

Georg Philipp Siebenlist

# Pensionsrückstellungen im Zuge eines europäischen Bilanzsteuerrechts



**Nomos**



**Wirtschafts- und Steuerrecht**

Herausgegeben von

Prof. Dr. Christian Jahndorf, HLB Schumacher,  
Universität Münster

Prof. Dr. Marc Desens, Universität Leipzig

Prof. Dr. Rolf Eckhoff, Universität Regensburg

RA u. StB Michael Wendt, VRiBFH a.D., Köln

**Band 25**

Georg Philipp Siebenlist

## Pensionsrückstellungen im Zuge eines europäischen Bilanzsteuerrechts



**Nomos**



Die Promotion wurde von der Friedrich-Naumann-Stiftung für die Freiheit mit Mitteln des Bundesministeriums für Bildung und Forschung gefördert.

**Die Deutsche Nationalbibliothek** verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Ulm, Univ., Diss., 2022

u.d.T.: „Die ertragsteuerliche Behandlung von Pensionsverpflichtungen im System einer harmonisierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union – entwickelt am Beispiel des Richtlinienvorschlags über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“

ISBN 978-3-8487-8962-7 (Print)

ISBN 978-3-7489-3236-9 (ePDF)



Onlineversion  
Nomos eLibrary

1. Auflage 2022

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2022. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2021/2022 vom Promotionsausschuss Dr. rer. pol. der Fakultät für Mathematik und Wirtschaftswissenschaften der Universität Ulm als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Zeit als akademischer Mitarbeiter bzw. Promotionsstudent am Lehrstuhl für Wirtschafts- und Steuerrecht an der Universität Ulm.

Mein besonderer Dank gilt dabei meinem hochverehrten akademischen Lehrer, Herrn Professor Dr. iur. Heribert M. Anzinger. Er weckte durch seine Vorlesungen nicht nur meine Begeisterung für das Steuerrecht, sondern war stets ein Förderer meiner wissenschaftlichen und beruflichen Laufbahn. Ohne ihn wäre die Durchführung des Projekts nicht möglich gewesen. Zudem möchte ich mich bei Herrn Professor Dr. nat. Hans-Joachim Zwiesler für die äußerst rasche Erstellung des Zweitgutachtens sowie bei Herrn Professor Dr. oec. Ralf Wentges für die Leitung der Prüfungskommission bedanken. Die Friedrich-Naumann-Stiftung für die Freiheit hat meine Promotion mit einem großzügigen Stipendium mit Mitteln des Bundesministeriums für Bildung und Forschung gefördert und gewährte mir so die Möglichkeit, in großer Freiheit zu promovieren. Ihr gebührt daher ebenso mein besonderer Dank.

Ein großer Dank gilt zudem meinen ehemaligen Kolleginnen und Kollegen am Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung sowie am Lehrstuhl für Wirtschafts- und Steuerrecht, Petry Frey, Bärbel Engelhardt, Miriam Haller, Kristina Huber, Christine Naderer, Johanna Nisi, Maximilian Lupberger, Dennis Ramm, Jonas Gebauer, Tassilo Föhr, Valentin Reichelt und Vanessa Eggert für die stets kollegiale Zusammenarbeit. Besonders bedanken möchte ich mich dabei bei meinen fachlichen Weggefährten Herrn Carsten Gröger und Herrn Steffen Hain, auf deren Unterstützung ich mich jederzeit verlassen konnte und die stets ein offenes Ohr hatten. Überdies gilt mein Dank den Herren Christopher Krämer, Paul Mengele und Dr. Stefan Schwibinger sowie Frau Katrin Kloss für das Korrekturlesen meines Manuskripts und die wertvollen Anmerkungen. Abschließend danke ich sowohl den studentischen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Lehrstuhls als auch den Angehörigen der Bibliothek der Universität Ulm für ihre tatkräftige Unterstützung.

*Vorwort*

Mein größter Dank gebührt schließlich meinen Eltern, die mir meine Ausbildung ermöglicht haben und mich zu dem Menschen gemacht haben, der ich heute bin. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet. Mein tiefer Dank gilt dabei meiner Mutter, die mich trotz einiger Schicksalsschläge immerwährend ermutigt und stets an mich geglaubt hat. Das werde ich nie vergessen.

