

Betriebs Berater

BB

29/30 | 2024

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ...

15.7.2024 | 79. Jg.
Seiten 1665–1728

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. iur. Michael Stahlschmidt, M.R.F., LL.M., MBA, LL.M., RA/FASr/FAInsSanR/FAMedR/StB
Die Grundsteuer in NRW – ein Problemfall

WIRTSCHAFTSRECHT

Karl Pörnbacher, RA, und **Juliane Reschke**, RAin
Die neuen Ergänzenden Regeln der DIS für Streitverkündungen in Schiedsverfahren:
Eine zusätzliche Option für effektive Streitbeilegung in Mehrpersonenverhältnissen | 1667

Dr. Andreas Klemm, RA
Das intertemporale Finanzierungsmodell zur Errichtung des Wasserstoff-Kernetzes | 1673

STEUERRECHT

Olena Tokman, RAin, **Dr. Ulrich Johann**, RA, und **Jakob Nützel**, RA
Diskussionsentwurf des BMF für ein Gesetz zur Förderung von Investitionen von Fonds in
erneuerbare Energien und Infrastruktur | 1687

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dr. Daniel Dreßler, WP/StB/CPA, und **Carola Nickel**, M.Sc.
Rückbeteiligung nach einem Unternehmensverkauf in wirtschaftlicher und bilanzrechtlicher
Betrachtung – Sinn, Möglichkeiten und Hürden | 1707

ARBEITSRECHT

Prof. Dr. Gregor Thüsing, LL.M., und **Simon Mantsch**
Verjährung von Ansprüchen des PSV aus § 9 Abs. 2 BetrAVG | 1717

BFH: Ansatzvoraussetzungen für eine Pensionsrückstellung

BFH, Urteil vom 28.2.2024 – I R 29/21

ECLI:DE:BFH:2024:U.280224:IR29.21.0

Volltext des Urteils: [BB-ONLINE BBL2024-1712-1](#)

unter [www.betriebs-berater.de](#)

AMTLICHE LEITSÄTZE

1. Der Ansatz einer Pensionsrückstellung ist zugelassen, „wenn und soweit“ die in § 6a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes angeführten Voraussetzungen erfüllt sind; dazu muss die schriftlich erteilte Zusage eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten (Nr. 3). Fehlt es an dieser Eindeutigkeit der Zusage einer Versorgungskomponente, hindert dies eine Rückstellung für die Zusage einer anderen Versorgungskomponente (bei Teilbarkeit der zugesagten Leistungen) insoweit nicht. Sind daher die Voraussetzungen für den Bezug einer Altersrente mit Erreichen der Regelaltersgrenze eindeutig bestimmt, ist hierfür eine Pensionsrückstellung zu bilden, auch wenn die Pensionszusage keine eindeutigen Angaben zu den Voraussetzungen eines vorzeitigen Altersrentenbezugs enthält.

2. [...]

EStG § 6a Abs. 1 Nr. 3; KStG § 8 Abs. 3 S. 2

AUS DEN GRÜNDEN

Zweck des Eindeutigkeitsgebots bei Pensionsrückstellungen ...

16–17 II. [...] 1. a) Pensionszusagen sind nach der zu § 6a Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i. d. F. vor dem Steueränderungsgesetz 2001 vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) anhand der allgemein geltenden Auslegungsregeln auszulegen, soweit ihr Inhalt nicht bereits klar und eindeutig feststeht (Senatsurteil vom 24.03.1999 – I R 20/98, BFHE 189, 45, BStBl II 2001, 612 [BB 1999, 1800]). Die Einfügung des sogenannten Eindeutigkeitsgebots in § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG durch das Steueränderungsgesetz 2001 hat hieran nichts geändert, da es sich nur um eine gesetzliche Klarstellung dessen handelt, was schon vorher galt. Erforderlich ist damit, dass sich der Inhalt der Zusage zweifelsfrei feststellen lässt [...].

