

§ 3 Nr. 55 [Übertragungswert von Versorgungsanwartschaften]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch BetriebsrentenStärkG v. 17.8.2017 (BGBl. I 2017, 3214; BStBl. I 2017, 1278)

Steuerfrei sind

...

55. ¹der in den Fällen des § 4 Absatz 2 Nummer 2 und Absatz 3 des Betriebsrentengesetzes vom 19. Dezember 1974 (BGBl. I S. 3610), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 5. Juli 2004 (BGBl. I S. 1427) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung geleistete Übertragungswert nach § 4 Absatz 5 des Betriebsrentengesetzes, wenn die betriebliche Altersversorgung beim ehemaligen und neuen Arbeitgeber über einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder ein Unternehmen der Lebensversicherung durchgeführt wird; dies gilt auch, wenn eine Versorgungsanwartschaft aus einer betrieblichen Altersversorgung auf Grund vertraglicher Vereinbarung ohne Fristerfordernis unverfallbar ist. ²Satz 1 gilt auch, wenn der Übertragungswert vom ehemaligen Arbeitgeber oder von einer Unterstützungskasse an den neuen Arbeitgeber oder eine andere Unterstützungskasse geleistet wird. ³Die Leistungen des neuen Arbeitgebers, der Unterstützungskasse, des Pensionsfonds, der Pensionskasse oder des Unternehmens der Lebensversicherung auf Grund des Betrags nach Satz 1 und 2 gehören zu den Einkünften, zu denen die Leistungen gehören würden, wenn die Übertragung nach § 4 Absatz 2 Nummer 2 und Absatz 3 des Betriebsrentengesetzes nicht stattgefunden hätte;

...

Autor: Dr. Georg P. Siebenlist, Hamburg

Mitherausgeber: Prof. Dr. Heribert M. Anzinger, Universität Ulm

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 55

I. Grundinformation zu Nr. 55	1	IV. Geltungsbereich der Nr. 55	3a
II. Rechtsentwicklung der Nr. 55 . . .	2	V. Verhältnis der Nr. 55 zu anderen	
III. Bedeutung der Nr. 55	3	Vorschriften	4

B. Erläuterungen zu den Sätzen 1 und 2:

Steuerfreiheit von Übertragungswerten von Versorgungsanwartschaften

I. Steuerfreie Leistungen nach Satz 1	5	II. Steuerfreie Leistungen nach Satz 2	6
---	---	--	---

C. Erläuterungen zu Satz 3:

Steuerliche Behandlung der Versorgungsleistungen nach Übertragung des Betriebsrentenkapitals	7
--	---

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 55

1 I. Grundinformation zu Nr. 55

§ 4 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz – BetrAVG) regelt die Übertragung von Versorgungsanwartschaften in den Fällen des ArbG-Wechsels. Satz 1 Halbs. 1 der Nr. 55 bestimmt, dass die Übertragung einer gesetzlich unverfallbaren Anwartschaft nach § 4 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 BetrAVG stl. folgenlos bleibt. Entsprechendes gilt bei der Übertragung von Anwartschaften, die aufgrund vertraglicher Vereinbarung unverfallbar sind (Satz 1 Halbs. 2), und nach Satz 2, wenn der Übertragungswert vom ehemaligen ArbG oder von einer UKasse an den neuen ArbG oder eine andere UKasse außerhalb sog. externer, versicherungsförmiger Versorgungsträger geleistet wird. Satz 3 regelt die stl. Behandlung der späteren Versorgungsleistungen.

2 II. Rechtsentwicklung der Nr. 55

StÄndG 1961 v. 13.7.1961 (BGBl. I 1961, 981; BStBl. I 1961, 444): Einfügung der Vorschrift in den Katalog des § 3. Die Vorschrift befreite Gehälter und Bezüge, die vom Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens an seine Beamten gezahlt wurden.

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Aufhebung der Vorschrift wegen „rein deklaratorischer Bedeutung“.

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Erneute Einfügung von Nr. 55. Die Vorschrift betrifft nunmehr die stl. Folgen aus der Übertragung von Versorgungsanwartschaften im Bereich der betrieblichen Altersversorgung.

