



BUNDESFINANZHOF Urteil vom 30.03.2006, IV R 25/04

Pensionsrückstellung zugunsten eines Kommanditisten und Geschäftsführers der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG Leitsätze

1. Der Aufwand einer GmbH & Co. KG für die Erstattung der Pensionsrückstellung, die die Komplementär-GmbH zugunsten des GmbH-Geschäftsführers und Kommanditisten der KG gebildet hat, ist in der Sonderbilanz des begünstigten Kommanditisten durch einen entsprechend hohen Aktivposten auszugleichen.

2. Ein unterlassener Ansatz dieses Aktivpostens und die entsprechende Erhöhung des laufenden Gewinns der KG sind nach den Grundsätzen des Bilanzenzusammenhangs in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung noch geändert werden kann, nachzuholen.

Tatbestand

I Die Klägerin und Revisionsklägerin zu 1. (Klägerin zu 1.) ist eine GmbH & Co. KG, an der die Kläger und Revisionskläger zu 2. und 3. (Kläger zu 2. und 3.) neben einem weiteren Gesellschafter als Kommanditisten beteiligt waren. Sie waren zugleich Geschäftsführer der Komplementär-GmbH (im Weiteren GmbH) der Klägerin zu 1.

Die Kläger zu 2. und 3. hatten mit der GmbH unter dem Datum vom 15. März 1963 einen Pensions- und Anstellungsvertrag geschlossen, in dem ihnen ein Ruhegehalt zugesagt worden war.

Aufgrund dieser Pensionszusagen hatte die GmbH zugunsten der Kläger zu 2. und 3. Pensionsrückstellungen gebildet. Der Aufwand der GmbH für die Bildung der Rückstellungen wurde jeweils der Klägerin zu 1. über ein Verrechnungskonto weiterbelastet. Das entsprach den Bestimmungen des KG-Vertrages.

Bis einschließlich des Wirtschaftsjahres 1985/86 buchte die Klägerin zu 1., die den abweichenden Bilanzstichtag 31. März hat, die Erstattung des Aufwands für die Pensionsrückstellungen an die GmbH nicht als Aufwand, sondern erfolgsneutral als Entnahmen der Kläger zu 2. und 3. Ab dem Wirtschaftsjahr 1986/87 nahm sie diese Neutralisierung nicht mehr vor, so dass die Aufwandserstattungen an die GmbH das steuerliche Ergebnis der Klägerin zu 1. minderten. Anlass hierfür war nach dem Vortrag des Klägersvertreterers ein Aufsatz in der steuerrechtlichen Literatur.

Bei einer Betriebsprüfung bei der Klägerin zu 1., die die vor dem Streitjahr (1991) liegenden Jahre 1987 bis 1990 betraf, blieb die erfolgswirksame Erstattung der Pensionsrückstellungen für die Kläger zu 2. und 3. durch die Klägerin zu 1. an die GmbH unbeanstandet. Zum Prüfungsgegenstand gehörten seinerzeit auch die Pensionsrückstellungen, die von der Klägerin zu 1. für ihre "fremden" Arbeitnehmer gebildet worden waren. Diese wurden gemäß einer Prüfernotiz nach Rücksprache mit einem Fachprüfer in der bilanzierten Höhe anerkannt. Die im Anschluss an die Betriebsprüfung vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) unter Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht erlassenen geänderten Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 1987 bis einschließlich 1990 wurden bestandskräftig.

Anlässlich einer weiteren, u.a. das Streitjahr betreffenden Betriebsprüfung, die in den Jahren 1997 und 1998 durchgeführt wurde, vertrat der Prüfer die Auffassung, dass der Aufwand der Klägerin zu 1. für die Bildung der Pensionsrückstellungen bei der GmbH nach ständiger Rechtsprechung durch eine gleich hohe Aktivierung des Pensionsanspruchs in der Sonderbilanz der begünstigten Kommanditisten, der Kläger zu 2. und 3., auszugleichen und nach den Grundsätzen des sog. formellen Bilanzenzusammenhangs in die erste berichtigungsfähige Steuer- bzw. Sonderbilanz erfolgswirksam einzustellen sei. Grundsätze von "Treu und Glauben" würden hierbei nicht ver-



letz, da der Wirtschaftsprüfer der Klägerin zu 1. in Kenntnis, dass die ständige Rechtsprechung und die Erlasse der Finanzverwaltung eine gegenteilige Behandlung vorgesehen hätten, eine andere Rechtsauffassung vertreten und in den Sonderbilanzen keine Korrekturen vorgenommen habe. Die Einstellung in den Sonderbilanzen der Kläger zu 2. und 3. sei für die Jahre 1987 bis 1990 im Veranlagungszeitraum 1991 gewinn- und einkommensteuererhöhend nachzuholen.