... ist die Beweissicherung

18 b) Zweck dieser formalen Voraussetzung der Rückstellungsbildung ist die Beweissicherung. Es soll vermieden werden, dass über den Umfang der Pensionszusage, insbesondere über die für die Bemessung wesentlichen Faktoren (z. B. Zusagezeitpunkt, Leistungsvoraussetzungen, Widerrufsvorbehalte) Unklarheiten bestehen oder später Streit entsteht. Erforderlich ist damit, dass sich der Inhalt der Zusage zweifelsfrei feststellen lässt, und zwar sowohl über den Grund (Art, Form, Voraussetzungen, Zeitpunkt) der Zusage als auch deren Höhe. Die Anforderungen beziehen sich auf den jeweiligen Bilanzstichtag und betreffen damit nicht lediglich die ursprüngliche Zusage, sondern auch deren spätere Änderung [...].

Feststellung obliegt dem FG als Tatsachengericht

19 c) Die Feststellung, ob und in welcher Form und mit welchem Inhalt im Einzelfall eine Pensionszusage erteilt wurde, obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsachengericht. Dieses hat insbesondere zu ermitteln, was die Erklärenden geäußert und was sie bei der Erklärung subjektiv gewollt haben. Zur Tatsachenfeststellung gehört ferner die Erforschung der für die

Auslegung maßgeblichen Begleitumstände der Abgabe einer Willenserklärung oder eines Vertragschlusses. Der BFH als Revisionsgericht kann die Würdigung einer Willenserklärung oder eines Vertrages durch das FG daraufhin überprüfen, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs – BGB –) beachtet und nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat. Entspricht die Auslegung des FG den gesetzlichen Auslegungsregeln sowie den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen, ist sie für den BFH bindend, auch wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist [...].

FG ist zu Recht von einer steuerschädlichen Uneindeutigkeit der Pensionszusage hinsichtlich der Zusage einer Altersversorgung der Begünstigten (vorzeitiger Bezug) ausgegangen

2. Nach diesen – von den Beteiligten nicht in Zweifel gezogenen – Maßstäben ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG von einer steuerschädlichen Uneindeutigkeit der Pensionszusage hinsichtlich der Zusage einer Altersversorgung der Begünstigten (vorzeitiger Bezug) ausgegangen ist.

Inhalt der Pensionszusage war nicht zweifelsfrei bestimmbar

a) Das FG vermochte den Inhalt der Pensionszusage, soweit es um einen vorzeitigen Rentenbezug geht, nicht zweifelsfrei bestimmen.

Wortlaut der Regelung ist nicht eindeutig

aa) Der Wortlaut der Regelung („Sie haben auch die Möglichkeit, zu einem früheren oder einem späteren Zeitpunkt als der Vollendung des 65. Lebensjahres bei Ausscheiden aus der Firma eine Altersrente gemäß Punkt A-1. zu beziehen.“) kann nach Ansicht des FG in dem Sinne verstanden werden, dass unmittelbar mit dem Ausscheiden der tatsächliche Rentenbezug einsetzen muss. Für diese Auslegung spreche insbesondere der Wortlaut der Zusage, wonach die Möglichkeit besteht, „zu einem früheren Zeitpunkt ... bei Ausscheiden ... eine Rente zu beziehen“. Diese Formulierung lege ein Verständnis in dem Sinne nahe, dass der Rentenbeginn mit dem Ausscheiden aus der Firma zusammenfällt; denn es sei nicht formuliert, dass die Möglichkeit besteht, „zu einem früheren Zeitpunkt ... nach Ausscheiden ... eine Rente zu beziehen“. Auch der Umstand, dass sich im Normalfall, das heißt bei einem Ausscheiden mit dem 65. Lebensjahr, unmittelbar der Rentenbezug anschließt, spricht nach der Deutung des FG für eine derartige Verknüpfung. Dass mit der Vorverlegung des Zeitpunktes „65. Lebensjahr“ auch die Verknüpfung zwischen Ausscheiden und unmittelbarem Rentenbezug aufgelöst werden sollte, sei jedenfalls aus der Pensionszusage nicht unmittelbar erkennbar.

