

Newsletter III. Quartal 2020

Liebe Leserinnen und Leser,

Freiburg, den 19.02.2021

wir freuen uns, Ihnen die aktuelle Ausgabe unseres Newsletters zur Verfügung stellen zu können, in der wir Sie ausführlich über die Rechtsprechung zum Übernahmefolgegewinn / Ansatz eines Ausgleichspostens im Rahmen des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft hinsichtlich Pensionsrückstellung für Gesellschafter informieren möchten. Zusätzlich enthält unser Newsletter eine Auswahl aus den aktuellen Gesetzesänderungen, Verwaltungsanweisungen und Entscheidungen zur betrieblichen Altersversorgung, welche unter „Aktuelles in Kürze“ aufgeführt ist.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre BAV Ludwig

Thema: Übernahmefolgegewinn / Ansatz eines Ausgleichspostens im Rahmen des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft

Bei der Umwandlung einer Kapital- auf eine Personengesellschaft ist der Ansatz von Pensionsrückstellungen für gegenüber dem Gesellschafter bestehende Pensionsverpflichtungen sowie die Aktivierung eines Ausgleichspostens im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters umstritten. Das FG Baden-Württemberg hat mit dem Urteil vom 16.12.2019 - 8 K 892/16 hierzu ausführlich Stellung genommen.

Danach kommen wohl die zwei folgenden Ansätze in Betracht:

- 1) Mit dem Formwechsel tritt eine Beendigung des Dienstverhältnisses ein, wonach der Anwartschaftsbarwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG zu bilden wäre. Durch den Wechsel des Bewertungsansatzes vom Teilwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG für ein fortlaufendes Dienstverhältnis zum Anwartschaftsbarwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG bei beendetem Dienstverhältnis ergibt sich ein Übernahmefolgegewinn, da der Teilwert den Anwartschaftsbarwert i.d.R. übersteigt. Gleichzeitig wäre ein Ausgleichsposten in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters in Höhe der Differenz zwischen Teilwert und Anwartschaftsbarwert zu erfassen.

- 2) Mit dem Formwechsel wird das Dienstverhältnis nicht beendet und die Bewertung erfolgt unverändert mit dem Teilwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG. Gleichzeitig wird ein Aktivposten in der Sonderbilanz des Gesellschafters für die in der Personengesellschaft zu erdienenden Anteile gebildet, da Zuführungen zur Pensionsrückstellung, welche auf diesen Zeiten beruhen, den Gewinn der Personengesellschaft nicht mindern dürfen.

Die Auffassung unter 1) wurde bis zur Änderung des Umwandlungssteuergesetzes durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 von der Finanzverwaltung häufig vertreten. Allerdings scheint diese Auffassung fraglich zu sein, da der Anwartschaftsbarwert sich ja gerade auf die Dienstzeiten in der Kapitalgesellschaft bezieht. Etwas anderes würde sich ergeben, wenn sich der Anwartschaftsbarwert auch auf in der Personengesellschaft erdiente Anteile erstreckt.

Das FG Baden-Württemberg hat sich der Auffassung unter 2) angeschlossen (a.A. FG Münster 18.03.2011 – 4 K 2343/08) und sieht in dem Formwechsel ein i.S.v. § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG durchgehendes Dienstverhältnis. Weiter sieht das FG Baden-Württemberg durch den Formwechsel keinen Übernahmefolgegewinn gegeben.

Dabei wird wohl nicht in Frage gestellt, ob ein zu aktivierender Ausgleichsposten zu bilden ist, sondern ob sich dieser zum Zeitpunkt des Formwechsels auf 0 € beläuft und bis zum Pensionsalter aufzubauen ist oder ob zum Zeitpunkt des Formwechsels ein zu aktivierender Ausgleichsposten zu bilden ist.

Von Teilen der Finanzverwaltung wird zur Auffassung unter 2) allerdings vertreten, dass sich der Übernahmegewinn aus der Aktivierung der Differenz des Teilwerts abzgl. des auf die Zeiten in der Kapitalgesellschaft beziehenden Anwartschaftsbarwerts ergibt. Versicherungsmathematisch erscheint dies als wenig sinnvolle Lösung, da eine Differenz aus Teilwert und Barwert als nicht sachgerecht erscheint. Auch würde dieser Ansatz bei einem Verzicht auf die sich zeitannteilig aus dem Dienstverhältnis bei der Personengesellschaft ergebenden Anwartschaften zu einem negativen zu aktivierenden Ausgleichsposten führen.

Es bleibt abzuwarten, inwieweit sich der BFH im anhängigen Revisionsverfahren VIII R 17/20 der Auffassung des FG Baden-Württemberg anschließt oder ob ein Übernahmefolgegewinn einzustellen ist. Eine Klärung dieser Fragestellung wäre zu begrüßen.

Aktuelles in Kürze

Konzernbetriebsvereinbarung - Share Deal - Weitergeltung nach Ausscheiden eines Unternehmens aus dem Konzern - normative Fortgeltung
(BAG-Beschluss vom 25.02.2020 – 1 ABR 39/18)

Leitsätze:

Eine im Betrieb eines konzernangehörigen Unternehmens geltende Konzernbetriebsvereinbarung gilt dort normativ als Einzelbetriebsvereinbarung weiter, wenn das Unternehmen infolge einer Übertragung seiner Geschäftsanteile aus dem Konzern ausscheidet und nicht unter den Geltungsbereich einer im neuen Konzernverbund geltenden Konzernbetriebsvereinbarung mit demselben Regelungsgegenstand fällt.