BetriebsrentenStärkG v. 17.8.2017 (BGBl. I 2017, 3214; BStBl. I 2017, 1278): Der bisherige Satz 1 wurde zu Halbs. 1. Nach dem inhaltlich neuen Halbs. 2 gilt die Regelung von Halbs. 1 auch, wenn eine Versorgungsanwartschaft aus einer betrieblichen Altersversorgung aufgrund vertraglicher Vereinbarung ohne Fristerfordernis unverfallbar ist.

3 III. Bedeutung der Nr. 55

Sozialrechtliche Bedeutung: Das AltEinkG hat auch im Bereich der kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung zu Änderungen geführt. Das betrifft vor allem die in § 4 BetrAVG geregelte Portabilität, dh. die Mitnahmemöglichkeit erworbener Betriebsrentenanwartschaften beim Wechsel des ArbG (*Risthaus*, DStR 2008, 845 [849]; *Stickan* in *LBP*, § 3 Rz. 2630 [8/2018]). Nr. 55 kommt die Funktion zu, diese betriebsrechtl. Regelungen stl. zu flankieren und somit die Portabilität nicht zu behindern. So heißt es in der Begr. des Gesetzentwurfs, dass aus der Übertragung der betrieblichen Altersversorgung keine stl. Folgen gezogen werden sollen (BTDrucks. 15/2150, 32). Die damit angesprochene StBefreiung findet sich allerdings nur in Nr. 55 Sätze 1 und 2 (zu Satz 3 s. Anm. 7).

Steuersystematische Bedeutung: Die StBefreiung hat lediglich deklaratorische Bedeutung (aA *Levedag* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 3 Rz. 180). Die Übertragung der betrieblichen Altersversorgung löst keine stl. Folgen aus.

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 muss ein dem ArbN vom ArbG zugewendeter Vorteil Entlohnungscharakter haben. Unverzichtbare Tatbestandsvoraussetzung der genannten Vorschrift ist die Erlangung eines geldwerten Vorteils. Leistungen des ArbG zur Zukunftssicherung der ArbN sind dann kein Arbeitslohn, wenn sie die bereits erworbenen Versorgungsanswartschaften des einzelnen ArbN nicht verbessern, sondern etwa nur der Sicherstellung der vom ArbG erteilten Versorgungszusage dienen. Solche Zahlungen kann der ArbN kaum als Frucht seiner Arbeitsleistung betrachten, weil ihm nichts zugewendet wird, was er sich nicht schon verdient hatte (BFH v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BStBl. II 2006, 500; BFH v. 14.9.2005 – VI R 148/98, BStBl. II 2006, 532; BFH v. 15.2.2006 – VI R 92/04, BStBl. II 2006, 528, vgl. § 3 Nr. 66 Anm. 2). In entsprechender Weise erlangt der ArbN auch durch die Übertragung von Versorgungsansprüchen iSd. § 4 Abs. 2 und 3 BetrAVG keinen zusätzlichen Versorgungsanspruch und damit keinen Vorteil. Dies trifft nicht nur auf die Fälle der Übernahme nach § 4 Abs. 2 Nr. 1 BetrAVG zu (BFH v. 18.8.2016 – VI R 18/13, BStBl. II 2017, 730; vgl. Anm. 5). Auch bei der Übertragung des Übertragungsbetrags nach § 4 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 BetrAVG fehlt es an einer Bereicherung, denn die Übertragung gesetzlich unverfallbarer Versorgungsanswartschaften nach §§ 4 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 BetrAVG setzt ua. notwendigerweise voraus, dass der neue ArbG eine wertgleiche Zusage erteilt (*Blomeyer/Rolfs/Otto*, Betriebsrentengesetz, 8. Aufl. 2022, § 4 BetrAVG Rz. 131). Die Rechtslage ist dann anders zu beurteilen, wenn bei einem Wechsel des ArbG die Versorgungszusage gegenüber dem ArbN aufgrund der Ausübung eines Wahlrechts durch die Auszahlung an einen Dritten vorzeitig erfüllt wird (vgl. BFH v. 12.4.2007 – VI R 6/02, BStBl. II 2007, 581; BFH v. 18.8.2016 – VI R 18/13, BStBl. II 2017, 730; BMF v. 4.7.2017 – IV C 5 - S 2333/16/10002, BStBl. I 2017, 883).

