



Betriebs Berater

19 | 2020

COVID-19 ... WStFG ... Digitale Betriebsstätte ... Digitale Geschäftsmodelle ... baV ... Recht ... 4.5.2020 | 75. Jg. Seiten 1025–1088

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Gregor Thüsing, LL.M.
Kurzarbeit in Zeiten der Pandemie

WIRTSCHAFTSRECHT

Prof. Dr. Sebastian Omlor, LL.M., LL.M. Eur., und **Derwis Dilek**
Corona-Gesellschaftsrecht – Rekapitalisierung von Gesellschaften in Zeiten der Pandemie | 1026

Dr. Murad M. Daghles, RA, und **Dr. Thyl N. Haßler**, LL.M., RA
Organpflichten im Lichte der Corona-Pandemie | 1032

STEUERRECHT

Nicolas Brüggem, StB, und **Dr. Stefan Hahn**, RA/StB
Ein wertschöpfungsbasierter Steuerzugriff insbesondere auf digitale Geschäftsmodelle –
Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Betriebsstättenbesteuerung | 1047

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dr. Norbert Roß, WP/StB
Nettobilanzierung bei Rückgriffsansprüchen: Wortlautgetreue Anwendung des IDW RS HFA 34
ausreichend | 1067

ARBEITSRECHT

Theodor B. Cisch, RA, **Christine Bleeck**, RAin, und **Dr. Michael Karst**, RA
BB-Rechtsprechungsreport zur betrieblichen Altersversorgung 2019/2020 | 1076

BB-Kommentar

Pensionsrückstellung entspricht nicht dem Past Service

PROBLEM

Der BFH befasst sich mit dem zulässigen Betriebsausgabenabzug für Zahlungen, die ein Arbeitgeber an einen Pensionsfonds für die Übernahme von bereits voll erdienten Pensionsverpflichtungen (past service) im Rahmen des sog. Kombinationsmodells leistet. Fraglich ist, ob der Arbeitgeber die gesamte aufgelöste Pensionsrückstellung als sofortige Betriebsausgabe absetzen darf, weil die bereits gebildete Pensionsrückstellung gerade dem Past Service entspricht, oder ob die Pensionsrückstellung als Einheit betrachtet werden muss und eine gedankliche Trennung in Past Service und Future Service (in der weiteren Beschäftigung erdienbare Anwartschaftsteile) unzulässig ist.

ZUSAMMENFASSUNG

Im betrachteten Fall wird der Past Service einer Direktzusage gegen eine entsprechende Zahlung auf einen Pensionsfonds übertragen. Der Future Service wird dagegen an eine Unterstützungskasse ausgelagert, die dafür jährliche Beiträge in fester Höhe erhalten soll (Kombinationsmodell). Entsprechend dem Wortlaut des § 4e Abs. 3 S. 3 EStG setzt der Arbeitgeber die gesamte Höhe der aufzulösenden Rückstellung als sofortige Betriebsausgabe an, wobei er der Ermittlung dieses Betrags eine Neubewertung der Verpflichtung zum unterjährigen Übertragungszeitpunkt zu Grunde legt.

Der BFH erklärt diese Vorgehensweise jedoch für unzulässig und folgt der Auffassung des FA, die dem im aktuellen BMF-Schreiben vom 10.7.2015 – IV C 6 – S 2144/07/10003, BB 2015, 1970 m. BB-Komm. *Stöckler*, dargestellten Ansatz entspricht. Der Gesetzeswortlaut sei entgegen der Ansicht der Vorinstanz (FG München) so auszulegen, dass die aufzulösende Rückstellung nur insoweit als sofortige Betriebsausgabe berücksichtigt werden darf, als ihre Auflösung auf der Übertragung der Versorgungsanwartschaft auf den Pensionsfonds beruht, im Kombinationsmodell also nur, soweit sie dem Past Service entspricht. Die Auflösung der restlichen Pensionsrückstellung beruhe dagegen auf der Übertragung des Future Service auf eine Unterstützungskasse und werde daher nicht von § 4e Abs. 3 S. 3 EStG erfasst, der eine Neutralisierung des Auflösungsgewinns durch sofortigen Betriebsausgabenabzug nur bei einer Übertragung auf einen Pensionsfonds vorsehe.