Bezüglich der Höhe des in die erste berichtigungsfähige Steuer-/Sonderbilanz erfolgswirksam einzustellenden Pensionsanspruchs der Kläger zu 2. und 3. legte der Prüfer die vom Klägervertreter mitgeteilten Daten zugrunde. Er aktivierte in der Sonderbilanz des Klägers zu 2. auf den 31. März 1991 einen Pensionsanspruch in Höhe von 584 925 DM. Denselben Betrag setzte er auf der Passivseite als Teil des Kapitals an. Den Wert der Pensionsrückstellung per 31. März 1986 in Höhe von 94 895 DM behandelte er als Einlage, weil die Zuführungen bis zu diesem Zeitpunkt gewinnneutral behandelt worden waren. Die Gewinnauswirkung belief sich mithin auf 490 030 DM. Entsprechend verfuhr der Prüfer beim Kläger zu 3. (Pensionsrückstellung per 31. März 1991 1 059 294 DM, per 31. März 1986 182 809 DM, Gewinnauswirkung 876 485 DM).

Das FA folgte diesen Feststellungen und erließ einen entsprechenden Änderungsbescheid, der auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) gestützt war.

Hiergegen erhoben die Kläger mit Zustimmung des FA Sprungklage. Sie machten geltend, die nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 16. Dezember 1992 I R 105/91 (BFHE 170, 169, BStBl II 1993, 792) in die Sonderbilanz einzustellenden Pensionsansprüche der Geschäftsführer-Kommanditisten seien weder geeignet noch bestimmt, dem Betrieb der Gesellschaft zu dienen, noch seien sie der Beteiligung der Gesellschafter an der Personengesellschaft förderlich. Sie würden die Personengesellschaft bzw. deren Gesellschafter vielmehr belasten. Insofern handele es sich bei der Sonderbilanz nicht um eine echte Sonderbilanz als Bestandteil der Steuerbilanz, sondern um eine steuerliche Nebenrechnung zur Steuerbilanz, die keinerlei Posten enthalte, die die Voraussetzungen für einen rein steuerlichen Bilanzposten erfüllten. Ein nicht existenter Bilanzposten könne aber niemals einer Bilanzberichtigung unterliegen. Selbst wenn man in dem Anwartschaftsanspruch der Kläger zu 2. und 3. gegen die GmbH einen Steuerbilanzposten sehe, der der Bilanzberichtigung zugänglich sei, sei der Steueranspruch bezüglich der Zuführungen in den Veranlagungszeiträumen 1987 bis 1990 gemäß § 47 AO 1977 aufgrund Verjährung erloschen. Die Rechtsprechung des BFH zum formellen Bilanzenzusammenhang finde keine Stütze im Gesetz. Schließlich sei § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 2. Halbsatz des Einkommensteuergesetzes (EStG) verfassungswidrig, soweit Vergütungen, die ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft beziehe, als Gewinnanteil des Gesellschafter und damit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt würden. Hierin liege eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber den Gesellschafter-Geschäftsführern von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, denen sie wirtschaftlich völlig gleichstünden.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Seine Entscheidung vom 22. April 2004 3 K 98/00 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2004, 1511 veröffentlicht.

Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts rügen.

Die Kläger beantragen,
unter Aufhebung des angefochtenen Urteils den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung 1991 vom 9. Dezember 1999 in der Weise zu ändern, dass die laufenden Einkünfte der Klägerin zu 1. um 1 055 340 DM auf 3 258 647 DM herabgesetzt werden, der Anteil des Klägers zu 2. an diesen Einkünften um 373 592 DM auf 1 776 291 DM und der des Klägers zu 3. um 705 643 DM auf 1 099 437 gemindert wird.

Das FA beantragt
die Revision zurückzuweisen.



Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist nicht begründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Das FG t zutreffend entschieden, dass die von der Klägerin zu 1. an die GmbH geleisteten Erstattungen für die von dieser gebildeten Pensionsrückstellungen zugunsten der Kläger zu 2. und 3. in deren Sonderbilanzen durch Ansatz eines gleich hohen Anspruchs auf Sondervergütungen auszugleichen sind (nachfolgend unter 1.) und dass der unterlassene Ausgleich für die Feststellungszeiträume 1987 bis 1990 nach den Grundsätzen des sog. formellen Bilanzenzusammenhangs im Feststellungszeitraum des Streitjahres nachzuholen war (nachfolgend unter 2.)

1. Die bei der Klägerin zu 1. entstandenen Aufwendungen für die Pensionsrückstellungen zugunsten der Kläger zu 2. und 3. waren durch Aktivierungen in deren Sonderbilanzen auszugleichen.

a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG gehören Vergütungen, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft erhält, zu seinen mitunternehmerischen Einkünften aus Gewerbebetrieb. Die Tätigkeitsvergütungen sind zwar auf der ersten Stufe der steuerlichen Gewinnermittlung als betrieblicher Aufwand der Gesellschaft zu berücksichtigen, die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG angeordnete Hinzurechnung der Tätigkeitsvergütung verhindert jedoch, dass diese den Gesamtgewinn und den Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft mindern (BFH-Urteil vom 6. Juli 1999 VIII R 46/94, BFHE 189, 139, BStBl II 1999, 720; Schmidt/ Wacker, EStG, 24. Aufl., § 15 Rz. 560). Das gilt nach ständiger Rechtsprechung auch für Vergütungen, die der Kommanditist einer GmbH & Co. KG als (Gesellschafter-) Geschäftsführer der Komplementär-GmbH von dieser erhält (vgl. z.B. Senatsurteil vom 3. Februar 1977 IV R 153/74, BFHE 121, 333, BStBl II 1977, 504, unter 2.b cc der Entscheidungsgründe; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, zu C.III.4.b der Gründe

b) Vergütungen im Dienste der Gesellschaft sind auch Pensionszusagen (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 585). Auch insoweit kann für Pensionszusagen, die die Komplementär-GmbH ihrem Geschäftsführer, der zugleich Kommanditist der GmbH & Co. KG ist, erteilt hat, nichts anderes gelten (BFH-Urteile in BFHE 170, 169, BStBl II 1993, 792; vom 2. Dezember 1997 VIII R 62/95, BFHE 184, 566, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1998, 520; aus jüngerer Zeit Senatsurteil vom 20. Januar 2005 IV R 22/03, BFHE 209, 108, BStBl II 2005, 559, zu 1. der Gründe). Auch insoweit dürfen die Zuführungen zur Pensionsrückstellung den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht mindern.; BFH-Urteil in BFHE 189, 139, BStBl II 1999, 720).

c) Die Rechtsprechung hat indessen bisher offen gelassen, ob der Ausgleich für die bei der KG und ggf. bei der Komplementär-GmbH zu berücksichtigenden (Sonder-) Betriebsausgaben durch die Erfassung von Sondervergütungen in den Sonderbilanzen der begünstigten Gesellschafter oder in den Sonderbilanzen aller Gesellschafter zu bilden ist (BFH-Urteile in BFHE 170, 169, BStBl II 1993, 792, zu II.2.b; in BFHE 184, 571, DStR 1998, 520, zu II.4.). Der Senat entscheidet nunmehr, dass der Ausgleich in den Sonderbilanzen der begünstigten Gesellschafter herzustellen ist (ebenso bereits der Leitsatz zum BFH-Urteil in BFHE 184, 571, DStR 1998, 520). Allein diese Handhabung erscheint sachgerecht, weil andernfalls die nicht begünstigten Gesellschafter etwas versteuern müssten, das ihnen nicht zugute kommt (ebenso Schmidt/Wacker, a.a.O., Rz. 587; Sender, Betriebs-Berater --BB-- 1991, 242; Ebenroth/Willburger, BB 1992, 1043, 1045; J. Lang in FS Schmidt, 1993, S. 291, 304; Patt/Rasche, Der Betrieb --DB-- 1993, 2400; Bolk, Betrieb und Wirtschaft --BuW-- 1995, 230; Gosch, Die steuerliche Betriebsprüfung --StBp-- 1998, 138; Gschwendtner, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 1998, 777, Köster in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 15 Anm. 514; Korn/Carlé, EStG, § 15 Rz. 231; a.A.: Tischer, Finanz-Rundschau --FR-- 1991, 157; Raupach, DStZ 1992, 692). Soweit sich aus dem Senatsurteil vom 21. Dezember 1972 IV R 53/72 (BFHE 107, 564, BStBl II 1973, 298) etwas anderes ergeben sollte, hält der Senat hieran nicht mehr fest.

d) Der Senat teilt nicht die Auffassung der Kläger, die vorstehend dargestellten Grundsätze dürften aus Grün-



den der Gleichbehandlung (Art. 3 des Grundgesetzes --GG--) nicht auf Kommanditisten angewandt werden, denen die Pensionszusage infolge eines gegenüber der Komplementär-GmbH einer GmbH Co. KG bestehenden Dienstverhältnisses gewährt worden ist. Die Kläger können sich insoweit nicht auf die Ähnlichkeit des Kommanditisten-Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH & Co. KG mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH berufen. Es kommt für die einkommensteuerliche Vergleichbarkeit nicht --wie die Kläger meinen-- darauf an, ob die beiden Arten von Gesellschafter-Geschäftsführern sich hinsichtlich der Außenhaftung oder der Verantwortung gegenüber ihren Mitgesellschaftern unterscheiden. Maßgeblich ist allein die einkommensteuerliche Behandlung. Der Kommanditist ist nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Mitunternehmer und unterliegt insoweit der Besteuerung nach dem Transparenzprinzip. Er nimmt im Gegensatz zum Gesellschafter einer GmbH ohne Rücksicht auf "Ausschüttungen"(Entnahmen) unmittelbar an den Gewinnen und Verlusten der GmbH & Co. KG teil, was sich insbesondere daran zeigt, dass er die auf ihn entfallenden Verluste der KG prinzipiell mit anderen Einkünften verrechnen kann. Hierin liegt seine Vergleichbarkeit mit dem Einzelunternehmer.

- e) Gewerbesteuerlich wird dem Umstand, dass Kapitalgesellschaften die ihren Geschäftsführern gezahlten Tätigkeitsvergütungen --anders als Einzelunternehmen und Personengesellschaften-- als Betriebsausgaben abziehen können, dadurch Rechnung getragen, dass den letztgenannten Unternehmen nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) höhere Freibeträge gewährt werden (vgl. z.B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., S. 774; Blümich/Gosch, § 11 GewStG Rz. 9 a.E.).
2. Der Senat teilt auch nicht die Bedenken der Kläger gegen die gemäß ständiger Rechtsprechung des BFH angewandten Grundsätze des sog. formellen Bilanzenzusammenhangs.
- a) Nach der Rechtsprechung zum formellen Bilanzenzusammenhang müssen Bilanzen für Zwecke der Veranlagung und der Gewinnfeststellung zwar grundsätzlich im Fehlerjahr und in den Folgejahren berichtigt werden. Ist eine solche Berichtigung aber nicht mehr möglich, weil die Feststellungs- oder Veranlagungsbescheide bestandskräftig sind, und greift keine Änderungsvorschrift für diese Bescheide ein, ist die Korrektur in der Schlussbilanz des ersten Jahres nachzuholen, in dem dies mit steuerlicher Wirkung möglich ist. Diese Regeln gelten nicht ausnahmslos, sondern erfahren Durchbrechungen sowohl unter Berücksichtigung der Grundsätze von Treu und Glauben als auch dann, wenn der fehlerhafte Bilanzansatz (bestandskräftig) in den Vorjahren ohne Auswirkung auf die Höhe der festgesetzten Steuern geblieben ist (vgl. BFH-Urteile vom 29. Oktober 1991 VIII R 51/84, BFHE 166, 431, BStBl II 1992, 512, 516; vom 29. August 1996 VIII R 24/95, BFHE 182, 307; vom 28. April 1998, VIII R 46/96, BFHE 185, 492, BStBl II 1998, 443, sowie BFH-Beschluss vom 30. März 1994 I B 81/93, BFH/NV 1995, 192, jeweils m.w.N.).
- b) Mit den Einwendungen, die in der Literatur gegen die früheren Entscheidungen erhoben werden, hat sich der VIII. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 185, 492, BStBl II 1998, 443 auseinander gesetzt. Andere Senate des BFH haben sich dem angeschlossen (Urteile vom 28. Oktober 1998 X R 96/96, BFHE 187, 450, BStBl II 1999, 217; vom 6. September 2000 XI R 18/00, BFHE 193, 279, BStBl II 2001, 106, zu II.1.; vom 22. Oktober 2003 I R 37/02, BFHE 204, 96, BStBl II 2004, 121, zu II.2.a). Der III. Senat und der erkennende Senat haben mehrfach entschieden, dass der Frage nach der Rechtmäßigkeit der Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs keine grundsätzliche Bedeutung mehr zukommt (Beschlüsse vom 28. Juli 2000 III B 66/97, BFH/NV 2001, 158; vom 12. Dezember 2003 IV B 62/02, BFH/NV 2004, 770; vom 4. März 2004 IV B 154/02, BFH/NV 2004, 1099). Die Verfassungsbeschwerde gegen den Senatsbeschluss in BFH/NV 2004, 770 wurde nicht zur Entscheidung angenommen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 5. Juli 2005 2 BvR 492/04, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2005, 1019, BFH/NV 2005, Beilage 4, 365).
- c) Auch die Einwendungen der Kläger greifen nicht durch.
- aa) Wenn die Rechtsprechung dem bestandskräftig festgestellten, jedoch fehlerhaft ermittelten Betriebsvermögen zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres die rechtliche Qualität eines Tatbestandsmerkmals für die Gewinnermittlung des Folgejahres zumisst, so findet sich die Rechtsgrundlage hierfür in §