Auch anderes Verständnis möglich

bb) Die Pensionszusage könne aber auch in einem anderen Sinne verstanden werden. Nach dem Wortlaut der Regelung sei der vorzeitige Bezug der Rente nach Vollendung des 60. Lebensjahres möglich. Dies könne auch in dem Sinne verstanden werden, dass zuvor lediglich auf das Ausscheiden vor Vollendung des 65. Lebensjahres abgestellt werde, ohne dass dieses frühestens nach Vollendung des 60. Lebensjahres erfolge, der Begünstigte die Altersrente aber erst nach Vollendung des 60. Lebensjahres erhalte. Auch der Umstand, dass die Klägerin und die Pensionsberechtigten, wie die tatsächliche Handhabung hinsichtlich des Auszahlungsbe-

gins der Rente deutlich mache, jedenfalls in 2011 und 2013 von diesem Verständnis ausgegangen seien, zeige, dass auch dieses Auslegungsverständnis möglich sei.

Auch weitere vertragliche Bestimmung unklar

- 24 cc) Die Vorinstanz hat schließlich auch die weitere vertragliche Bestimmung zum Rentenbeginn, wonach der vorzeitige Bezug der Rente entsprechend den Regelungen der gesetzlichen Rentenversicherung frühestens nach Vollendung des 60. Lebensjahres möglich sei, als unklar gewürdigt. Denn diese könne so verstanden werden, dass die Bezugnahme auf die gesetzliche Rentenversicherung lediglich der Festlegung der konkreten Altersgrenze als frühestem im Sozialgesetzbuch überhaupt genannten Zeitpunkt für den Bezug einer Altersrente diene. Es komme aber auch die Deutung in Betracht, dass für den vorzeitigen Rentenbezug die dafür im Sozialgesetzbuch genannten besonderen Voraussetzungen vorliegen müssten. Hierfür spreche insbesondere der Passus „entsprechend den Regelungen der gesetzlichen Rentenversicherung“, der ansonsten überflüssig sei.

FG hat mit dieser Beurteilung weder gesetzliche Auslegungsregeln verletzt, noch gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen,...

- 25 b) Das FG hat mit dieser Beurteilung weder gesetzliche Auslegungsregeln verletzt [, die Red.] noch gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen. Insbesondere die Rüge der Revision, das FG habe den Willen der Erklärenden Z und Y nicht hinreichend erforscht und hierdurch gegen § 133 BGB verstoßen, greift nicht durch. Es entspricht vielmehr den anerkannten Rechtsgrundsätzen, bei der Auslegung von empfangsbedürftigen Willenserklärungen nicht auf den empirischen (inneren) Willen des Erklärenden, sondern maßgeblich darauf abzustellen, wie der objektive Empfänger der Erklärung diese verstehen musste (sogenannte Auslegung nach dem objektiven Empfängerhorizont [...]). Danach spricht aber nichts für einen Auslegungsfehler des FG.
- 26 Entgegen der Auffassung der Revision waren die Pensionszusagen nicht eindeutig so zu verstehen, dass – im Sinne der von der Vorinstanz dargestellten zweiten Auslegungsmöglichkeit – ein vorzeitiger Rentenbezug (mit Erreichen des 60. Lebensjahres) bei einem noch früheren Dienstende zulässig war. Vielmehr hat das FG ohne Auslegungsfehler die Auffassung vertreten, dass die konkreten Formulierungen der Pensionszusagen auch die erste Deutung zulassen, wonach Dienstende und vorzeitiger Rentenbezug zeitlich zusammenfallen müssen. Auch die Würdigung der Regelung zum vorzeitigen Rentenbezug „entsprechend den Regelungen der gesetzlichen Rentenversicherung“ als zweideutig hat das FG nachvollziehbar begründet. Die tatrichterliche Wertung ist jedenfalls möglich und bindet somit den BFH (§ 118 Abs. 2 FGO).

...aber die Rechtsfolgen dieser Uneindeutigkeit der Pensionszusage nicht zutreffend bestimmt

- 27 3. Allerdings hat das FG die Rechtsfolgen dieser Uneindeutigkeit der Pensionszusage nicht zutreffend bestimmt.

Begriffe „wenn und soweit“

- 28 a) Die Begriffe „wenn und soweit“ in § 6a Abs. 1 EStG haben in der Gesetzessprache eine gängige Bedeutung. Die Konjunktion „soweit“ wird verwendet, wenn die Bedingung einen Spielraum eröffnen soll, die Rechtsfolge damit nur in dem durch die Regelung festgelegten Umfang gelten soll, während das „wenn“ eine uneingeschränkte oder absolute Bedingung kennzeichnet, die die Rechtsfolge ganz ausschließt oder ganz zulässt (Bundesministerium der Justiz, Handbuch der Rechtsförmlichkeit vom 22.09.2008, Rz 89).