Hamburg, März 2022

*Georg Philipp Siebenlist*

## Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis	21
A. Einleitung	29
I. Problemstellung	29
II. Zielsetzung	31
III. Gang der Untersuchung	32
B. Gestaltungsformen und Charakter der betrieblichen Altersversorgung in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union	34
I. Klassifizierung der betrieblichen Altersversorgung	34
1. Grundlagen und Formen der betrieblichen Altersversorgung	34
2. Darstellung einer Taxonomie zur Einordnung von Pensionsverpflichtungen	59
II. Rechtscharakter und betriebswirtschaftliche Aspekte von betrieblichen Pensionsverpflichtungen	63
1. Rechtscharakter	63
2. Implikationen des Rechtscharakters für das betriebliche Rechnungswesen	67
III. Zusammenfassung	69
C. Untersuchung der (steuer-)bilanziellen Behandlung der betrieblichen Altersversorgung in der Europäischen Union	71
I. Pensionsverpflichtungen im Regelungsstand eines harmonisierten Handels- und Kapitalmarktbilanzrechts	71
1. Einführung	71
2. Regelungen der 4. Richtlinie 78/660/EWG und der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU	74
3. IAS-Verordnung (EG) Nr. 1606/2002	88
4. Konsequenzen für eine einheitliche Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz in der europäischen Union	96

*Inhaltsübersicht*

II. Rechtsvergleichende Analyse der (steuer-)bilanziellen Behandlung der betrieblichen Altersversorgung in ausgewählten Mitgliedstaaten	100
1. Rechtfertigung der Länderauswahl und Aufbau des Rechtsvergleichs	100
2. Länderberichte	103
3. Würdigung der Ergebnisse	174
III. Zusammenfassung	178
D. Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der Gewinnermittlungskonzeption einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	180
I. Grundlagen des Richtlinienvorschlags der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	180
1. Überblick über die Rechtsgrundlage und die Entwicklung der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	180
2. Übergeordnete Prinzipien einer europäischen Unternehmensbesteuerung	186
3. Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung des Richtlinienvorschlags in der Fassung von 2016	211
4. Zusammenfassung	248
II. Analyse der Abzugsfähigkeit von Pensionsverpflichtungen und der Behandlung des Deckungsvermögens im System der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	251
1. Notwendigkeit einer periodengerechten Erfassung von Pensionsverpflichtungen	251
2. Aufwendungen für Pensionsverpflichtungen als Rückstellungen i. S. d. lex generalis Art. 23 GKB-RLV i.d.F. 2016	256
3. Ansatz und Bewertung von Deckungsvermögen	268
4. Fazit	283
III. Das Mitgliedstaatenwahlrecht für Pensionsverpflichtungen nach Art. 24 GKB-RLV i.d.F. 2016	286
1. Einführung	286
2. Analyse des materiellen Gehalts des Art. 24 GKB-RLV i.d.F. 2016	293

3. Kritische Diskussion des Wahlrechts zur Abzugsfähigkeit von Pensionsrückstellungen in Bezug auf die übergeordneten Prinzipien und Ziele einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	313
4. Notwendigkeit eines eigenen Bewertungsmaßstabs des Art. 24 GKB-RLV i.d.F. 2016	323
IV. Zusammenfassende Beurteilung und Entwicklungsperspektive	324
E. Entwicklung eines Bewertungsmaßstabs für die Behandlung von Pensionsverpflichtungen in der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	327
I. Untersuchung des IAS 19 als geeigneter Anknüpfungspunkt einer harmonisierten Behandlung von Pensionsverpflichtungen	327
1. Grundsätzliche Adäquanz der Zielsetzung und des Anwendungsbereichs des IAS 19	327
2. Kategorisierung von Pensionsplänen	329
3. Darstellung und Analyse der Bilanzierung und Bewertung von leistungsdefinierten Pensionsverpflichtungen	334
4. Zwischenfazit	362
II. Weiterentwicklung des steuerlichen Bewertungsmaßstabs von Pensionsverpflichtungen	366
1. Konzeption der steuerlichen Bewertung von Pensionsverpflichtungen in Abhängigkeit der Deckungsform	366
2. Ableitung eines sachgerechten steuerlichen Bewertungsmaßstabs im Rahmen mittelbarer, kapitalgedeckter Leistungszusagen	376
III. Zusammenfassung	381
F. Thesenförmige Zusammenfassung	385
Literaturverzeichnis	389



## Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	21
A. Einleitung	29
I. Problemstellung	29
II. Zielsetzung	31
III. Gang der Untersuchung	32
B. Gestaltungsformen und Charakter der betrieblichen Altersversorgung in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union	34
I. Klassifizierung der betrieblichen Altersversorgung	34
1. Grundlagen und Formen der betrieblichen Altersversorgung	34
a) Begriffsbestimmung der Pensionsverpflichtung und der betrieblichen Altersversorgung	34
b) Europarechtliche Rechtsgrundlagen der betrieblichen Altersversorgung	37
c) Gestaltungsformen	46
aa) Durchführungsformen	46
bb) Deckungsformen	49
(1) Begriffseinordnung	49
(2) Darstellung der Deckungsformen	50
α) Kapitalgedeckte Pensionsverpflichtungen	50
β) Umlagefinanzierte Pensionsverpflichtungen	53
(3) Verbreitung der Deckungsformen in der Europäischen Union	56
cc) Zusageart und Art der Finanzierung	57
2. Darstellung einer Taxonomie zur Einordnung von Pensionsverpflichtungen	59
II. Rechtscharakter und betriebswirtschaftliche Aspekte von betrieblichen Pensionsverpflichtungen	63
1. Rechtscharakter	63
2. Implikationen des Rechtscharakters für das betriebliche Rechnungswesen	67
III. Zusammenfassung	69

*Inhaltsverzeichnis*

C. Untersuchung der (steuer-)bilanziellen Behandlung der betrieblichen Altersversorgung in der Europäischen Union	71
I. Pensionsverpflichtungen im Regelungsstand eines harmonisierten Handels- und Kapitalmarktbilanzrechts	71
1. Einführung	71
2. Regelungen der 4. Richtlinie 78/660/EWG und der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU	74
a) Entwicklung und grundlegende Prinzipien	74
b) Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der EU-Bilanzrichtlinie	81
3. IAS-Verordnung (EG) Nr. 1606/2002	88
a) Funktion und Umfang der IFRS im Kontext des Unionsrechts	88
b) Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der IFRS	91
4. Konsequenzen für eine einheitliche Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz in der europäischen Union	96
II. Rechtsvergleichende Analyse der (steuer-)bilanziellen Behandlung der betrieblichen Altersversorgung in ausgewählten Mitgliedstaaten	100
1. Rechtfertigung der Länderauswahl und Aufbau des Rechtsvergleichs	100
2. Länderberichte	103
a) Deutschland	103
aa) Überblick über die arbeitsrechtlichen Grundzüge der betrieblichen Altersversorgung	103
bb) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	104
cc) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	108
b) Frankreich	110
aa) Überblick über die arbeitsrechtlichen Grundzüge der betrieblichen Altersversorgung	110
bb) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	111
cc) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	114

c) Italien	116
aa) Überblick über die arbeitsrechtlichen Grundzüge der betrieblichen Altersversorgung	116
bb) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	119
cc) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	123
d) Spanien	125
aa) Überblick über die arbeitsrechtlichen Grundzüge der betrieblichen Altersversorgung	125
bb) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	127
cc) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	130
e) Niederlande	132
aa) Überblick über die arbeitsrechtlichen Grundzüge der betrieblichen Altersversorgung	132
bb) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	134
cc) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	138
f) Polen	142
aa) Überblick über die arbeitsrechtlichen Grundzüge der betrieblichen Altersversorgung	142
bb) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	144
cc) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	146
g) Schweden	147
aa) Überblick über die arbeitsrechtlichen Grundzüge der betrieblichen Altersversorgung	147
bb) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	148
cc) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	152
h) Belgien	154
aa) Überblick über die arbeitsrechtlichen Grundzüge der betrieblichen Altersversorgung	154
bb) Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	156