4 Abs. 1 EStG (so auch BVerfG-Beschluss in HFR 2005, 1019, BFH/NV 2005, Beilage 4, 365). Dafür, dass mit dem "Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres" das Vermögen gemeint ist, das der Veranlagung zugrunde gelegen hat, spricht auch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift. So knüpfte noch § 13 EStG 1925 ausdrücklich an das der Veranlagung zugrunde liegende Betriebsvermögen an (Strutz, EStG 1925, § 13 Anm. 51). § 4 Abs. 1 EStG 1934 hat dies als selbstverständlich nicht mehr erwähnt (Groh, DB 1998, 1931, 1934; Blümich/ Wacker, a.a.O., § 4 EStG Rz. 336).

bb) Kommt somit dem Betriebsvermögen, das einem nicht mehr änderbaren Veranlagungs- oder Feststellungsbescheid (tatsächlich) zugrunde liegt, vorbehaltlich der (vorstehend unter II.2.a) dargestellten Ausnahmen die rechtliche Qualität eines Tatbestandsmerkmals für die Gewinnermittlung des Folgejahres zu, so werden durch dieses Verständnis --entgegen der Kritik in der Literatur, der sich die Kläger angeschlossen haben--, weder die Geltungsgrenzen der Bestandskraft verletzt noch bereits verjährte Steueransprüche festgesetzt (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 27. März 1962 I 136/60 S, BFHE 75, 10, BStBl III 1962, 273). Denn gerade aufgrund des Umstands, dass auch fehlerhafte Bilanzansätze Teil des Betriebsvermögens des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) sind und somit Eingang in die Anfangsbilanz des Folgejahres finden (formeller Bilanzenzusammenhang), entsteht der durch die Korrektur in der Schlussbilanz des Folgejahres ausgelöste Steueranspruch nicht im Vorjahr, sondern im Jahr des Fehlerausgleichs nach Maßgabe des in diesem (Folge-)Jahr aufgrund der berichtigten (Schluss-) Bilanz ausgewiesenen Gewinns (BFH-Urteil in BFHE 185, 492, BStBl II 1998, 443).

cc) Allerdings wird damit der zutreffenden Erfassung des Totalgewinns Vorrang vor der periodengerechten Abschnittsteuerung eingeräumt. Eine Abwägung zwischen diesen beiden Zielen ist indessen verfassungsrechtlich zulässig (BVerfG-Beschluss in HFR 2005, 1019, BFH/NV 2005, Beilage 4, 365). Wenn sie zugunsten der richtigen Ermittlung des Totalgewinns ausfällt, so hängt das insbesondere mit der Ungenauigkeit der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich zusammen, die in vielfacher Hinsicht von Zukunftsprognosen und Wahrscheinlichkeitserwägungen geprägt ist, wie z.B. beim Ausweis von Forderungen oder der Bildung von Rückstellungen (vgl. z.B. Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 4, 5 Rn. 519 ff.; Weber-Grellet, FR 2004, 216).