29 Rechtsfolge des § 6a EStG ist der (zulässige) Ansatz einer Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz. Mit der Formulierung „wenn und soweit“ wird demnach der Ansatz der Rückstellung nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach („Umfang“) angeordnet. Neben der steuerlichen Nichtanerkennung und der steuerlichen (Voll-)Anerkennung kann es folglich auch zu einer steuerlichen Teil-Anerkennung von Pensionszusagen kommen. Eine Teil-Anerkennung, also insbesondere ein in der Höhe beschränkter Ansatz der Rückstellung, ist zum Beispiel dann möglich, wenn unterschiedliche künftige Leistungen im Sinne des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG in Aussicht gestellt werden, etwa eine Altersversorgung, eine Hinterbliebenenversorgung und/oder eine Versorgung im Fall der Invalidität, und die in § 6a Abs. 1 EStG aufgezählten Voraussetzungen nicht in Bezug auf jedes (Teil-)Leistungsversprechen erfüllt sind. Da alle in § 6a Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG genannten Voraussetzungen für die Rückstellung den Begriff der „Leistungen“ enthalten, ist folglich jedes abtrennbare Leistungsversprechen hinsichtlich der Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen gesondert in den Blick zu nehmen, wie auch unabhängig von dem Umstand einer „einheitlichen Pensionsverpflichtung“ die einzelnen Leistungsarten jeweils eigenständig zu bewerten sind [...] und die Summe der Einzelbeträge die Rückstellungshöhe bestimmt.

Grenze der Teilbarkeit ist noch nicht erreicht

30 b) Damit ist die Grenze der Teilbarkeit jedoch noch nicht erreicht. Vielmehr ist auch „innerhalb“ eines bestimmten Leistungsversprechens eine Teilbarkeit vorstellbar und mit dem Wortlaut des Gesetzes zu vereinbaren. So kann etwa hinsichtlich der „Voraussetzungen“ einer „in Aussicht gestellten künftigen“ Leistung (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG) zwischen allgemeinen Anspruchsvoraussetzungen und speziellen Voraussetzungen für Zusatzleistungen oder Voraussetzungen für den Leistungsbezug dem Grunde und dem Leistungsbezug der Höhe oder der Dauer nach differenziert werden [...]. Sind demnach die Voraussetzungen für den Bezug einer Altersrente eindeutig bestimmt, ist hierfür eine Rückstellung auch dann zu bilden, wenn die Voraussetzungen für den Bezug einer vorzeitigen Altersrente (im Hinblick auf die Dauer der möglichen Inanspruchnahme) nicht klar festgelegt sind [...]. Die steuerliche Nichtanerkennung der vorzeitigen Altersrente führt dann dazu, die Rückstellung hinsichtlich des Altersversorgungsversprechens nach dem Pensionsalter für die normale Altersrente zu berechnen und dementsprechend der Höhe nach zu begrenzen. Insoweit kann das Wort „soweit“ auch auf die in § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG genannten Einzelmerkmale „Art, Form, Voraussetzungen und Höhe“ bezogen werden [...], ohne dass dem der (Beweissicherungs-)Zweck oder die Entstehungsgeschichte der Regelung entgegenstände.

Behandlung des Streitfalls

31 c) Nach diesen Grundsätzen ist auch im Streitfall zu verfahren. Mit der Revision ist deshalb eine Pensionsrückstellung für die Altersrentenzusage dem Grunde nach zu bilden und der Höhe nach auf der Grundlage eines Pensionsalters von 65 Jahren zu ermitteln. Denn insoweit ist eine Eindeutigkeit der Pensionszusage gegeben, die nicht dadurch in Frage gestellt wird, dass die Voraussetzungen für einen vorgezogenen Rentenbezug „unklar“ (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung – KStG –) geregelt sind. Und da die Witwenrenten an die Altersrentenversprechen zugunsten von Z und Y anknüpfen, ist insoweit – entgegen der angefochtenen Entscheidung – entsprechend vorzugehen.

