LfSt Bayern vom 10.03.2010
(S 2176.1.1-1 St31 - juris)

Betriebliche Altersversorgung:

Bildung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG bei Erbringung der Versorgungsleistungen durch externe Versorgungsträger im sog. Umlageverfahren.

Zu den BFH-Urteilen vom 05.04.2006 (I R 46/04, BStBl II 2006, 688) und vom 08.10.2008 (I R 3/06, BStBl II 2010, 187) betreffend die Frage der Bildung einer Pensionsrückstellung, obwohl ein externer Versorgungsträger installiert ist, hat das BMF mit Schreiben vom 26. Januar 2010 (BStBl I 2010, 138) u.a. wie folgt Stellung genommen:

Durch die Veröffentlichung dieser Entscheidungen im Bundesteuerblatt Teil II sind die Grundsätze der Urteile auch in vergleichbaren Fällen anzuwenden.

Bei entsprechenden umlagefinanzierten Versorgungssystemen können Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG künftig regelmäßig nicht mehr passiviert werden. Das gilt unabhängig davon, ob es sich um öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Versorgungszusagen handelt. Geht die Erfüllung der Versorgungsverpflichtung wieder auf den Arbeitgeber über (z. B. aufgrund einer Zahlungsunfähigkeit der Versorgungskasse), ist eine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG zu passivieren; § 6a Abs. 4 Satz 3 EStG gilt entsprechend. Gewährleistet die Versorgungskasse dagegen ausschließlich die Durchführung der einzelnen Pensionsverpflichtungen (z. B. Berechnung und Auszahlung der Altersversorgungen) und erstattet der Arbeitgeber der Versorgungskasse die hierfür erforderlichen Aufwendungen, hat der Arbeitgeber Rückstellungen nach § 6a EStG auszuweisen. In diesen Fällen ist weiterhin von einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme des Arbeitgebers aus den Pensionsverpflichtungen auszugehen, da die Versorgungskasse lediglich seine Versorgungsverpflichtungen ausführt und die Zahlungen an die

Versorgungskasse keine Beiträge zur Finanzierung der Versorgungslasten aller in der Solidargemeinschaft zusammengeschlossenen Arbeitgeber darstellen. Zudem können die Zahlungen an die Versorgungskasse den jeweiligen Pensionszusagen des Arbeitgebers zugerechnet werden, so dass eventuell bestehende Ansprüche gegenüber der Versorgungskasse zu aktivieren sind.

Anwendungsregelung

Die Grundsätze der BFH-Urteile sind erstmals in nach dem 5. April 2006 (Entscheidungsdatum des ersten BFH-Urteils) aufgestellten Bilanzen zu berücksichtigen. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn diese Grundsätze erstmals der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahres zugrunde gelegt werden, das nach dem Tag der Veröffentlichung dieses Schreibens im Bundessteuerblatt endet.

► **Anmerkung des BayLfSt** (Tag der Veröffentlichung war der 26.02.2010):

Rücklagenbildung zur Abmilderung der Folgen der Rückstellungsauflösung

Für den Gewinn, der sich aus der Auflösung der Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG im Zusammenhang mit der o. g. Rechtsprechung ergibt, kann in Höhe von 14/15 eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Vierzehntel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum).

Rücklagenauflösung bei Passivierung der Rückstellung o. Wegfall der Verpflichtung

Entfallen während des Auflösungszeitraums die Gründe für die Nichtpassivierung der Pensionsrückstellungen (z. B. bei Zahlungsunfähigkeit der Versorgungskasse, Beendigung der Mitgliedschaft), ist die verbleibende Rücklage in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen. Entsprechendes gilt, soweit die betreffenden Versorgungsverpflichtungen nicht mehr bestehen. So ist beispielsweise bei Tod des Berechtigten die insoweit verbleibende Teilrücklage in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen.