

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 13.07.017 - 9 K 1804/16 E

T i t e l:

Keine Besteuerung des Rentenbarwerts einer Pensionszusage bei Übertragung auf eine andere GmbH

N o r m e n k e t t e:

§ 19 EStG 2009, § 20 EStG 2009, § 11 Abs 1 EStG 2009, EStG VZ 2012
9. Senat

T e n o r:

Der Einkommensteuerbescheid 2012 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.5.2016 wird dahingehend geändert, dass die Einkünfte des Klägers gemäß §§ 19, 34 Abs. 3 EStG in Höhe von xx Euro entfallen, mit der Maßgabe, dass die tatsächlichen Auszahlungen der „neuen“ GmbH an den Kläger in Höhe von xx Euro als zusätzliche sonstige Einkünfte zu erfassen sind.
Die Steuerberechnung wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte. Die Revision wird nicht zugelassen.

T a t b e s t a n d:

Die Kläger wenden sich mit ihrer am 22.6.2016 erhobenen Klage gegen die Einkommensteuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2012 durch den (geänderten) Bescheid vom 25.2.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.5.2016. Streitig ist, ob die „Übertragung“ einer Pensionszusage zu einem zu besteuernenden Zufluss von Einnahmen geführt hat.

Der Kläger war Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der A GmbH (inzwischen umfirmiert in: B GmbH). Minderheitsgesellschafter war sein Sohn C, der bis zum 13.6.2012 auch (Mit-) Geschäftsführer war. Nach Vollendung seines 65. Lebensjahres (25.8.2006) zahlte ihm die GmbH Versorgungsbezüge auf Grund einer ursprünglich am 1.6.1987 gegebenen Pensionszusage, die u.a. am 1.12.2003 geändert worden war.

Im Streitjahr wurden die Beratungsmandate und das Inventar der GmbH (zwei Verträge vom 4.5.2012) auf die seinerzeit als D GmbH (nachfolgend: GmbH neu) firmierende Gesellschaft übertragen. Der Mandantenstamm wurde mit xx Euro brutto und das Inventar mit xx Euro brutto bewertet. Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der GmbH neu war der Sohn des Klägers, C. Der Gesamtkaufpreis wurde dementsprechend auf xx Euro beziffert.

Die Begleichung des Kaufpreises wurde mit Vertrag vom 24.7.2012 dahingehend vereinbart, dass die GmbH neu die zivilrechtlich bestehende Pensionsverpflichtung der veräußernden GmbH gegenüber dem Kläger übernehmen solle. Da der Rentenbarwert der Verpflichtung den vereinbarten Kaufpreis überstieg, übernahm die GmbH neu nur einen Teil der Verpflichtung. Die bestehende Verpflichtung verlangte

Pensionszahlungen von xx Euro/mtl. Die seinerzeit vereinbarte Dynamisierung von (mindestens) 4 % p.a. seit 2003 führte nach einer Berechnung des Beklagten zu einem Anspruch des Klägers auf eine Pension von xx Euro/mtl. im Jahre 2011. Die GmbH neu übernahm die Pensionszahlung insoweit als sie sich zur Zahlung von xx Euro/mtl. an den Kläger verpflichtete. Die Dynamisierung wurde auf 2 % p.a. beschränkt. In den Vereinbarungen mit der GmbH neu hat die Witwenrente für die Klägerin keine Erwähnung gefunden. Die GmbH neu verbuchte die Verpflichtung als „Darlehen aus Altersversorgung“.

Soweit die bestehende Pensionsverpflichtung den Kaufpreis überstieg, verblieb die Verpflichtung bei der A GmbH. Sie war aber letztlich uneinbringlich. Die A GmbH zahlte zuletzt für März 2012 eine Monatspension. Weitere Zahlungen erfolgten nicht mehr. Die insgesamt in 2012 noch gezahlte Pension i.H.v.xx Euro () wurden vom Beklagten den Einnahmen gem. § 19 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zugerechnet.