4. [...] a) [...] b) [...] c) [...] d) [...] 5. [...] a) [...] b) [...] aa) [...] bb) [...] 32–45 cc) [...] 6. [...] 7. [...]

BB-Kommentar

Klarstellung des Begriffs „soweit“ – Teilrückstellungen innerhalb einer Leistungsart möglich

PROBLEM

§ 6a EStG ist eine sehr formale Vorschrift zur Bildung und Bewertung von Pensionsrückstellungen. So darf eine Pensionsrückstellung u. a. nur gebildet werden, „wenn und soweit“ die einschränkenden steuerlichen Sondervoraussetzungen des Absatzes 1 erfüllt sind; dazu muss nach Nummer 3 die schriftlich erteilte Zusage eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten. Ungeklärt war bislang die Reichweite des durch das JStG 1997 – ohne weitere Begründung im Gesetzgebungsverfahren – eingefügten Tatbestandsmerkmals „und soweit“. Vorliegend konkret: Ist die Bildung einer Pensionsrückstellung „soweit“ möglich, als mit dem Eintritt der Regelaltersgrenze von 65 Jahren alle Voraussetzungen für eine Pension vorliegen, auch wenn die Voraussetzungen für den vorzeitigen Pensionsbezug nicht dem Eindeutigkeitsgebot nach § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbs. 2 EStG genügen? Neben der einkommenserhöhenden Auflösung der Pensionsrückstellungen war vorliegend auch der Ansatz einer vGA strittig. Die nachfolgende Kommentierung des Urteils behandelt ausschließlich den bilanzsteuerrechtlichen Aspekt; auf die vGA-Thematik wird nicht eingegangen.

ZUSAMMENFASSUNG

Nach Auffassung des BFH ist die Vorinstanz (FG Düsseldorf, 9.6.2021 – 7 K 3034/15 K,G,F, BB 2021, 2416 m. BB-Komm. *Lieb*) zutreffend davon ausgegangen, dass der Wortlaut der Regelungen „Sie haben auch die Möglichkeit, zu einem früheren oder einem späteren Zeitpunkt als der Vollendung des 65. Lebensjahres bei Ausscheiden aus der Firma eine Altersrente gemäß Punkt A-1. zu beziehen. [...] Der vorzeitige Bezug der Rente ist jedoch [...] frühestens nach Vollendung des 60. Lebensjahrs möglich.“ eine steuer-schädliche Uneindeutigkeit der Pensionszusage hinsichtlich des vorzeitigen Bezugs einer Altersversorgung der Begünstigten darstellt. Unklar ist hier, was mit vorzeitigem Rentenbezug gemeint ist und ob der tatsächliche Rentenbezug unmittelbar mit dem Ausscheiden einsetzen muss.

Allerdings zieht der BFH aus der Uneindeutigkeit der Zusage hinsichtlich einer vorzeitigen Altersleistung andere Folgen als das FG, weil er die Konjunktion „soweit“ anders auslegt. Das FG hatte die Bildung einer Rückstellung für die Altersversorgung (und deshalb auch die für die daran anknüpfende Hinterbliebenenversorgung) vollständig versagt.

Nach Auffassung des BFH wird mit der Formulierung „wenn und soweit“ der Ansatz der Rückstellung nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach angeordnet. Neben der steuerlichen Nichtanerkennung und der steuerlichen (Voll-)Anerkennung könne es folglich auch zu einer steuerlichen Teil-Anerkennung von Zusagen kommen.

Eine Teil-Anerkennung, also insbesondere ein in der Höhe beschränkter Ansatz der Rückstellung, sei dann möglich, wenn unterschiedliche künftige Leistungsarten – etwa eine Altersversorgung, eine Hinterbliebenenversorgung und/oder eine Versorgung im Fall der Invalidität – in Aussicht gestellt werden, und die in § 6a Abs. 1 EStG aufgezählten Voraussetzungen nicht in Bezug auf jedes (Teil-)Leistungsversprechen erfüllt sind. Dies ist noch deckungsgleich mit der Auslegung der Vorinstanz, die das „soweit“ als eine Forderung nach einer jeweils voneinander getrennten Beurteilung der Versorgungsarten interpretiert.