*Inhaltsverzeichnis*

cc)	Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	160
i)	Österreich	162
aa)	Überblick über die arbeitsrechtlichen Grundzüge der betrieblichen Altersversorgung	162
bb)	Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	163
cc)	Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	167
j)	Irland	169
aa)	Überblick über die arbeitsrechtlichen Grundzüge der betrieblichen Altersversorgung	169
bb)	Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	170
cc)	Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	173
3.	Würdigung der Ergebnisse	174
III.	Zusammenfassung	178
D.	Die Behandlung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen der Gewinnermittlungskonzeption einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	180
I.	Grundlagen des Richtlinienvorschlages der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	180
1.	Überblick über die Rechtsgrundlage und die Entwicklung der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	180
2.	Übergeordnete Prinzipien einer europäischen Unternehmensbesteuerung	186
a)	Systemtragende Prinzipien eines harmonisierten Ertragsteuerrechts	186
b)	Gerechtigkeit der Besteuerung (Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit)	190
aa)	Der Gleichheitssatz im Unionsrecht als bereichsspezifischer Gerechtigkeitsmaßstab des Steuerrechts	190
bb)	Weitere Implikationen des Leistungsfähigkeitsprinzips für die steuerliche Gewinnermittlung	195
c)	Neutralität der Besteuerung	198

d) Einfachheit, Transparenz und Bestimmtheit	203
e) Weitere Fundamentalprinzipien	206
f) Zwischenfazit	207
3. Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung des Richtlinienvorschlags in der Fassung von 2016	211
a) Anwendungsbereich und wesentliche Strukturelemente	211
b) Konzept der steuerlichen Gewinnermittlung des Richtlinienvorschlags	214
aa) Steuerliche Gewinnermittlung auf Basis einer Gewinn- und Verlustrechnung	214
bb) Autonomie der steuerlichen Gewinnermittlung	216
c) Allgemeine Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung	221
aa) Darstellung der geschriebenen und ungeschriebenen Prinzipien der steuerlichen Gewinnermittlung	221
(1) Überblick über die geschriebenen allgemeinen Grundsätze	221
(2) Bedeutung und Ausprägungen des Realisationsprinzips sowie des Grundsatzes der Periodenabgrenzung	223
(3) Weitere ungeschriebene Grundsätze	229
bb) Würdigung des Systems der allgemeinen Grundsätze	233
d) Problematik der autonomen Auslegung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	236
aa) Autonomie durch das Gebot der richtlinienkonformen Auslegung	236
bb) Fehlende Vorgaben für die Auslegung	238
cc) Kompromissvorschläge der österreichischen und rumänischen Ratspräsidentschaft	240
(1) Darstellung und Einordnung der Kompromissvorschläge	240
(2) Fallgruppenbildung und Bedeutung der IFRS	244
(3) Nebenbedingungen einer effektiven Rechtssicherheit	246
4. Zusammenfassung	248

*Inhaltsverzeichnis*

II. Analyse der Abzugsfähigkeit von Pensionsverpflichtungen und der Behandlung des Deckungsvermögens im System der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	251
1. Notwendigkeit einer periodengerechten Erfassung von Pensionsverpflichtungen	251
a) Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Pensionsverpflichtungen	251
b) Entstehung und Periodenzuordnung der Aufwendungen für Pensionsverpflichtungen	253
2. Aufwendungen für Pensionsverpflichtungen als Rückstellungen i. S. d. lex generalis Art. 23 GKB-RLV i.d.F. 2016	256
a) Pensionsverpflichtungen als Rückstellungen dem Grunde nach	256
b) Pensionsverpflichtungen als Rückstellungen der Höhe nach	259
c) Sonderfragen der steuerlichen Behandlung von Rückstellungen im Zusammenhang mit unterschiedlich ausgestalteten Leistungszusagen	263
3. Ansatz und Bewertung von Deckungsvermögen	268
a) Ansatz und Zugangsbewertung des Deckungsvermögens im System der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	268
aa) Bilanzierungsfähigkeit des Deckungsvermögens	268
bb) Anschaffungskostenbegriff des Deckungsvermögens	273
b) Analyse der steuerlichen Behandlung von Wirtschaftsgütern eines betriebsinternen Pensionsfonds	276
c) Analyse der steuerlichen Behandlung von Rückdeckungsversicherungen	280
4. Fazit	283
III. Das Mitgliedstaatenwahlrecht für Pensionsverpflichtungen nach Art. 24 GKB-RLV i.d.F. 2016	286
1. Einführung	286
a) Fassung und Evolution der Regelung für Pensionsverpflichtungen	286
b) Abgeleitete Fragestellungen	292
2. Analyse des materiellen Gehalts des Art. 24 GKB-RLV i.d.F. 2016	293
a) Wirkung und Ausgestaltung des Wahlrechts im Gefüge einer richtlinienkonformen Umsetzung	293