Auf Grund des Vertrages vom 24.7.2012 zahlte die GmbH neu im Streitjahr an den Kläger insgesamt xx Euro (). Diese Zahlungen wurden zuletzt durch den Beklagten als Leibrente behandelt und nur mit ihrem Ertragsanteil der Besteuerung unterworfen.

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung erließ der Beklagte einen Einkommensteuer-Änderungsbescheid 2012; hierin wurde die „Übernahme“ der Pensionsverpflichtung durch die GmbH neu als Zufluss des Rentenbarwerts der Versorgungsrechte des Klägers qualifiziert. Unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12.4.2007 VI R 6/02, Bundessteuerblatt (BStBl) II 2007, 581 wurde der Betrag in Höhe von xx Euro gem. §§ 19, 34 Abs. 1 und 3 EStG ermäßigt besteuert. Der Einspruch der Kläger hatte keinen Erfolg.

Hiergegen richtet sich die Klage. Die Kläger sind der Auffassung, dass sich aus einer neueren Entscheidung des BFH vom 12.12.2012 I R 28/11, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH (BFH/NV) 2013, 884, ergebe, dass die Übernahme der Pensionsverpflichtung steuerneutral habe erfolgen können. Gleiches ergebe sich aus einem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 20.1.2009 IV C 3-S 2496/08/10011, dort Rn. 227, und aus dem koordinierten Ländererlass vom 24.6.2011, BMF IV C6-S 2137/0-003, dort Rn. 7. Im Ergebnis sei im Falle des Klägers die wirtschaftliche Kontinuität durch eine Firmenübernahme angestrebt und auch erreicht worden.

Der Beklagte habe zudem den Sachverhalt verkannt. Die Altersvorsorgegestaltung des Klägers habe auf der Konzeption geruht, dass die Pensionsverpflichtung bei einer Anteilsübernahme im Unternehmen bleibt und ein etwaiger Übernehmer als Teil des Kaufpreises die Pensionsverpflichtung übernimmt. Die Durchführung habe der Rechtsnachfolge durch den Sohn des Klägers dienen sollen. Eine „direkte“ Übernahme sei daran gescheitert, dass bei der A GmbH existenzielle Probleme im Zusammenhang mit zwei Zivilprozessen bestanden hätten. Die Parteien hätten gleichwohl den wirtschaftlichen Sachverhalt der Anteilsübernahme nicht verändern wollen. Im vom Beklagten zitierten Urteil des BFH vom 12.4.2007 BStBl II 2007, 581 habe der BFH über eine Einmalzahlung im Rahmen der Übertragung einer Pensionsverpflichtung zu entscheiden gehabt. Das Urteil des BFH sei getragen von

dem Umstand, dass entsprechende liquide Mittel übertragen worden seien, aus denen die Steuern hätten bezahlt werden können. Dies sei hier nicht der Fall.

Zudem habe der BFH in den Verfahren unter den Aktenzeichen VI R 18/13 (Urteil vom 18.8.2016 BFH/NV 2017, 91) und VI R 46/13 (Urteil vom 18.8.2016 BFH/NV 2017, 16) entschieden. In beiden Fällen sei von dem ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH eine neue GmbH gegründet und eine Versorgungszusage im Wege der Schuldübernahme einschließlich des Deckungsstockes auf die neue GmbH übertragen worden. Ähnlich verhalte es sich beim Kläger. Ihm sei zudem auch zu keinem Zeitpunkt das Recht eingeräumt worden, eine vorzeitige Auszahlung des Rentenbarwertes zu verlangen.

Damit stehe fest, dass die Vereinbarung vom 24.7.2012 nicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn geführt habe.