Der entscheidende weitere Schritt des BFH ist dann, dass auch „innerhalb“ eines bestimmten Leistungsversprechens (einer Leistungsart) eine

Teilbarkeit vorstellbar und mit dem Wortlaut des Gesetzes zu vereinbaren sei.

Vorliegend bedeutet dies: Sind demnach die Voraussetzungen für den Bezug der (regulären) Altersrente eindeutig bestimmt, ist hierfür eine Rückstellung auch dann zu bilden, wenn die Voraussetzungen für den Bezug einer vorzeitigen Altersrente nicht klar festgelegt sind. Die steuerliche Nichtanerkennung der vorzeitigen Altersrente führt dann dazu, die Rückstellung hinsichtlich des Altersversorgungsversprechens nach dem Pensionsalter für die normale Altersrente zu berechnen und dementsprechend der Höhe nach zu begrenzen.

Insoweit kann das Wort „soweit“ auch auf die in § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbs. 2 EStG genannten Einzelmerkmale „Art, Form, Voraussetzungen und Höhe“ bezogen und insoweit eine Rückstellung gebildet werden. Damit widerspricht der BFH der Auffassung des FG, das dies explizit verneint hatte.

Da die Sache nicht spruchreif war, hat der BFH sie zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG Düsseldorf zurückverwiesen.

PRAXISFOLGEN

Mit dem Urteil wird klargestellt, dass das „soweit“ weiter zu verstehen ist, als dass nur für jede mögliche Leistungsart alle Voraussetzungen der Nummern 1–3 erfüllt sein müssen. Das Wort „soweit“ hat eine quantitative Komponente und ermöglicht somit Teil-Rückstellungen.

Neben dem hier behandelten Sachverhalt betr. Nr. 3 Halbs. 2 (Bestimmtheiterfordernis für unterschiedliche Versorgungsfälle innerhalb einer Leistungsart – Zulässigkeit der Rückstellung für den Leistungsfall, der dem Bestimmtheiterfordernis genügt) ermöglicht das Urteil auch eine neue Interpretation des „soweit“ im Kontext eines Minderungsverbahls (Nr. 2 Alt. 2): Ein solcher würde im Falle einer bestimmbar Größe u. U. nicht mehr zu einer vollumfänglichen Rückstellungsversagung führen. Der Gesetzgeber hatte 1974 (BT-Drs. 7/1281, 38) hinsichtlich der Vorbehalte noch eine „Alles-oder-Nichts“-Vorstellung: Enthält eine Pensionszusage einen Widerrufsvorbehalt, so kann (deshalb) nur entweder die Rückstellungsbildung ausgeschlossen oder trotz des Vorbehalts voll zugelassen werden. Das war aber vor der Einführung des „soweit“ durch das JStG 1997. Und da dieses „soweit“ im Einleitungssatz verortet wurde, muss es auch für Vorbehaltssachverhalte gelten.

Beispiele für ein Umdenken wären dann:

– Bei einem schädlichen Vorbehalt im Zusammenhang mit Abfindungen (BMF, 6.4.2005 – IV B 2 – S 2176 – 10/05, BStBl. I 2005, 619) wäre bspw. eine Rückstellung in Höhe des – bislang schädlichen – Teilwerts zulässig.

– Bei einem schädlichen Vorbehalt im Kontext einer beitragsorientierten Leistungszusage, bei der der Arbeitgeber einseitig die für die Leistungsbestimmung maßgebliche Transformationstabelle (Beitrag in Leistung) ändern kann (BFH, 6.12.2022 – IV R 21/19, BStBl. II 2023, 474), wäre eine Rückstellung auf Basis der unverzinsten Beiträge zu bilden.

Zunächst bleibt allerdings abzuwarten, ob das BMF das BFH-Urteil I R 29/21 im Bundessteuerblatt (ohne flankierenden Nichtanwendungserlass) veröffentlicht.

Dr. Manfred Stöckler, StB, ist Leiter des Bereichs Tax/Accounting bei Willis Towers Watson GmbH in München. Seine Tätigkeits- und Beratungsschwerpunkte sind das Steuerrecht sowie die nationale und internationale Rechnungslegung der betrieblichen Altersversorgung.