Das Gericht weist darauf hin, dass nach der Übertragung nur des Past Service auf einen Pensionsfonds die zunächst teilweise verbleibende Pensionsrückstellung gewinnerhöhend aufzulösen wäre, wenn später für den Future Service eine Unterstützungskasse eingeschaltet würde; für diesen Gewinn wäre ein sofortiger Betriebsausgabenabzug nicht möglich. Bei einer gleichzeitigen Durchführung der beiden Übertragungsvorgänge könne aber nichts anderes gelten. Die Auffassung der Vorinstanz, durch die gebildete Pensionsrückstellung werde nur der bereits erdiente Teil der Anwartschaft repräsentiert, treffe nicht zu. Vielmehr kenne das steuerbilanzielle Bewertungsverfahren (Teilwert nach § 6a Abs. 3 EStG) die Unterscheidung von erdienter und noch zu erdienender Anwartschaft nicht, sondern es werde nur auf die jeweils insgesamt erreichbare Verpflichtung abgestellt. Zwar stelle der steuerbilanzielle Teilwert „bereits eine ratierliche Größe dar, sodass es zu einer doppelten Ratierung kommt, wenn beim Kombinationsmodell [...] die aufzulösende Pensionsrückstellung nur verrechnet wird, soweit sie wegen der den sog. Past-Service betreffenden Übertragung an einen Pensionsfonds aufzulösen ist“; dies entspreche jedoch der gesetzgeberischen Intention.

Außerdem stellt der BFH fest, dass die vom Arbeitgeber vorgenommene Neubewertung der Pensionsverpflichtung zum Zeitpunkt der Übertragung auf den Pensionsfonds wie auch eine Fortschreibung der letzten Pensionsrückstellung auf diesen Zeitpunkt unzulässig seien. Nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut sei der Ermittlung des sofort als Betriebsausgaben abziehbaren Betrags also nur die zum letzten Bilanzstichtag gebildete steuerbilanzielle Pensionsrückstellung zu Grunde zu legen.

PRAXISFOLGEN

Der BFH argumentiert einerseits durchaus überzeugend, dass der Wegfall der Pensionsrückstellung nicht nur auf die Übertragung auf den Pensionsfonds zurückzuführen sei, sondern auch auf die Übertragung des Future Service auf die Unterstützungskasse, die aber durch die Regelung des § 4e Abs. 3 EStG nicht gefördert werden soll. Andererseits ist aber auch die von der Vorinstanz vertretene Auffassung nicht von der Hand zu weisen, denn die Pensionsrückstellung korrespondiert jedenfalls prinzipiell durchaus mit der zum Bilanzstichtag erdienten Anwartschaft. Allerdings sieht das gesetzlich vorgeschriebene Finanzierungsverfahren immer eine gleichmäßige Verteilung des Aufwands für die gesamte Pensionszusage über die gesamte Dienstzeit des Arbeitnehmers vor. Während dieses Verfahren zumindest für traditionelle Zusagen grundsätzlich plausible Ergebnisse liefert, erweist es sich nach Eingriffen in die Versorgung oder – wie im vorliegenden Fall – bei Änderungen am Durchführungsweg als zu unflexibel für eine aufwandsgerechte Abbildung dieser Veränderungen. Das arbeitsrechtliche Erdienen der Pensionsleistung und der steuerbilanzielle Finanzierungsvorgang passen nicht zusammen, was bei den Übertragungsvorgängen des Kombinationsmodells besonders deutlich wird.

Eine sachgerechtere Lösung, nämlich der Ansatz der zum Übertragungszeitpunkt erreichten Pensionsrückstellung für den sofortigen Betriebsausgabenabzug ggf. mit anschließender Finanzierung einer als Direktzusage verbleibenden Pensionsverpflichtung ab dem Übertragungszeitpunkt anstelle des Dienstbeginns, scheitert an der starren und mittlerweile in vieler Hinsicht nicht mehr zeitgemäßen Finanzierungsvorschrift des § 6a Abs. 3 EStG und wird vom BFH folgerichtig abgelehnt. Die vom Gesetzgeber ursprünglich beabsichtigte Förderung der Übertragung von Pensionsverpflichtungen auf Pensionsfonds wird durch die vom BFH richtig erkannte „doppelte Ratierung“ jedoch unterlaufen.

In einem Parallelurteil desselben Tags (XI R 42/18) kommt der BFH zu denselben Schlussfolgerungen, widerspricht dabei aber außerdem der seit langem von der Finanzverwaltung vertretenen Ansicht, dass die steuerbilanzielle Bewertung von Direktzusagen mit unterschiedlichen vertraglich vereinbarten Pensionierungszeitpunkten unter Verwendung eines einheitlichen rechnerischen Pensionierungsalters erfolgen müsse. Statt einheitlich auf den in der ersten Zusage festgelegten Zeitpunkt sei vielmehr jeweils separat auf den in der entsprechenden Zusage vereinbarten Leistungszeitpunkt abzustellen, was in diesen Fällen sachgerechtere Bewertungsansätze ermöglichen wird.

Dr. Günter Hainz ist Geschäftsführer der H²B Aktuare GmbH, München. Als IVS-Sachverständiger für betriebliche Altersversorgung berät er deutsche und internationale Unternehmen zu ihren Pensionszusagen und ähnlichen Verpflichtungen.