dd) Unzutreffend ist auch die Annahme der Kläger, der Totalgewinn finde im Steuerrecht keine Grundlage. Vielmehr wird der Vorrang des Totalgewinns im Ertragsteuerrecht mehrfach bestätigt. Das zeigt sich zum einen an der nicht periodengerechten Besteuerung stiller Reserven (BVerfG-Beschluss in HFR 2005, 1019, BFH/NV 2005, Beilage 4, 365), aber auch an den Vorschriften über den Verlustabzug, wie etwa an § 10d EStG (vgl. z.B. v. Groll in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d, Rdnr. C 2): insbesondere wenn diese Vorschrift auf Kapitalgesellschaften angewandt wird (§ 8 Abs. 1 und 4 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--), die lediglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen (§ 8 Abs. 2 KStG).

ee) Gegen die Rechtsprechung zum formellen Bilanzenzusammenhang kann ferner nicht mit Erfolg eingewandt werden, sie führe zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung gegenüber Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch Überschussrechnung ermitteln. Es wurde bereits darauf hingewiesen (zu II.2.c cc), dass die Regelungen zum formellen Bilanzenzusammenhang ihre Rechtfertigung insbesondere darin finden, dass Bilanzansätze vielfach auf Zukunftsprognosen beruhen. Das gilt für die vom Zufluss-Abfluss-Prinzip geprägte Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nicht (vgl. auch BVerfG-Beschluss in HFR 2005, 1019, BFH/NV 2005, Beilage 4, 365).

ff) Die vorstehenden Erwägungen gelten für Sonderbilanzen ebenso wie für die Bilanzen der Personengesellschaft. Die Sonderbilanzen der Gesellschafter bilden zusammen mit der Gesellschaftsbilanz sowie etwaigen Ergänzungsbilanzen die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft. Der Anteil des jeweiligen Mitunternehmers am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft bestimmt seine gewerblichen Einkünfte (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFHE 184, 571, DStR 1998, 482). Das gilt --wie bereits ausgeführt (zu II.1.d)-- auch für einen Kommanditisten, der zugleich Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist. Die Anwendung der Regeln zum formellen Bilanzenzusammenhang kann nicht deswegen unterbleiben, weil diese Regeln auf verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) einer Kapitalgesellschaft nicht anwendbar sind (BFH-Urteile vom 29. Juni 1994 I R 137/93, BFHE 175, 347, BStBl II 2002, 366, und in BFHE 204, 96, BStBl II 2004, 121, zu II.2.b). Die Nichtanwendbarkeit der Regeln zum Bilanzenzusammenhang auf



vGA ist eine Folge aus den Besonderheiten der Gewinnermittlung der Kapitalgesellschaft, die sich insoweit maßgeblich von der der Mitunternehmerschaft unterscheidet. Denn anders als bei der Mitunternehmerschaft liegt der Besteuerung der Kapitalgesellschaft als einzige Bilanz die Gesellschaftsbilanz zugrunde, weshalb vGA nur zu einer Gewinnerhöhung außerhalb der Bilanz führen können (BFH-Urteil in BFHE 175, 347, BStBl II 2002, 366).

d) Zutreffend hat das FG auch entschieden, dass eine Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs nach den Grundsätzen von Treu und Glauben im Streitfall nicht in Betracht kommt.

aa) Insbesondere ist durch die Betriebsprüfung für die Wirtschaftsjahre 1987 bis 1990 kein Vertrauenstatbestand zugunsten der Kläger geschaffen worden. Nach den Feststellungen des FG betraf die Fachprüfung der Pensionsrückstellungen im Rahmen dieser Vor-Betriebsprüfung nur die bei der Klägerin zu 1. gebildeten Rückstellungen für deren Arbeitnehmer und nicht die steuerliche Behandlung der von der KG geleisteten Erstattungen der für die Kläger zu 2. und 3. bei der GmbH gebildeten Pensionsrückstellungen. Eine Zusage hinsichtlich der steuerlichen Nichtberücksichtigung der Pensionsrückstellungen ist weder vom Betriebsprüfer noch vom FA erteilt worden.

bb) Die Erstattungen der Klägerin, die die Pensionsrückstellungen bis zum Bilanzstichtag 31. März 1986 betrafen, hat das FA nicht gewinnerhöhend behandelt. Damit hat es zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung dem Umstand Rechnung getragen, dass diese Beträge seinerzeit als Entnahmen und somit steuerneutral behandelt worden sind.

Weitere Urteile aus dem Arbeits-, Steuer- und Sozialrecht finden sie auf <http://www.bvw-gmbh.de/rechtliches/>