

Newsletter zur betrieblichen Altersvorsorge vom 06.02.2018

Erwerb von bAV-Verpflichtungen: BMF-Schreiben vom 30.11.2017 schafft Klarheit

Gerade bei Betriebsübergängen nach § 613a BGB, aber auch in anderen Fällen, kommt es immer wieder vor, dass der Erwerber auch Verpflichtungen aus z.B. Pensionszusagen übernimmt. Dann muss dies auch in der Bilanz des Übernehmenden "richtig" bewertet werden. In mehreren Urteilen hatte der Bundesfinanzhof dazu 2011 und 2012 Entscheidungen getroffen, die letztlich 2013 zu einer gesetzlichen Neuregelung führten (§§ 4f Abs. 1 Satz 2 und 5 Abs. 7 EStG). Damit waren die grundsätzlichen Regelungen zur Bilanzierung entgeltlich erworbener Verpflichtungen bei Schuldübernahmen nach § 414 ff. BGB, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen gesetzlich auf eine neue Basis gestellt.

Bei einer Übernahme von Pensionsverpflichtungen gegen Entgelt ist bei dem übertragenden Unternehmen der Aufwand für die Übernahme im Wirtschaftsjahr der Übernahme nur in der Höhe der aufgelösten Pensionsrückstellung als Betriebsausgabe abzugsfähig. Der darüberhinausgehende Aufwand ist auf das Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme und die folgenden 14 Wirtschaftsjahre gleichmäßig zu verteilen. Das aufnehmende Unternehmen kann die Differenz ("Gewinn") zwischen dem niedrigeren Teilwert und den "Anschaffungskosten" der übernommenen Verpflichtungen über 15 Jahre durch Ansetzen entsprechender Rücklagen verteilen.

Das BMF hat nun mit Schreiben vom 30.11.2017 weitere Einzelheiten zur steuerlichen Gewinnermittlung und Bilanzierung klargestellt (Teil III geht insbesondere auf die Übernahme von Pensionsverpflichtungen ein). Das neue BMF-Schreiben gilt in allen noch offenen Fällen. Die BMF-Schreiben vom 16.12.2005 und 24.06.2011 werden aufgehoben.

Hier die wichtigsten Punkte:

- Ändert sich der Durchführungsweg in der bAV, sind die Vorschriften der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG nicht anzuwenden. Bei Übertragungen auf einen Pensionsfonds gelten - wie bisher - §§ 4d und 4e EStG.
- Mit der Übernahme wird die steuerliche Bilanzierung sozusagen auf "neu" gestellt: Der Erwerber kann bei der Bewertung übernommener Pensionsverpflichtungen bilanzsteuerliche Wahlrechte unabhängig von der Entscheidung des Rechtsvorgängers wahrnehmen. Das sog. Nachholverbot nach § 6a Abs. 4 EStG gilt für bei einem Rechtsvorgänger entstandene Fehlbeträge nicht. Dies gilt für die erste Schlussbilanz.
- Mit der Übernahme wird die steuerliche Bilanzierung sozusagen auf "neu" gestellt: Der Erwerber kann bei der Bewertung übernommener Pensionsverpflichtungen bilanzsteuerliche Wahlrechte unabhängig von der Entscheidung des Rechtsvorgängers wahrnehmen. Das sog. Nachholverbot nach § 6a Abs. 4 EStG gilt für bei einem Rechtsvorgänger entstandene Fehlbeträge nicht. Dies gilt für die erste Schlussbilanz.
- Past-/Future-Service: Zahlt der Übernehmende zunächst nur ein Basisentgelt für die bis zum Schuldbeitritt erdiente Versorgungsanwartschaft (Past-Service) und vergütet er die nach diesem Stichtag erdienten Versorgungsanwartschaften (Future-Service) durch entsprechende Entgelterhöhungen, unterliegt aus Vereinfachungsgründen nur das Basisentgelt den Verteilungs- und Rücklagenregelungen der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG. Die Entgelterhöhungen für den Future Service sind beim bisher Verpflichteten uneingeschränkt als Betriebsausgabe abzugsfähig und beim neuen Verpflichteten in voller Höhe als Betriebseinnahme anzusetzen.
- Bei Betriebsübergängen nach § 613a BGB kommt aus Sicht des BMF die Anwendung der Sonderregelung nach § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG (sog. Teilwert-Splitting) **nicht** in Betracht, da hier der neue Betriebsinhaber in die Rechte und Pflichten aus den bestehenden Arbeitsverhältnissen eintritt und kein Unternehmenswechsel erfolgt.

- Arbeitgeberwechsel/Betriebsübergang: Nach § 4f Abs. 1 Satz 3 2. Teilsatz EStG unterbleibt die Verteilung des Aufwands im Zusammenhang mit der Übertragung von Pensionsansprüchen, wenn der Versorgungsberechtigte zu einem neuen Arbeitgeber wechselt. Dies gilt nicht in Fällen des § 613a BGB, jedoch auch für Verpflichtungen aus Jubiläumszusagen, Altersteilzeitvereinbarungen und ähnlichen Verpflichtungen.

Hinweis

Noch offene oder geplante Vorhaben zur Übernahme von Verpflichtungen sollten nochmals vor dem Hintergrund des BMF-Schreibens überprüft werden. Es gilt folgende Sonderregelung in 2018: Hat der Freistellungsberechtigte schon eine Rückstellung und einen Freistellungsanspruch gegenüber dem Freistellungsberechtigten in der Steuerbilanz angesetzt, ist es nicht zu beanstanden, wenn Rückstellung und Anspruch spätestens in dem Wirtschaftsjahr gewinnwirksam aufgelöst werden, das nach der Veröffentlichung des BMF-Schreibens im Bundessteuerblatt endet (also 2018).

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
Jürgen Abstreiter

WIRTSCHAFTSBERATUNG
Jürgen Abstreiter

Tel: +49 (0)8142 58760
Fax: +49 (0)8142 57103
Mobil: +49 (0)171 4235081

Email: j.abstreiter@wbja.de
Internet: www.wbja.de