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid 2012 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.5.2016 in der Weise zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers gemäß §§ 19, 34 Abs. 3 EStG in Höhe von xx Euro entfallen mit der Maßgabe, dass die tatsächlichen Auszahlungen der „neuen“ GmbH an den Kläger in Höhe von xx Euro auf 6 Monate () als zusätzliche sonstige Einkünfte zu erfassen sind.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Er hält an seiner Auffassung fest und entgegnet, dem Kläger seien Einnahmen aus seinem Pensionsanspruch zugeflossen, indem der verpflichtete Arbeitgeber auf sein Betreiben aus diese Verpflichtung entlassen worden sei. Die weitere Nutzung des Kapitals in Gestalt des Rentenbarwerts zur Erfüllung der Kaufpreisverpflichtung sei eine Verwendung auf der Vermögensebene. Der bei derartigen Gestaltungen gegebene Zufluss könne nur unter den besonderen Voraussetzungen des § 3 Nr. 55 EStG steuerfrei gestellt werden. Diese Voraussetzungen seien nicht erfüllt. Soweit die zuvor bestehenden Pensionsansprüche den übertragenen Teil der Verpflichtung überschritten hätten, sei insoweit eine befreiende Schuldübernahme erfolgt.

Im Ergebnis habe sich nicht nur der monatliche Rentenbetrag, sondern auch der Rechtsgrund der Zahlungen insgesamt geändert. Der ursprünglich Verpflichtete schulde insoweit keine Rente mehr. Die neu Verpflichtete zahle nicht als ehemaliger Arbeitgeber, sondern in Erfüllung einer Kaufpreisschuld gegenüber dem Veräußerer. Dadurch sei betreffend die Pension zwischen dem Kläger und der GmbH neu ein neues Rechtsverhältnis begründet worden. Vergleiche man die Zusage vom 1.12.2003, so sei festzustellen, dass die Pensionszusage der GmbH alt nicht übergegangen sei, sondern eine grundlegende Änderung des Anspruchs stattgefunden habe.

Der Fall des Klägers weise überdies beachtenswerte Besonderheiten aus. Die Pensionsverpflichtung sei zu keinem Zeitpunkt entsprechend der geänderten Vereinbarung aus dem Jahre 2003 gezahlt worden. Vielmehr sei immer weniger gezahlt als vereinbar gezahlt worden. Man könne sagen, dass willkürlich gezahlt

worden sei. Dies könne nur Gründe auf der Gesellschafterebene gehabt haben. Auch die Vereinbarung mit der GmbH neu sei nicht eingehalten, sondern willkürlich gehandhabt worden. Die Verpflichtung der GmbH neu ergebe einen Rentenbarwert von nur xx Euro. Auch unter Berücksichtigung der vereinbarten, aber nicht durchgeführten Anpassungsdynamik von 2 %, errechne sich ein Barwert von lediglich xx Euro. Hingegen hätten die an den beiden GmbH Beteiligten xx Euro angesetzt.

Die Übertragung habe letztlich nur dazu gedient, den Gläubigern der A GmbH den Zugriff auf werthaltiges Vermögen zu entziehen. Die Verschiebung unter nahen Angehörigen, hier Vater und Sohn, bewirke keine echten Pensionsabreden. Es handele sich um einen gesellschaftsrechtlich verursachten Sachverhalt mit der Folge verdeckter Gewinnausschüttungen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist in dem Umfang des in der mündlichen Verhandlung gestellten präzisierten Klageantrages begründet.

1. Die Übernahme der Pensionsverpflichtung durch die GmbH neu gegenüber dem Kläger hat zu keinem Zufluss geführt, in dessen Gefolge eine Besteuerung des Rentenbarwertes gem. § 19 EStG oder § 20 EStG (verdeckte Gewinnausschüttung) gerechtfertigt wäre.

Zwar ist dem Beklagten in seiner Einschätzung zuzustimmen, dass hier auch eine Vermögensverschiebung zwischen Vater und Sohn zur Regelung der Generationennachfolge stattgefunden hat, bei der es darum ging, das „Überleben“ der Ertrag bringenden Aktivitäten zu sichern und vor dem Gläubigerzugriff abzuschirmen. Jedoch ergibt sich daraus nicht die Konsequenz des Zuflusses des Rentenbarwertes.

