2005 nach § 6a Abs. 3 EStG die in der Pensionszusage vereinbarte Anwartschafts- und Rentendynamik nicht berücksichtigt worden war, wurde der Rückstellung in den Wirtschaftsjahren 2004 und 2005 eine zu geringe Teilwertdifferenz i.S.d. § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG zugeführt.

²⁷ Vgl. R 6a (20), H 6a (20) EStR; *Weber-Grellet*, a.a.O., Rz. 61.

²⁸ EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878.

Ob eine Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert werden kann, richtet sich nach den §§ 129, 164, 165 und 172 ff. AO und der Voraussetzung, dass die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist, § 169 Abs. 1 Satz 1 AO. Letzteres unterstellt ergibt sich für den Veranlagungszeitraum 2004 kein Hinweis, dass die Voraussetzungen einer dieser Vorschriften im Hinblick auf die Körperschaftsteuerfestsetzung der GmbH vorliegen. Insbesondere ist nicht ersichtlich, dass der fehlerhafte Bilanzansatz auf einem Schreibfehler, einem Rechenfehler oder einer ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit i.S.d. § 129 AO beruht; die genannte Steuerfestsetzung ist auch nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO oder vorläufig gem. § 165 AO ergangen. Ebenfalls gibt es keinen Anhaltspunkt dafür, dass – wie in § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO für eine Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen vorausgesetzt – die Einspruchsfrist gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2004 noch nicht abgelaufen ist oder ein Einspruchs- oder Klageverfahren im Hinblick auf diesen noch anhängig ist. Von den Änderungsvorschriften der §§ 172 ff. AO könnten hier allenfalls die §§ 173 und 177 AO in Betracht kommen.

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit (der Finanzbehörde) Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass diese erst nachträglich bekannt werden. Dabei ist nach herrschender Meinung dem Steuerpflichtigen ein Verschulden seines Vertreters (z.B. seines Steuerberaters) zuzurechnen. Grobes Verschulden liegt vor, wenn der Steuerpflichtige oder sein Vertreter die Sorgfalt, zu der er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande ist, in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt. Die Feststellungslast dafür, dass keine Pflichtverletzung dieser Art vorliegt, trägt der Steuerpflichtige. Da sich aus dem mitgeteilten Sachverhalt kein Hinweis auf die Ursache des Bilanzierungsfehlers ergibt, kann nicht ausgeschlossen werden, dass er auf einer Pflichtverletzung der beschriebenen Art beruht. Daher kann auch nicht festgestellt werden, dass die Voraussetzungen für eine Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2004 nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO vorliegen. Zwar ist nach Satz 2 der genannten Vorschrift ein Verschulden des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters dann unbeachtlich, wenn die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln stehen, die zu einer höheren Steuer führen. Der hiernach erforderliche sachliche Zusammenhang besteht jedoch nur, wenn der steuererhöhende Vorgang nicht ohne den steuermindernden denkbar ist, d.h. die nachträglich bekannt gewordene Tatsache muss sowohl für die höhere als auch für

die niedrigere Steuer ursächlich sein.²⁹ Mangels entsprechender Anhaltspunkte kann nicht festgestellt werden, dass sich die Korrektur des hier in Rede stehenden Bilanzierungsfehlers nicht nur steuermindernd, sondern zugleich steuererhöhend auswirken würde.