Betriebliche Altersversorgung - Pensionskasse - Einstandspflicht
(BAG-Urteil vom 12.05.2020 – 3 AZR 157/19)

Leitsätze:

Die Einstandspflicht des Arbeitgebers nach § 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG besteht erst beim Eintritt eines Versorgungsfalls und kann deshalb keine Pflicht des Arbeitgebers begründen, seine Beiträge zu einer Pensionskasse - über die die Versorgung mittelbar durchgeführt wird - zu erhöhen.

Hinsichtlich der Fragestellung der steuerlichen Erfassung der Verpflichtungen aus Tätigkeitszeiten nach dem Umwandlungsstichtag in der Personengesellschaft würde eine Aktivierung eines ab dem Formwechsel für die auf die Personengesellschaft zeitanteilig entfallenden Anwartschaften neu zu bildenden Teilwerts einen sinnvollen Ansatz i.S.d. Rechtsprechung des FG Baden-Württemberg darstellen. Dieser würde sich ab dem Formwechsel bis zum Pensionsalter entsprechend aufbauen.

Insgesamt ist allerdings zu beachten, dass der BFH im Fall der Übertragung einer unmittelbaren Versorgungszusage auf einen Pensionsfonds sich bereits mit den Besonderheiten der Teilwertbildung nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG befasst hat (BFH-Urteil vom 20.11.2019, XI R 52/17). Demnach erfolgt die Teilwertbildung sowohl für den past (vergleichbar mit der Anwartschaft, welche bei der Kapitalgesellschaft erdient wird) als auch für den future service (vergleichbar mit der Anwartschaft, welche bei der Personengesellschaft erdient wird). Wendet man diese Systematik für die Ermittlung eines Übernahmefolgegewinns an, würde sich dieser aus dem anteiligen Teilwert der Anwartschaft ergeben, welche bei der Personengesellschaft erdient wird.

Betriebliche Altersversorgung - Individuelle Eheklauseln
(LAG Düsseldorf-Urteil vom 07.06.2019 – 6 Sa 54/19)

Orientierungssätze:

1. Die Regelung in einer Versorgungszusage ist unwirksam, wenn sie der ersten Frau des verstorbenen Betriebsrentners eine Witwenrente zusagt und nicht der Ehefrau, mit welcher dieser zum Zeitpunkt des Todes verheiratet war, da sie den Arbeitnehmer entgegen den Geboten von Treu und Glauben unangemessen im Sinne von § 307 Abs 1 S 1 BGB benachteiligt.

2. Kennzeichnend für eine Hinterbliebenenversorgung im Sinne des § 1 Abs 1 S 1 BetrAVG ist die Absicherung eines für den Todesfall bestehenden typisierten Versorgungsinteresses des Arbeitnehmers. Es entspricht der im Gesetz angelegten Vertragstypik, dass diejenigen Personen abgesichert würden, die in einem bestimmten Näheverhältnis zum Arbeitnehmer stehen.

Ansatz einer Pensionsrückstellung für einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer in Fällen der Entgeltumwandlung
(BFH-Urteil vom 27.05.2020 – IX R 9/19)

Leitsätze:

1. Der Ansatz einer Pensionsrückstellung nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG setzt eine Entgeltumwandlung i.S. von § 1 Abs. 2 BetrAVG voraus. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn eine GmbH ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer eine Versorgungszusage aus Entgeltumwandlungen gewährt, da der Alleingesellschafter-Geschäftsführer der GmbH kein Arbeitnehmer i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 oder 2 BetrAVG ist.

2. Die darin liegende Bevorzugung von Pensionsrückstellungen für Arbeitnehmer i.S. des BetrAVG ist verfassungsgemäß.

Vorausabtretung im Rahmen einer Direktversicherung
(BGH-Urteil vom 20.05.2020 – IV ZR 124/19)

Leitsatz:

Bei einer zur betrieblichen Altersversorgung abgeschlossenen Direktversicherung im Sinne von §1b Abs.2 Satz1 BetrAVG unterliegt die Vorausabtretung des mit dem Eintritt des Versorgungsfalles fälligen Anspruchs auf Auszahlung der Versicherungsleistung nicht dem Verbot des § 2 Abs. 2 Satz 4 BetrAVG.

IMPRESSUM

Herausgeber:

BAV Ludwig GmbH
Sasbacher Straße 6
79111 Freiburg

Tel.: 0761 / 477455 - 0
Fax.: 0761 / 477455 - 20

E-Mail: info@bav-ludwig.de
Internet: www.bav-ludwig.de

Der Inhalt dieses Newsletters dient nur der allgemeinen Information und kann natürlich kein Beratungsgespräch ersetzen. Er stellt keine steuerliche, juristische oder Beratung anderer Art dar und soll auch nicht als solche verwendet werden. Wir übernehmen insbesondere keine Haftung für Handlungen, die auf Grundlage dieser Angaben unternommen werden.