IV. Geltungsbereich der Nr. 55

3a

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift betrifft Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) bzw. sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 5 Satz 1).

Persönlicher Geltungsbereich: Nr. 55 gilt für unbeschränkt und beschränkt stpfl. Personen gleichermaßen, denn § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung. Nr. 55 gilt insofern auch für ArbN, welche keine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung ausüben, wie geringfügig Beschäftigte oder beherrschende Geschäftsführer (vgl. BMF v. 12.8.2021 – IV C 5 - S 2333/19/10008:017, BStBl. I 2021, 1050 Rz. 58).

V. Verhältnis der Nr. 55 zu anderen Vorschriften

4

Verhältnis zu § 3 Nr. 55c: Die Vorschrift stellt die Übertragung von Altersvorsorgevermögen und die Abfindung von Anwartschaften der betrieblichen Altersversorgung stfrei.

Verhältnis zu § 3 Nr. 55d: Die Vorschrift stellt die Übertragungen von Anrechten aus einem sog. Basisrentenvertrag stfrei.

Verhältnis zu § 3 Nr. 55e: Die Vorschrift stellt die Übertragung von Versorgungsanswartschaften auf eine zwischen- oder überstaatliche Einrichtung stfrei.

Verhältnis zu § 3 Nr. 56: Die Vorschrift stellt Zahlungen des ArbG an eine Pensionskasse im Rahmen der umlagefinanzierten Altersversorgung stfrei.

Verhältnis zu § 3 Nr. 62: Ausgaben des ArbG für die Zukunftssicherung des ArbN sind stfrei, wenn er zur Zahlung gesetzlich verpflichtet ist (insbes. ArbG-Anteil zur gesetzlichen Sozialversicherung).

Verhältnis zu § 3 Nr. 63: Während Nr. 55 die Übertragung der Altersvorsorge bei ArbG-Wechsel betrifft, regelt Nr. 63 die StFreiheit der Beiträge des ArbG an eine Pensionskasse, einen Pensionsfonds oder für eine Direktversicherung im Rahmen der kapitalgedeckten Altersversorgung.

Verhältnis zu § 3 Nr. 65: Die Vorschrift stellt ua. die Übernahme von Versorungsverpflichtungen im Fall einer Unternehmensliquidation stfrei.

Verhältnis zu § 3 Nr. 66: Die Vorschrift regelt die stl. Behandlung der Überleitung einer betrieblichen Altersversorgung in Form der Direktversicherung oder über eine UKasse auf eine Altersversorgung durch einen Pensionsfonds.

Verhältnis zu § 22 Nr. 5: § 22 Nr. 5 Satz 10 korrespondiert mit § 3 Nr. 55. Die Vorschrift macht deutlich, dass auf dem Übertragungswert beruhende spätere Auszahlungsleistungen der Besteuerung zu unterwerfen sind (s. § 22 Anm. 480, 510).

Verhältnis zu § 40b: Siehe § 40b Anm. 8.

B. Erläuterungen zu den Sätzen 1 und 2: Steuerfreiheit von Übertragungswerten von Versorgungsanwartschaften

5 I. Steuerfreie Leistungen nach Satz 1

Satz 1 Halbs. 1 stellt den gem. § 4 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 BetrAVG geleisteten Übertragungswert (§ 4 Abs. 5 BetrAVG) stfrei. Maßgeblich ist der „in der jeweils geltenden Fassung geleistete Übertragungswert“. Soweit in Satz 1 im Übrigen vom BetrAVG, „das zuletzt durch Art. 8 des Gesetzes vom 5. Juli 2004 (BGBl. I S. 1427) geändert worden ist“, die Rede ist, handelt es sich uE um eine gesetzgeberische Ungeschicklichkeit. Maßgeblich ist auch im Hinblick auf § 4 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 das BetrAVG in der jeweils geltenden Fassung.