Schließlich könnte eine Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2004 noch nach § 177 Abs. 1 AO in Betracht kommen. Danach sind, wenn die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides zu Ungunsten des Steuerpflichtigen vorliegen, soweit die Änderung reicht, zugunsten und zu Ungunsten des Steuerpflichtigen solche materiellen Fehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Aufhebung oder Änderung sind. Diese Regelung führt zu einer betragsmäßig begrenzten Wiederaufrollung des Steuerfalles in der Weise, dass sich die Korrektur des für den Steuerpflichtigen nachteiligen Fehlers (nur) bis zur vollständigen Neutralisierung der sich aus der Änderung ergebenden Steuererhöhung steuerlich auswirken darf. Fraglich ist allerdings, ob hier die Voraussetzungen für eine Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2004 zu Ungunsten der GmbH vorliegen. Eine solche Änderung wäre z.B. nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich, wenn dem Finanzamt durch die laufende Außenprüfung Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt geworden sind oder noch bekannt werden, die zu einer Steuererhöhung führen. Für einen solchen Vorgang ergeben sich allerdings aus dem mitgeteilten Sachverhalt keine Anhaltspunkte. Für eine Berichtigung des in Rede stehenden Bilanzierungsfehlers für den Veranlagungszeitraum 2004 ist somit keine Rechtsgrundlage ersichtlich.

Die Steuerfestsetzung der GmbH für den Veranlagungszeitraum 2005 steht jedoch laut Sachverhaltsangabe unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO und kann damit in vollem Umfang – und damit auch zugunsten der GmbH – aufgehoben oder geändert werden. Allerdings darf die Erhöhung der Pensionsrückstellung nicht auf den vollen Teilwert zum 31.12.2005 erfolgen. Wegen des Nachholverbots nach § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG kann der Pensionsrückstellung höchstens die Differenz zwischen dem Teilwert zum 31.12.2005 und dem Teilwert zum 31.12.2004 zugeführt werden³⁰ und damit auch die Anwartschafts- und Rentendynamik für das Wirtschaftsjahr 2005. Die Minderstellung aus dem Wirtschaftsjahr 2004 kann jedoch auch bei einer Berichtigung der Steuerfestsetzung für 2005 nicht ausgeglichen, sondern erst im Wirtschaftsjahr der Beendigung des Dienstverhältnisses oder des Eintritts des Versorgungsfalles passiviert werden.

²⁹ Vgl. *Loose* in *Tipke/Kruse*, AO, FGO, Kommentar, § 173 AO Rz. 86.

³⁰ Vgl. auch *Demuth/Fubmann*, a.a.O.

III. Zeitpunkt der Auswirkung einer Anwartschaft- und Rentendynamik

Der Teilwert einer Pensionsverpflichtung, die – wie hier – vor Beendigung des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten vereinbart wird, entspricht der Differenz zwischen dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen und dem Barwert betragsmäßig gleich bleibender Jahresbeträge am Schluss des Wirtschaftsjahres, § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die Jahresbeträge sind so zu bemessen, dass am Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, ihr Barwert gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist; die künftigen Pensionsleistungen sind dabei mit dem Betrag anzusetzen, der sich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag ergibt, § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 EStG. Diese Regelung bewirkt, dass die Belastung des Steuerpflichtigen aus der Pensionsverpflichtung, die sich aus den Verhältnissen am jeweiligen Bilanzstichtag ergibt, rechnerisch bereits auf die Wirtschaftsjahre seit dem Beginn des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten vorgezogen wird. Aus der Maßgeblichkeit der Verhältnisse am Bilanzstichtag folgt, dass alle für die Höhe der künftigen Pensionsleistungen relevanten Tatsachen, die am Bilanzstichtag vorliegen, in die Berechnung ihres Barwerts und damit in die Berechnung des Teilwerts der Pensionsverpflichtung einfließen. Diese Gesetzesauslegung wird durch die Regelung des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG bestätigt. Danach sind Erhöhungen oder Verminderungen der Pensionsleistungen nach dem Schluss des Wirtschaftsjahres, die hinsichtlich des Zeitpunkts ihres Wirksamwerdens oder ihres Umfangs ungewiss sind, bei der Berechnung des Barwerts der künftigen Pensionsleistungen und der Jahresbeträge erst zu berücksichtigen, wenn sie eingetreten sind. Hieraus folgt im Umkehrschluss, dass künftige Erhöhungen der Pensionsleistungen, die hinsichtlich des Zeitpunkts ihres Wirksamwerdens und ihres Umfangs bereits im Zeitpunkt der Zusage gewiss sind, bei der Berechnung des Teilwerts der Pensionsverpflichtung schon am nächsten auf die Zusage folgenden Bilanzstichtag berücksichtigt werden müssen. Zu solchen nach Zeitpunkt und Umfang gewissen Erhöhungen zählen insbesondere Anwartschafts- und Rentenerhöhungen auf Grund einer in der Zusage enthaltenen Wertsicherungsklausel, nach der die Rente alljährlich um einen fest vereinbarten Prozentsatz zu erhöhen ist.³¹ Die Rentenerhöhung tritt zwar erst ein, wenn die Versorgungsleistung

