

BFH: Passivierung angeschaffter Pensionsrückstellungen

Pensionsverpflichtungen, welche beim Veräußerer steuerlichen Rückstellungsbeschränkungen (§ 6a EStG 1997) unterworfen sind, sind bei dem Erwerber des Betriebs, der die Verbindlichkeit übernommen hat, nicht mit dem besonderen Teilwert nach § 6a Abs. 3 EStG 1997, sondern als ungewisse Verbindlichkeit auszuweisen und mit ihren Anschaffungskosten oder ihrem höheren Teilwert zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1997). Dies gilt auch für die nachfolgenden Bilanzstichtage (Bestätigung und Fortführung der BFH-Urteile vom 16.12.2009 zu Drohverlustrückstellungen und vom 14.12.2011 zu Jubiläumszuwendungen; entgegen BMF-Schreiben vom 24.06.2011).

Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die Bewertung einer Pensionsrückstellung nach der entgeltlichen Übertragung der der Rückstellung zugrunde liegenden Pensionsverpflichtungen im Rahmen eines Betriebserwerbs.

Die Klägerin, eine GmbH, erwarb im November 1999 einen Betrieb und übernahm hierbei die bestehenden Pensionsverpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Pensionsrückstellung zum Zeitpunkt der Übernahme zwar mit den Anschaffungskosten auszuweisen sei, da sich bei einer entgeltlichen Übertragung der Teilwert nicht nach § 6a EStG 1997, sondern nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1997 bemesse. In der Folgebilanz zum 31.12.1999 gehe jedoch die Spezialvorschrift des § 6a EStG 1997 den allgemeinen Vorschriften wieder vor.

Entscheidung

Die Auffassung des Finanzamtes ist nicht zutreffend.

Der Grundsatz der erfolgsneutralen Behandlung von Anschaffungsvorgängen findet auch auf übernommene Passivpositionen und hierbei unabhängig davon Anwendung, ob der Ausweis dieser Passivpositionen in der Steuerbilanz einem – von der Handelsbilanz abweichenden – Ausweisverbot ausgesetzt ist. Denn auch die Übernahme steuerrechtlich zu Recht nicht bilanzierter Verbindlichkeiten ist Teil des vom Erwerber zu entrichtenden Entgelts und erhöht mithin dessen Anschaffungskosten. Das hat der BFH erst in jüngerer Zeit wiederholt bekundet, nämlich in seinem Urteil vom 16.12.2009 für sog. Drohverlustrückstellungen, welche ihrerseits nach § 5 Abs. 4a EStG 1997 einem steuerbilanziellen Ansatz- und Ausweisverbot unterfallen, sowie in seinem Urteil vom 14.12.2011 für Jubiläumsrückstellungen und das entsprechende Verbot in § 5 Abs. 4 (i.V.m. § 52 Abs. 6) EStG 1990, und an dieser Rechtsprechung hält er unverändert fest: Für beide Aufwandspositionen ordnet das Gesetz von den handelsbilanziellen Ansätzen abweichende, spezifisch steuerbilanzielle Ansatzverbote an. Für den Fall, dass die in Rede stehende Zuwendungsverpflichtung entgeltlich erworben wird, greifen die Verbote indes nicht. Denn dann ist die Verpflichtung realisiert. Sie ist deswegen vom Erwerber sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz im Übernahmzeitpunkt ebenso wie an den nachfolgenden Bilanzstichtagen passivisch entsprechend auszuweisen.

Das alles gilt gleichermaßen für die durch § 6a Abs. 3 EStG 1997 sondergesetzlich vorgegebene Teilwertberechnung von Pensionsanwartschaften (s. auch BFH-Urteil vom 12.12.2012). Solche Anwartschaften sind in der Handelsbilanz mit dem nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten, abgezinsten Erfüllungsbeträgen zu bewerten (vgl. jetzt auch § 253 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 HGB n.F.) und folglich, wenn sie von dem Betriebsübernehmer im Zuge des Unternehmenskaufs auf der Grundlage dieser Werte "angeschafft" werden, ebenfalls mit den tatsächlichen Verpflichtungswerten als ihren Anschaffungskosten auszuweisen. Dabei bleibt es dann auch im weiteren Verlauf des Wirtschaftsjahres und dem dafür maßgebenden Bilanzstichtag, im Streitfall dem 31.12.1999. Es handelt sich fortan zwar nach wie vor um Pensionsverpflichtungen i.S. von § 6a EStG 1997 (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.2012). Die besondere Teilwertberechnung des § 6a Abs. 3 EStG 1997 wirkt sich insoweit allerdings nicht (mehr) aus, abermals deshalb nicht, weil die

Anwartschaften infolge ihrer "Anschaffung" nicht anders als andere Verpflichtungen "realisiert" sind. Die Bedeutung des Teilwerts nach Maßgabe von § 6a Abs. 3 EStG 1997 beschränkt sich fortan auf die kontinuierlichen Zuführungen. Diese Zuführungen erhöhen – als "originär" neuentstandene Wertstellungen – den mit den Anschaffungskosten rückgestellten Betrag (nur) nach den beschränkenden Bewertungsmaßgaben des § 6a Abs. 3 EStG 1997. Ein kompensatorischer "Bewertungspuffer", der eine Erhöhung der Rückstellung in Bezug auf diese Zuführungen solange verhindert, bis die infolge des "Anwartschaftskaufs" gebildete und mit den Anschaffungskosten ausgewiesene Rückstellung rechnerisch den Teilwert der Anwartschaften erreicht, wäre dieser Teilwert wie zuvor beim Betriebsveräußerer auch beim Betriebserwerber weiterhin nach § 6a Abs.3 EStG 1997 berechnet worden, ist dabei allerdings nicht zu berücksichtigen.

Abweichend verhält es sich nur bei Umwandlungsvorgängen, für die gegenwärtig im Umwandlungssteuergesetz (UmwStG 2006) – dort mit § 3 Abs. 1 S. 2 und § 4 Abs. 1, § 11 Abs. 1 S. 2 und § 12 Abs. 1 S. 2, § 15 Abs. 1, § 20 Abs. 2, § 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG 2006 – verdrängende steuerrechtliche Sonderregelungen sowohl für die Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der Übertragenden als auch für die übernehmende Körperschaft existieren; als maßgebend für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt danach § 6a EStG.

Betroffene Norm

§ 6a Abs. 3 EStG 1997

Streitjahr 1999

Anmerkungen

Der Bundesrat hatte bereits in seiner Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts (Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz-GemEntBG) eine gesetzliche Regelung zur Anwendung der Ansatz- und Bewertungsvorbehalte bei der Übernahme von Verpflichtungen vorgeschlagen. Dieser Vorschlag war im weiteren Gesetzgebungsverfahren nicht aufgegriffen worden. Die Aufnahme einer inhaltsgleichen Regelung in das Gesetz schlägt nunmehr der Finanzausschuss des Bundesrates in seinen Empfehlungen zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz – AIFM-StAnpG) vor.

Vorinstanz

[Finanzgericht Münster](#), Urteil vom 15.06.2011, 9 K 1292/07 K

Fundstelle

BFH, Urteil vom 12.12.2012, [I R 69/11](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 16.12.2009, I R 102/08, BStBl II 2011, S. 566, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 14.12.2011, I R 72/10, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 24.06.2011, BStBl I 2011, S. 627

BFH, Urteil vom 12.12.2012, [I R 28/11](#)

[Alle Beiträge zum AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.