§ 4 BetrAVG: Die durch das AltEinkG v. 5.7.2004 (s. Anm. 2) neu gefasste Vorschrift regelt die Voraussetzungen der sog. Portabilität unverfallbarer Versorgungsanwartschaften auf Betriebsrenten in den Fällen eines ArbG-Wechsels. Die Vorschrift bestimmt, wie die erworbenen Betriebsrentenanwartschaften vom einzelnen ArbN nach Beendigung eines Arbeitsverhältnisses zum neuen ArbG mitgenommen werden können. Die Vorschrift findet keine Anwendung bei einem Betriebsübergang nach § 613a BGB, bei dem das Arbeitsverhältnis nicht beendet wird (BTDrucks. 15/2150, 53). Nr. 55 setzt die Beendigung des bisherigen Dienstverhältnisses voraus (BMF v. 12.8.2021 – IV C 5 – S 2333/19/10008:017, BStBl. I 2021, 1050 Rz. 58, 61). Der Begriff „unverfallbare Anwartschaft“ ist in § 1b Abs. 1 Satz 1 BetrAVG legaldefiniert. Danach bleibt einem ArbN, dem Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung zugesagt worden sind, die Anwartschaft erhalten, wenn das Arbeitsverhältnis vor Eintritt des Versorgungsfalls, jedoch nach Vollendung des 21. Lebensjahres endet und die Versorgungszusage zu diesem Zeitpunkt mindestens drei Jahre bestanden hat.

- § 4 Abs. 2 BetrAVG regelt die einvernehmliche Anwartschaftsübertragung bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Für die Mitnahme lässt die Vorschrift zwei Alternativen zu:

- ▷ § 4 Abs. 2 Nr. 1 BetrAVG regelt den Fall, dass die Versorgungszusage des alten ArbG vom neuen ArbG übernommen wird.
- ▷ Nach § 4 Abs. 2 Nr. 2 BetrAVG kann der Wert der vom ArbN erworbenen unverfallbaren Anwartschaft auf betriebliche Altersversorgung (Übertragungswert) auf den neuen ArbG übertragen werden, wenn dieser dem ArbN eine dem Übertragungswert wertgleiche Zusage gibt (vgl. zu den Voraussetzungen der Übertragung im Einzelnen *Blomeyer/Rolfs/Otto*, Betriebsrentengesetz, 8. Aufl. 2022, § 4 BetrAVG Rz. 49 ff.).
- ▶ § 4 Abs. 3 BetrAVG gibt dem ArbN ein Recht auf Übertragung, wenn die betriebliche Altersversorgung bisher über einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung durchgeführt worden ist und der Übertragungswert die Beitragsbemessungsgrenze nicht übersteigt. Das Recht kann nur binnen eines Jahres nach dem Ausscheiden beim alten ArbG geltend gemacht werden. § 4 Abs. 3 BetrAVG gilt nur für Versorgungszusagen, die nach dem 31.12.2004 erteilt worden sind. In den Fällen des § 4 Abs. 3 BetrAVG ist dabei die – aus der Warte des ArbN günstigere – Beitragsbemessungsgrenze West maßgeblich (vgl. zu den Voraussetzungen des Abs. 3 im Einzelnen *Höfer/de Groot/Küpper/Reich*, BetrAVG, Bd. I, § 4 BetrAVG Rz. 77 ff. [1/2021]; s. auch BTDrucks. 15/2150, 53; BMF v. 12.8.2021 – IV C 5 - S 2333/19/10008:017, BStBl. I 2021, 1050 Rz. 57).
- ▶ Übertragungswert nach § 4 Abs. 5 BetrAVG: Der „Übertragungswert“ ist in § 4 Abs. 2 Nr. 2 BetrAVG definiert (BTDrucks. 15/2150, 53). Abs. 5 der Vorschrift regelt die Bestimmung bzw. Höhe des Übertragungswerts (vgl. im Einzelnen *Blomeyer/Rolfs/Otto*, Betriebsrentengesetz, 8. Aufl. 2022, § 4 BetrAVG Rz. 148 ff.; s. auch BTDrucks. 15/2150, 53).

