

Steuerliche Gewinnermittlung

Bilanzsteuerrechtlich offene Fragen bei Verpflichtungs- und Erfüllungsübernahmen, Garantien, Bürgschaften und Schuldbeitritten

RA/StB/FAfStR Dr. Claas Fuhrmann, LL.M., c-k-s-s Köln

Inhalt

- I. Vorbemerkung
- II. Schuldübernahme nach §§ 414 ff. BGB
 1. Bilanzielle Behandlung beim Verpflichtungsübernehmer
 - a) Ansatz und Bewertung in Wirtschaftsjahren, die vor dem 29.11.2013 enden
 - b) Ansatz und Bewertung in Wirtschaftsjahren, die nach dem 28.11.2013 enden
 - c) Gewinnmindernde Rücklagen nach § 5 Abs. 7 Satz 5 und 6 EStG
 2. Abzug des Aufwandes beim ursprünglich Verpflichteten (§ 4f Abs. 1 EStG)
 - a) Verteilung des Aufwandes
 - b) Gewinnerhöhend aufzulösende Passivposten iS des § 4f Abs. 1 Satz 2 EStG
 - c) Teilbetriebsaufgaben/-veräußerungen, Umwandlungen und Einbringungen
 - d) Übertragung von (Teil-)Mitunternehmeranteilen
- III. Übernahme von mit einer Verpflichtung verbundenen Lasten (Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung)
- IV. Schuldübernahmen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung im Zusammenhang mit Pensionsverpflichtungen iS von § 6a EStG
- V. Beratungserwägungen

I. Vorbemerkung

Der Steuergesetzgeber hat bereits Ende 2013 – also vor mehr als 5 Jahren – mit § 5 Abs. 7 EStG und § 4f EStG 5 Abs. 7 EStG zwei hochproblematische bilanzsteuerliche Sondernormen geschaffen, die eine vorgezogene Realisierung stiller Lasten entgegen der Rechtsprechung des BFH bei entgeltlichen Schuldübertragungen im Fiskalinteresse abmildern bzw. verteilen sollen, vgl. *Prinz/Otto*, GmbHR 2018, 497. Beide Rechtsnormen stecken „voller Tücken“. Das BMF hat am 30.11.2017 (BStBl. I 2017, 1619) eine norminterpretierende Verwaltungsanweisung zu beiden Vorschriften publiziert, die einerseits zur Rechtsklarheit bei den betreffenden Unternehmen beiträgt, andererseits aber auch eine Reihe stark restriktiver Auffassungen vor allem im Bereich betrieblicher Altersversorgung deutlich macht. Zudem fehlen zu wichtigen Anwendungsbereichen beider Normen klarstellende Aussagen.

Der BFH hatte zuvor in mehreren Urteilen entschieden, dass übernommene Verpflichtungen beim Übernehmer keinen Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen unterliegen, sondern als ungewisse Verbindlichkeiten auszuweisen und mit den „Anschaffungskosten“ oder dem höheren Teilwert zu bewerten sind, vgl. etwa Urteile v. 14.12.2011 und 12.12.2012. Tritt ein Dritter neben dem bisherigen Schuldner in die Verpflichtung ein (sog. Schuldbeitritt) und verpflichtet sich der Dritte, den bisherigen Schuldner von der Verpflichtung freizustellen, kann der bisherige Schuldner mangels Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme weder eine Rückstellung für die Verpflichtung passivieren noch einen Freistellungsanspruch gegenüber dem Schuldbeitretenden ansetzen, Urteil v. 26.4.2012. Entgegen der Meinung der Finanzverwaltung hat der BFH auch bei einer bloßen wirtschaftlichen Schuldübertragung beim „Veräußerer“ keinen Freistellungsanspruch aktiviert. Vielmehr entfällt die rückstellungsbe gründende Verpflichtung durch den Übertragungsvorgang. Ungeachtet der unterschiedlichen zivilrechtlichen Übertragungswege behandelt der BFH rechtliche und wirtschaftliche Schuldübertragungen in seiner Judikatur systementsprechend gleich. Der BFH ist damit der damaligen Verwaltungsauffassung entgegengetreten.

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 28.11.2013 enden, ist der Gesetzgeber dieser Rechtsprechung mit den Regelungen der § 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG in der Fassung des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes v. 18.12.2013, BGBl. I, 4318; BStBl. 2014 I, 2, entgegengetreten. Im maßgeblichkeitsgeprägten Bilanzsteuerrecht gibt es eine Reihe von Situationen, in denen der Verkehrswert einer Verpflichtung höher ist als der steuerbilanziell zulässige Wertansatz. (zB § 5 Abs. 2a bis 4b, Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3a sowie § 6a EStG und Schwankungs- und Schadenrückstellungen nach § 20 KStG).