b) Analyse des Begriffs und des Anwendungsbereichs der Pensionsrückstellung i.S.d. Art. 24 GKB-RLV i.d.F. 2016	296
aa) Wortlaut und Entstehungsgeschichte	296
bb) Systematische Auslegung	298
cc) Teleologische Auslegung	301
dd) Einführung einer Definition einer Pensionsrückstellung durch den rumänischen Kompromissvorschlag	307
c) Vorschläge für eine Konkretisierung des sachlichen Anwendungsbereichs	309
d) Zwischenergebnis	311
3. Kritische Diskussion des Wahlrechts zur Abzugsfähigkeit von Pensionsrückstellungen in Bezug auf die übergeordneten Prinzipien und Ziele einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	313
a) Die Behandlung einer Pensionsrückstellung im Rahmen einer primärrechtskonformen Besteuerung	313
b) Untersuchung von Pensionsrückstellungen im Rahmen einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im engeren Sinne	317
aa) Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips aufgrund des Steuerstundungseffekts?	317
bb) Ökonomische Implikationen für die leistungsgerechte Besteuerung von Pensionsverpflichtungen	320
c) Schlussfolgerung: Notwendigkeit eines Abzugsgebots für Pensionsrückstellungen	322
4. Notwendigkeit eines eigenen Bewertungsmaßstabs des Art. 24 GKB-RLV i.d.F. 2016	323
IV. Zusammenfassende Beurteilung und Entwicklungsperspektive	324
E. Entwicklung eines Bewertungsmaßstabs für die Behandlung von Pensionsverpflichtungen in der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	327
I. Untersuchung des IAS 19 als geeigneter Anknüpfungspunkt einer harmonisierten Behandlung von Pensionsverpflichtungen	327
1. Grundsätzliche Adäquanz der Zielsetzung und des Anwendungsbereichs des IAS 19	327

*Inhaltsverzeichnis*

2. Kategorisierung von Pensionsplänen	329
a) Differenzierung zwischen Beitrags- und Leistungszusagen	329
b) Analyse der Vereinbarkeit mit den steuerlichen Grundsätzen	331
3. Darstellung und Analyse der Bilanzierung und Bewertung von leistungsdefinierten Pensionsverpflichtungen	334
a) Umfang der Bilanzierung von leistungsdefinierten Pensionsverpflichtungen nach IAS 19	334
b) Ermittlung der Höhe des Sollwerts der Pensionsverpflichtung	336
aa) Bewertungsverfahren und Zuordnung der Leistungen auf die Dienstjahre	336
bb) Versicherungsmathematische Annahmen	342
(1) Überblick	342
(2) Abzinsungssatz	344
(3) Biometrische Annahmen und Fluktuationswahrscheinlichkeiten	347
(4) Trendannahmen (Gehälter, Pensionen)	351
c) Deckungsvermögen und Behandlung mittelbarer Pensionsverpflichtungen	352
aa) Behandlung des Deckungsvermögens im Rahmen des IAS 19	352
bb) Analyse der Anwendbarkeit der Vorgaben bei unmittelbaren Pensionsverpflichtungen	354
cc) Analyse der Anwendbarkeit der Vorgaben bei mittelbaren Pensionsverpflichtungen	356
d) Komponenten des Pensionsaufwands	360
4. Zwischenfazit	362
II. Weiterentwicklung des steuerlichen Bewertungsmaßstabs von Pensionsverpflichtungen	366
1. Konzeption der steuerlichen Bewertung von Pensionsverpflichtungen in Abhängigkeit der Deckungsform	366
a) Ergänzung einer Regelung bezüglich einer Legaldefinition des Deckungsvermögens sowie der steuerlichen Behandlung von Rückdeckungsversicherungen	366
b) Bestimmung eines Abzinsungssatzes für Pensionsverpflichtungen in Abhängigkeit der Deckungsform	368
aa) Kapitalgedeckte Pensionsverpflichtungen	368