Der Beklagte stützt seine Rechtsauffassung offenbar nach wie vor auf das Urteil des BFH vom 12.4.2007 VI R 6/02, BStBl II 2007, 581, und das Urteil des FG Köln vom 10.4.2013 9 K 2247/10, Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1498, (aufgehoben durch BFH Urteil vom 18.8.2016 VI R 18/13, BFH/NV 2017, 91). Dort war der Zufluss von Arbeitslohn bejaht worden. Der Entscheidung des BFH lag zu Grunde der Fall der Ablösung einer vom Arbeitgeber erteilten Pensionszusage auf Verlangen des Arbeitnehmers durch Zahlung des Ablösungsbetrages an einen Dritten unter Übernahme der Pensionsverpflichtung durch den Dritten. Der Ablösungsbetrag wurde tatsächlich gezahlt, nachdem der Arbeitnehmer, der insofern ein Wahlrecht hatte, keine Zahlung an sich selbst gewünscht hatte. Der Sachverhalt ist augenscheinlich mit dem vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt nicht vergleichbar.

Das FG Köln hatte über einen Sachverhalt zu befinden, in dem eine neu gegründete GmbH gegen (tatsächliche) Zahlung einer angemessenen Vergütung eine Pensionsverpflichtung übernommen hatte, wobei dem Arbeitnehmer kein Wahlrecht zustand. Hierzu hat sich der BFH im Urteil vom 18.8.2016 VI R 18/13, BFH/NV 2017, 91, (inhaltsgleich BFH Urteil vom 18.8.2016 VI R 46/13, BFH/NV 2017, 16) ausdrücklich abgegrenzt. Der BFH hat entscheidend darauf abgestellt, dass in dem seinerzeit entschiedenen Fall (Urteil vom 12.4.2007 VI R 6/02, BStBl II 2007, 581) dem Arbeitnehmer, ein Gesellschafter-Geschäftsführer, anders als in dem Fall des

FG Köln, ein Wahlrecht eingeräumt war, die Zahlung an sich zu verlangen. Er kam zu dem Ergebnis, dass ohne das Wahlrecht, den Ablösungsbetrag alternativ an sich auszahlen zu lassen, der Anspruch des Arbeitnehmers auf die künftigen Pensionszahlungen nicht wirtschaftlich erfüllt war, mithin kein Zufluss bewirkt wurde. Dies gilt erst Recht für den Kläger im Streitfall. Er hatte zum einen kein derartiges Wahlrecht. Zum anderen kam es vorliegend auch, anders als in den zuvor beschriebenen Sachverhaltskonstellationen, zu keiner Zahlung. Eine Zahlung hätte mangels ausreichender Liquidität auch gar nicht bewirkt werden können. Der Übergang hat deshalb sozusagen „nur auf dem Papier“ stattgefunden. Daran ändert nichts, dass, wie der Beklagte zutreffend beschrieben hat, die Verpflichtung modifiziert übernommen wurde. Auch wenn man darin, wie der Beklagte, eine gänzlich neue Verpflichtung der GmbH neu sehen wollte, führte dies nicht zu einem Zufluss des Rentenbarwertes der bestehenden Verpflichtung beim Kläger.

Selbst unter Berücksichtigung der Stellung des Klägers als Gesellschafter und Geschäftsführer und einer daraus möglicherweise resultierenden verdeckten Gewinnausschüttung ist ein Zufluss zu verneinen (vgl. BFH Urteil vom 18.8.2016 VI R 18/13, BFH/NV 2017, 91, Rn. 23). Zwar gelten für beherrschende Gesellschafter einer GmbH hinsichtlich des Zuflusses verdeckter Gewinnausschüttungen Besonderheiten. So fließen ihm Beträge, die ihm die GmbH schuldet, bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit zu. Im Streitfall schuldete die A GmbH dem Kläger aber zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über den Betrag in Höhe des Rentenbarwertes, sondern lediglich laufende Pensionszahlungen. Daher führen die für beherrschende Gesellschafter geltenden Besonderheiten hier zu keiner abweichenden Beurteilung des Zuflusses.