Es bestehen diverse Ansatzverbote, Ansatzbeschränkungen und Bewertungsvorbehalte. Besonders „prominentes Beispiel“ ist die Sonderregelung für Pensionsrückstellungen gem. § 6a EStG (Direktzusagen gegenüber Arbeitnehmern) mit ihrem möglicherweise verfassungswidrigen marktfernen Festzinssatz von 6 %. Weiterhin ist etwa das steuerbilanzielle Verbot der Drohverlustrückstellungen des § 5 Abs.4a EStG zu erwähnen. Zur „Hebung“ derartig unterdotiert ausgewiesener Verpflichtungen, aber vor allem auch zur Sicherstellung von Altersversorgungsverpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern hat die Praxis Techniken zur entgeltlichen und fremdüblichen Übertragung auf Dritte/Konzernunternehmen entwickelt. Im Einzelnen handelt es sich um die befreiende Schuldübernahme gem. § 414 BGB (Gläubigerzustimmung erforderlich), den Schuldbeitritt sowie die im Innenverhältnis wirkende Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung, die juristisch jeweils unterschiedlich wirken, wirtschaftlich aber einvernehmlich zu einer Schuldübertragung auf einen anderen Rechtsträger per Entgelt führen. Derartige entgeltliche Transaktionen sind von der höchstrichterlichen Rechtsprechung anerkannt worden. Beim „Veräußerer“ der Schuld wird laut BFH ein steuerrelevanter Verlust in Höhe der entgeltlich übertragenen stillen Last realisiert.

Wegen vermeintlicher „Steuerausfallrisiken in Milliardenhöhe“ hat der Steuergesetzgeber im AIFM-StAnpG vom 18.12.2013 mit §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG die Rechtsprechung weitgehend konterkarierende Regelungen eingeführt. Beide Vorschriften haben vor allem bei der Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen hohe Praxisrelevanz und sind steuersystematisch fragwürdig. Für Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Regelungen nicht anzuwenden.

§ 4f EStG sieht beim Veräußerer (= ursprünglich Verpflichtetem) eine außerbilanziell wirkende, typisierte Aufwandsverteilung der realisierten stillen Last über 15 Jahre vor. Für Schuldübertragungsfälle bestehen gem. § 4f Abs. 1 Satz 3 bis 6 EStG einige gewichtige Ausnahmen für die Aufwandsverteilung (Kleinunternehmen gem. § 7g EStG, Arbeitgeberwechsel mit Pensionstransfer sowie diverse Betriebsaufgabe-Konstellationen). Diese Ausnahmebestimmungen zum Verteilungsgebot gelten gem. § 4f Abs.2 EStG allerdings nicht in Schuldbeitritts-/Erfüllungsübernahmefällen. Die verschiedenen zivilrechtlichen Übertragungswege werden damit vom Gesetzgeber entgegen der BFH-Rechtsprechung unterschiedlich behandelt, ohne dass die Gründe dafür erkennbar sind. Ein verbleibender „§ 4f-Verteilungsposten“ geht in Umwandlungsfällen oder bei anderweitiger Gesamtrechtsnachfolge auf den

jeweiligen Rechtsnachfolger über, der an die ursprüngliche Verteilung gebunden ist (kein Anwendungsfall des § 8c KStG, da „Aufwandsvortrag“ und nicht Verlustvortrag).

Beim Erwerber (= Verpflichtungsübernehmer) gilt die ursprünglich bestehende Passivierungsbeschränkung und dessen Rechtsnachfolger zu dem auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtag gem. § 5 Abs. 7 EStG weiter. Abgestellt wird auf die „beim ursprünglich Verpflichteten“ bestehenden Ansatz-/Bewertungsbeschränkungen. Deshalb entsteht beim Erwerber aufgrund gesetzlicher Anordnung trotz fremdüblicher Ausgestaltung als Anschaffungsvorgang ein „Erwerbsgewinn“ am auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtag, der wahlweise durch den Steuerpflichtigen auf bis zu 15 Jahre mittels einer gewinnmindernden Rücklage in der Steuerbilanz „gestreckt“ werden kann (steuerliches Wahlrecht gem. § 5 Abs. 1 ESIG mit Dokumentationsverpflichtung).

Nach den Neuregelungen sind übernommene Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten bilanzsteuerlichen Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, in der steuerlichen Gewinnermittlung des Übernehmers oder dessen Rechtsnachfolger nach Maßgabe des § 5 Abs. 7 EStG anzusetzen und zu bewerten. § 5 Abs. 7 EStG gilt ausschließlich für am Bilanzstichtag bestehende Verpflichtungen, die aufgrund der Vorschriften des EStG (zB § 5 Abs. 2a bis 4b, Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3a sowie § 6a EStG) und des KStG (zB Schwankungs- und Schadenrückstellungen nach § 20 KStG) nicht oder niedriger anzusetzen und zu bewerten sind als die für die Übernahme der Verpflichtung erhaltene Gegenleistung („Anschaffungskosten“ iS der BFH-Rechtsprechung).