*Inhaltsverzeichnis*

bb) Umlagefinanzierte Pensionsverpflichtungen	371
2. Ableitung eines sachgerechten steuerlichen Bewertungsmaßstabs im Rahmen mittelbarer, kapitalgedeckter Leistungszusagen	376
III. Zusammenfassung	381
F. Thesenförmige Zusammenfassung	385
Literaturverzeichnis	389



## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	Andere(r) Ansicht, andere(r) Auffassung
aba	Arbeitsgemeinschaft für betriebliche Altersversorgung e.V.
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
Abs.	Absatz
ADS	Adler/Düring/Schmaltz (Kommentar)
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a.F.	alte Fassung
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (österreichisches Rechnungslegungskomitee)
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
Anm.	Anmerkung
ÅRL	Årsredovisningslag (schwedisches Jahresabschlussgesetz)
Art.	Artikel
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAGE	Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts
bAV	Betriebliche Altersversorgung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (Zeitschrift)
BeBiKo	Beck'scher Bilanzkommentar
Begr.	Begründer, Begründerin
BetrAV	Betriebliche Altersversorgung (Zeitschrift)
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BFH	Bundesfinanzhof
BFL	Bokföringslag (schwedisches Rechnungslegungsgesetz)
BFNAR	Bokföringsnämnden Allmänna råd (Allgemeine Verlautbarung des schwedischen Rechnungslegungsausschusses)
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof

*Abkürzungsverzeichnis*

BiRiLiG	Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BPG	österreichisches Betriebspensionsgesetz
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestag-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BW	Burgerlijk Wetboek (niederländisches Bürgerliches Gesetzbuch)
bzw.	beziehungsweise
C.I.R./W.I.B.	Code Impôts des Revenues/Wetboek van de Inkombelastingen (belgisches Einkommensteuergesetzbuch)
C(C)CTB	Common (Consolidated) Corporate Tax Base
CTA	Contractual Trust Arrangement(s)
DAV	Deutsche Aktuarvereinigung e.V.
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
dga	directeur-grootaandeelhouder
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
e.V.	eingetragener Verein
EAS	Europäisches Arbeits- und Sozialrecht (Kommentar)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EIOPA	European Insurance and Occupational Pensions Authority
endg.	endgültig
EStG	Einkommensteuergesetz
ET	European Taxation (Zeitschrift)
et al.	et alii
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuArbR	Europäisches Arbeitsrecht (Kommentar)

*Abkürzungsverzeichnis*

EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZA	Europäische Zeitschrift für Arbeitsrecht (Zeitschrift)
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht
f.	folgende
FB	Finanz-Betrieb (Zeitschrift)
ff.	fortfolgende
Fn.	Fußnote(n)
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FRC	Financial Reporting Council Limited (Standardisierungsbehörde in Irland und dem Vereinigten Königreich)
FRS	Financial Reporting Standard (Standards des Financial Reporting Council Limited)
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKB-RLV i.d.F. 2016	Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Fassung vom 25.10.2016
GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKKB-RLV i.d.F. 2011	Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Fassung vom 16.3.2011
GKKB-RLV i.d.F. 2016	Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Fassung vom 25.10.2016
glA.	gleicher Ansicht
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
grds.	grundsätzlich
GS	Gedenkschrift
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses
HdR-E	Handbuch der Rechnungslegung-Einzelabschluss