Nichts anderes ergibt sich aus dem von den Beteiligten erwähnten Urteil des BFH vom 12.12.2012 I R 28/11, BFH/NV 2013, 884. Darin hatte sich der BFH mit der Passivierung einer Pensionsverpflichtung bei der übernehmenden Gesellschaft zu befassen. Die Verbindlichkeit, so der BFH, behalte ihren Charakter als Pensionsverpflichtung. Zur Frage der einkommensteuerlichen Behandlung bei dem Pensionsberechtigten enthält die Entscheidung keine Ausführungen, die bezüglich des Klägers zu weiteren Erkenntnissen führen könnten.

Die Auffassung des BFH, der das Gericht folgt, wird auch der wirtschaftlichen Realität gerecht. Denn die Pensionsverpflichtung war auf das fortlaufende Erwirtschaften von Erträgen durch den vom Kläger geschaffenen Mandantenstamm ausgerichtet. Ein Vermögensstamm, eine Rückversicherung oder dergleichen zur Absicherung der Verpflichtung war offenbar nicht vorhanden. Mit den Aktivitäten des Rechtsnachfolgers stand und fiel daher die Realisierung des Pensionsanspruchs und damit der Zufluss. Im weiteren Sinne kommt die Übertragung des Anspruchs auf die GmbH neu einer Stundung gleich, die ebenfalls nach einhelliger Meinung keine einen Zufluss begründende Verfügung über den gestundeten Anspruch darstellt.

2. Die Bewertung der Pensionsverpflichtung und damit das von der A GmbH erhaltene Entgelt waren auch nicht fremdunüblich mit der möglichen Folge einer verdeckten Gewinnausschüttung im Streitjahr. Der Beklagte hat hierzu zwar (in relativ geringem Umfang) abweichende Werte benannt, letztlich aber an der versicherungsmathematischen Ermittlung des Barwertes des Pensionsanspruchs durch die GmbH keine durchgreifenden Bedenken geäußert und eine Vorlage des entsprechenden versicherungsmathematischen Gutachtens nur für künftige

Besteuerungsverfahren verlangt. Das Gericht sieht keinen Anlass, an der Richtigkeit der anlässlich des Übertragungsvorgangs vorgenommenen versicherungsmathematischen Bewertung zu zweifeln.

3. Es kann dahingestellt bleiben, welche einkommensteuerlichen Konsequenzen ein im Rahmen der Übertragung ausgeübter teilweiser Verzicht auf die Pensionsforderung hätte. Es dürfte dann in Höhe des Teilwertes des Verzichtes zu einem Zufluss beim Gesellschafter-Geschäftsführer und zu einer verdeckten Einlage in die GmbH kommen. Der BFH hat mit Urteil vom 18.8.2016 VI R 18/13, BFH/NV 2017, 91, die Sache an den 7. Senat des FG Düsseldorf zurückverwiesen, weil er meinte, dass in der dort getroffenen Neuvereinbarung und dem damit verbundenen teilweisen Verzicht im Zusammenhang mit der Übertragung eine verdeckte Einlage liegen könnte, die einen Zufluss bedeuten würde und mit dem Teilwert zu bewerten wäre.

Der Kläger hat hingegen gegenüber der A GmbH nicht auf Ansprüche verzichtet. Die Rest-Pensionsverpflichtung ist vielmehr bei der GmbH verblieben. Darin, dass die GmbH dieser Verpflichtung nicht mehr nachkommen konnte, da sie von den Beteiligten bewusst ihrer Ertragskraft beraubt war, liegt jedenfalls kein Verzicht. Darüber hinaus dürfte der Teilwert des nicht gedeckten (Rest-) Pensionsanspruchs angesichts der finanziellen Lage der A GmbH gleich Null gewesen sein.

4. Die Revision wird nicht zugelassen. Das Gericht stützt seine Entscheidung auf die Rechtsprechung des BFH unter Zugrundelegung der Umstände des Einzelfalles. Revisionszulassungsgründe (§ 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO-) sind nicht ersichtlich.

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.