³¹ Vgl. BFH, Urt. v. 17.5.1995 – I R 105/94, BStBl. II 1996, 423; Urt. v. 25.10.1995 – I R 34/95, BStBl. II 1996, 403; Urt. v. 31.3.2004 – I R 79/03, BStBl. II 2004, 940; Urt. v. 15.9.2004 – I R 62/03, BStBl. II 2005, 176; R 6a (17) EStR; *Abrend/Förster/Rößler*, a.a.O., Rz. 776; *Doetsch*, BB 1994, 327; *Dommermuth*, a.a.O., Rz. 114; *Förster*, a.a.O., Rz. 358; *Häfer* in Littman/Bitz/Pust, a.a.O., Rz. 194; *Kanffmann*, a.a.O., Rz. 85; *Otto*, a.a.O., Rz. 350; *Stubrmann*, a.a.O., Rz. 212.

ausgezahlt wird; sie liegt jedoch nach dem Zeitpunkt ihres Wirksamwerdens und ihrem Umfang bereits am ersten auf die Zusage folgenden Bilanzstichtag fest. Um eine solche Klausel handelt es sich hier.

Nach der Pensionszusage vom 29.9.2004 sollen die Rentenbeträge sowohl während des Zeitraums der Anwartschaft als auch während des Zeitraums des Rentenbezugs der Inflation „pauschal mit 2 % p.a.“ angepasst werden. Diese Formulierung ist so konkret, dass die für künftige Wirtschaftsjahre zugesagten Anwartschafts- und Rentenerhöhungen bereits im Zeitpunkt der Zusage am 29.9.2004 nach dem Zeitpunkt ihres Wirksamwerdens und ihrem Umfang rechnerisch eindeutig bestimmbar sind. Schon zu diesem Zeitpunkt steht fest, dass die Rentenanwartschaft oder -zahlung jeweils zu Beginn des ersten auf die Zusage folgenden Jahres (2005) und aller folgenden Jahre jeweils um 2 % p.a. zu erhöhen ist. Demnach wirkt sich die in der Pensionszusage enthaltene Anwartschafts- und Rentendynamik bereits auf den Teilwert der Pensionsverpflichtung am Bilanzstichtag des 31.12.2004 aus.

D. Fazit

1. Das Nachholverbot steht einer Zuführung der aus den Vorjahren stammenden Fehlbeträge zu der Pensionsrückstellung zum 31.12.2006 entgegen.
2. Die Rückstellung zum Bilanzstichtag des 31.12.2005 kann gem. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG i.V.m. § 164 AO um die Differenz der Teilwerte zum 31.12.2005 und 31.12.2004 erhöht werden und damit auch um die Anwartschafts- und Rentendynamik des Wirtschaftsjahres 2005. Die Minderrückstellung aus dem Veranlagungszeitraum 2004 ist innerhalb dieser Berichtigung jedoch nicht ausgleichbar.
3. Die in der Pensionszusage enthaltene Anwartschafts- und Rentendynamik wirkt sich bereits auf den Teilwert der Pensionsverpflichtung am Bilanzstichtag des 31.12.2004 aus.

Annexeintrag/-einträge

EStG § 4 Abs. 2 Satz 1

EStG § 6a Abs. 3

EStG § 6a Abs. 4 Satz 1