*Abkürzungsverzeichnis*

HGB	Handelsgesetzbuch
HHR	Hermann/Heuer/Raupach EStG KStG Kommentar
Hrsg.	Herausgeber, Herausgeberin
hrsg. v.	herausgegeben von
Hs.	Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne der, im Sinne des
i.S.e.	im Sinne einer, im Sinne eines
i.V.m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IAS 19.BC	IASB Basis for Conclusions des IAS 19
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer e.V.
IDW RS HFA	Stellungnahme zur Rechnungsregelung des Hauptfachausschusses des IDW
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelag (schwedisches Einkommensteuergesetz)
InsO	Insolvenzordnung
Int.	Internationales
IRZ	Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (Zeitschrift)
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IVS	Institut der versicherungsmathematischen Sachverständigen der Altersversorgung e.V.
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KoR	Internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)
KPMG	KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
KSM	Kirchhof/Söhn/Mellinghof Einkommensteuergesetz Kommentar
KSR	Komitee Standardów Rachunkowości (polnischer Ausschuss für Rechnungslegungsstandards)
KV	Kompromissvorschlag
Lfg.	Ergänzungslieferung

LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (spanisches Körperschaftsteuergesetz)
m.w.N.	mit weiterem Nachweis, mit weiteren Nachweisen
MAB	Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie (Zeitschrift)
MüKoBilR	Münchener Kommentar zum Bilanzrecht
MüKoHGB	Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch
MüKoVVG	Münchener Kommentar zum Versicherungsvertragsgesetz
MwStR	Mehrwertsteuerrecht (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
o.O.	ohne Ort/ohne Ortsangabe
o.V.	ohne Verfasser, ohne Verfasserin
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
öEStG	österreichisches Einkommensteuergesetz
öRdW	österreichisches Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)
OIC	Organismo Italiano di Contabilità (italienisches Rechnungslegungsorgan)
PEPP	Paneuropäisches Privates Pensionsprodukt
PGC	Plan General de Contabilidad
PiR	Internationale Rechnungslegung (Zeitschrift)
PKG	österreichisches Pensionskassengesetz
PPE	Ustawa o pracowniczych programach emerytalnych (polnisches Gesetz über die betriebliche Altersversorgung)
PPK	Ustawa o pracowniczych planach kapitałowych (polnisches Gesetz über Mitarbeiterbeteiligungsprogramme)
PW	Pensioenwet (niederländisches Pensionsgesetz)
PwC	PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
RabelsZ	Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht (Zeitschrift)
RegE	Regierungsentwurf
RFR	Rådet för finansiell rapportering (schwedischer Rat für Rechnungslegung)
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RJ	Raad voor de Jaarverslaggeving (niederländischer Rechnungsausschuss)
RK	IASB Rahmenkonzept (Framework)

*Abkürzungsverzeichnis*

RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer(n)
RWZ	Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen (Zeitschrift)
Rz.	Randziffer(n)
S.	Seite(n)
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes
sog.	sogenannte, sogenannten
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StbJB	Steuerberaterjahrbuch
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
TFR	trattamento di fine rapporto
TNI	Tax Notes International (Zeitschrift)
TrL	Tryggandelagen (schwedisches Gesetz zur Sicherung von Pensionszusagen)
TUIR	Testo unico delle imposte sui redditi (italienisches Einkommensteuergesetz)
u.a.	und andere
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UGB	österreichisches Unternehmensgesetzbuch
Uopdoop	Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (polnisches Gesetz über die Körperschaftsteuer)
Uor	Ustawaz o rachunkowości (polnisches Gesetz über die Rechnungslegung)
v.	vom, von
VAG	Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen (Versicherungsaufsichtsgesetz)
Verf.	Verfasser, Verfasserin, Verfasserinnen
Vgl.	Vergleiche
VO	Verordnung
VW	Versicherungswirtschaft (Zeitschrift)
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001 (niederländisches Einkommensteuergesetz)
Wet VpB 1969	Wet op de Venootschapsbelasting 1969 (niederländisches Körperschaftsteuergesetz)
WiRo	Handbuch Wirtschaft und Recht in Osteuropa

*Abkürzungsverzeichnis*

WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WTJ	World Tax Journal (Zeitschrift)
WuB	Wertpapier-Mitteilung (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