Nr. 55 Satz 1 Halbs. 1 soll „steuerlich flankierend“ (BTDrucks. 15/2150, 32) gewährleisten, dass aus der Übertragung nach § 4 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 BetrAVG keine stl. Folgen gezogen werden. Die Vorschrift stellt deshalb in diesen Fällen den vom bisherigen ArbG nach § 4 Abs. 5 BetrAVG gezahlten Übertragungswert stfrei. Voraussetzung ist allerdings, dass die betriebliche Altersversorgung sowohl beim alten als auch beim neuen ArbG über die Versorgungswege Pensionsfonds (s. dazu § 3 Nr. 63 Anm. 5), Pensionskasse (s. dazu § 3 Nr. 56 Anm. 5; § 3 Nr. 63 Anm. 5) oder ein Unternehmen der LV (= Direktversicherung, s. § 1b Abs. 2 BetrAVG), also durch sog. externe Versorgungsträger durchgeführt wird.

Die Übertragung iSd. § 4 Abs. 2 Nr. 2 bzw. § 4 Abs. 3 BetrAVG erfordert zumindest dem Wortlaut nach eine wertgleiche Zusage des neuen ArbG. Dies bedeutet im Umkehrschluss jedoch nicht, dass die StFreiheit aufgrund eines zu niedrigen Übertragungswerts versagt wird (*Höfer/Veit* in *Höfer/Veit/Verhuvén*, Bd. II, Kap. 38 Rz. 94, 102 [3/2022]). Ein zu hoch bemessener Übertragungswert führt hingegen zu einer partiellen StPflicht, soweit er den Übertragungswert nach § 4 Abs. 5 BetrAVG übersteigt (vgl. bspw. analog zu einer vGA bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer *Neumann* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2. Aufl. 2023, § 8 KStG Rz. 1444).

Nicht erforderlich ist eine Übertragung auf dem gleichen Versorgungsweg, so dass zB die Übertragung von einer Pensionskasse auf einen Pensionsfonds unschädlich ist (BMF v. 12.8.2021 – IV C 5 - S 2333/19/10008:017, BStBl. I 2021, 1050 Rz. 60). Die StFreiheit nach Satz 1 kommt nicht in Betracht, wenn die betriebliche Altersversorgung beim alten ArbG als Direktzusage oder mittels einer UKasse ausgestal-

tet war, während sie beim neuen ArbG über einen externen Versorgungsträger (Pensionsfonds, Pensionskasse, Direktversicherung) abgewickelt wird (sog. Überkreuzübertragungen, vgl. *Hillmoth* in *Lippross/Seibel*, § 3 Nr. 55 Rz. 7 [4/2018]). Dies gilt auch für den umgekehrten Fall (BMF v. 12.8.2021 – IV C 5 - S 2333/19/10008:017, BStBl. I 2021, 1050 Rz. 61; *von Beckerath* in *KSM*, § 3 Rz. B 55/56 ff. [3/2018]; *Niermann*, DB 2004, 1449 [1457 ff.], jeweils auch mit Hinweisen auf die stl. Folgen bei diesen Fallgestaltungen). Zur Abgrenzung zu Nr. 55 Satz 2 s.u.

Die Einschränkung der StFreiheit auf Übertragungen bei einem Wechsel von Direktzusagen bzw. einer UKasse auf einen versicherungsförmigen Versorgungsträger widerspricht dem Zweck, die Portabilität zu erleichtern. Dennoch ist der Gesetzeswortlaut restriktiv auszulegen. Auch die Ausführung in der Gesetzesbegründung lässt kein anderes Erg. zu (vgl. BTDrucks. 15/2150, 32). Der Gesetzgeber nahm wohl die Systematik des § 4 Abs. 3 BetrAVG als Vorbild (*von Beckerath* in *KSM*, § 3 Rz. B 55/37 f. [3/2018]), schränkte dabei jedoch die möglichen arbeitsrechtl. Alt. des § 4 Abs. 2 Nr. 2 BetrAVG unverhältnismäßig ein (vgl. zu den zugelassenen Durchführungswegen des § 4 Abs. 2 Nr. 2 BetrAVG *Blomeyer/Rolfs/Otto*, Betriebsrentengesetz, 8. Aufl. 2022, § 4 BetrAVG Rz. 75). Ein Gleichklang der StBefreiung mit der arbeitsrechtl. Systematik wäre uE vorzuziehen. Mit Blick auf den grds. deklaratorischen Charakter der Norm ergeben sich zudem erhebliche Zweifel an einer leistungsgerechten Besteuerung, da die Übertragung der bisher erdienten Anwartschaft nicht zu einem Vorteil auf Seiten des ArbN führt (vgl. auch *Höfer/Veit* in *Höfer/Veit/Verhuvén*, Bd. II, Kap. 38 Rz. 88 [3/2012]).

- *Im Fall der Übernahme der Versorgungszusage nach § 4 Abs. 2 Nr. 1 BetrAVG* kommt die StBefreiung nach Satz 1 nicht zur Anwendung. Es handelt sich lediglich um einen Schuldnerwechsel, der keine Istl. Folgen auslöst. Entsprechendes gilt im Fall der Übernahme der Versorgungszusage nach § 4 Abs. 2 Nr. 1 BetrAVG, wenn die betriebliche Altersversorgung sowohl beim alten als auch beim neuen ArbG über eine Direktzusage oder UKasse durchgeführt wird (BMF v. 12.8.2021 – IV C 5 - S 2333/19/10008:017, BStBl. I 2021, 1050 Rz. 62).

Nach Nr. 55 Satz 1 Halbs. 2 gilt mW ab VZ 2018 (s. Art. 17 BetriebsrentenStärkG v. 17.8.2017, BGBl. I 2017, 3214; BStBl. I 2017, 1278) die StFreiheit nicht nur bei iSd. § 1b Abs. 1 Satz 1 BetrAVG gesetzlich unverfallbaren Anwartschaften, sondern auch bei der Übertragung von Anwartschaften einer betrieblichen Altersversorgung aufgrund vertraglicher Vereinbarung ohne Fristerfordernis (BTDrucks. 18/11286, 58; BMF v. 12.8.2021 – IV C 5 - S 2333/19/10008:017, BStBl. I 2021, 1050 Rz. 59).

6 II. Steuerfreie Leistungen nach Satz 2

Die StFreiheit nach Satz 1 kommt auch zur Geltung, wenn der Übertragungswert vom ehemaligen ArbG oder von einer UKasse an den neuen ArbG oder eine andere UKasse geleistet wird. Während Satz 1 also in Fällen der Übertragung von einem auf den anderen externen Versorgungsträger zur Anwendung kommt, betrifft Satz 2 die Fälle, in denen die betriebliche Altersversorgung sowohl beim alten als auch beim neuen ArbG intern durchgeführt wird (BMF v. 12.8.2021 – IV C 5 - S 2333/19/10008:017, BStBl. I 2021, 1050 Rz. 60; zur Bedeutung der UKasse vgl. § 19 Anm. 470; zum Wechsel zwischen externer und interner Versorgung vgl. Anm. 5).

C. Erläuterungen zu Satz 3: Steuerliche Behandlung der Versorgungsleistungen nach Übertragung des Betriebsrentenkapitals

7

Bei Satz 3 handelt es sich nicht um eine StBefreiung. Die Vorschrift ordnet vielmehr in Anlehnung an § 3 Nr. 65 Satz 3 (s. § 3 Nr. 65 Anm. 38 ff.) an, wie die späteren Versorgungsleistungen des neuen ArbG bzw. der UKasse (s. Anm. 6) oder der externen Versorgungsträger (s. Anm. 5) nach Übertragung des Betriebsrentenkapitals stl. zu behandeln sind (s. § 22 Nr. 5 Satz 10; s. § 22 Anm. 480, 510). Die Versorgungsleistungen sollen zu den Einkünften gehören, zu denen sie gehören würden, wenn die Übertragung nach § 4 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 BetrAVG nicht stattgefunden hätte. Das bedeutet, dass für die Besteuerung der Versorgungsleistungen letztlich die stl. Behandlung der Beiträge vor der Übertragung maßgebend bleibt (vgl. dazu im Einzelnen *Niermann*, DB 2004, 1449 [1457]; *von Beckerath* in *KSM*, § 3 Rz. B 55/76 ff. [3/2018]; BTDrucks. 15/2150, 32).