In „**Altfällen**“ **entgeltlicher Schuldübertragungen in vor dem 29.11.2013** endenden Wirtschaftsjahren erkennt das BMF die für die Steuerpflichtigen günstige BFH-Rechtsprechung an. Entsprechend werden die einschlägigen BFH-Judikate zeitgleich im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht. Die der Rechtsprechung entgegenstehenden Alterlasse vom 16.12.2005 sowie vom 24.6.2011 werden aufgehoben. Dieser klare „Einschnitt in der Rechtslage“ ist aus Sicht der Praxis zu begrüßen. Für „Neufälle“ rekurriert das BMF-Schreiben hinsichtlich der zeitlichen Anwendung der §§ 4f, 5 Abs. 7 ESIG im Wesentlichen auf die gesetzliche Anwendungsregelung in § 52 Abs. 8 und 9 ESIG, wobei vor allem auf Erwerberseite durchaus verfassungsproblematische „Rückwirkungseffekte“ auftreten können. Beide Regelungen gelten grundsätzlich erstmals in Wirtschaftsjahren, die nach dem 28.11.2013 enden. Dabei erfasst § 5 Abs. 7 EStG aber – im Gegensatz zu § 4f EStG, der rein stichtagsbezogen wirkt und bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr realisierte Verluste bis zum Ablauf

des 31.12.2012 unberührt lässt (problematische unechte Rückwirkung in 2013) – auch steuerbilanziell „fortwirkende“ Altfälle. Deshalb kann es auch viele Jahre nach der Verpflichtungsübernahme zur Entstehung eines „phasenverschobenen“ steuerlichen Erwerbsgewinns kommen. Zur „Abmilderung“ der aus der erstmaligen Anwendung der Vorschrift resultierenden Steuerfolgen kann § 5 Abs. 7 EStG auf Antrag auch bereits für frühere Wirtschaftsjahre angewendet werden (§ 52 Abs. 9 Satz 2 EStG). Die betroffenen Steuerpflichtigen können den entstandenen Erwerbsgewinn durch die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage gem. § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG über bis zu 15 Jahre verteilen; darüber hinaus ist bei vor dem 14.12.2011 vereinbarten Übertragungen eine Gewinnverteilung über bis zu 20 Jahre zulässig (§ 52 Abs. 9 Satz 3 EStG). Diese Wahlrechte zur rückwirkenden Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG können zB zur Vermeidung von Bilanzberichtigungen oder zur Nutzung von § 8c KStG behafteten Altverlusten von Interesse sein.

Nach **Verwaltungsauffassung** kommt auf Seiten des Übertragenden eine **Verteilung des Aufwandes** nach § 4f EStG nur dann in Betracht, wenn die Verpflichtung an dem der Übertragung vorangegangenen Bilanzstichtag bestand und die Verpflichtung beim Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger in den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 7 EStG fällt oder § 5 Abs. 7 EStG zur Anwendung käme, wenn der Übernehmer dem deutschen Steuerrecht unterläge, vgl. Tz. 3 BMF, aaO. Diese **enge Stichtagsbetrachtung** des BMF dürfte zwar vom Gesetzeswortlaut gedeckt sein, kann aber im Einzelfall wegen der Nichtberücksichtigung unterjähriger Vorgänge zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen, was im Einzelfall vor- oder nachteilig sein kann. Ferner ist die einseitige tatbestandliche Korrespondenz zwischen den Regelungen der §§ 4f, 5 Abs.7 EStG zu beanstanden. Für eine Aufwandsverteilung nach § 4f EStG soll erforderlich sein, dass die Verpflichtung beim Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger in den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 7 EStG fällt oder bei Anwendbarkeit des deutschen Steuerrechts fallen würde. Die Finanzverwaltung geht damit von einer nur einseitig für die § 4f-Anwendung wirkenden tatbestandlichen Korrespondenz beider Vorschriften aus, die sich allerdings dem Gesetzeswortlaut in dieser Form nicht entnehmen lässt.

Die Finanzverwaltung dürfte dabei vor allem Übertragungen auf nicht bilanzierende Übernehmer – zB auf Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, sowie Outbound-Übertragungen auf Steuerausländer – im Blick haben. Eine umgekehrte Wirkungsrichtung der Nichtanwendbarkeit des § 5 Abs. 7 EStG etwa bei Inbound-Gestaltungen ohne § 4f-Anwendung beim Übertragenden ist dagegen nicht vorgesehen

Ändert sich bei einer betrieblichen Altersversorgungszusage der Durchführungsweg (Direktzusage, Unterstützungskassenzusage, Direktversicherung, Pensionskasse oder Pensionsfonds), sind die §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG nicht anzuwenden; das bei einer Übertragung von Versorgungsleistungen auf Pensionsfonds bestehende Wahlrecht zur Verteilung der Betriebsausgaben gem. § 4d Abs. 3 und § 4e Abs. 3 iVm. § 3 Nr. 66 EStG bleibt unberührt. – *Anmerkung:* Gem. Rz. 4 BMF, aaO, sind die §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG nicht anzuwenden, wenn sich bei einer betrieblichen Altersversorgungszusage der Durchführungsweg (Direktzusage, Unterstützungskassenzusage, Direktversicherung, Pensionskasse oder Pensionsfonds) ändert. In der Entwurfsfassung des BMF-Schreibens war diese aus der Sicht der Steuerpflichtigen zu begrüßende Erleichterung für den Bereich der betrieblichen Altersvorsorge noch nicht vorgesehen. Insoweit ist eine signifikante Verbesserung des „finalen BMF-Schreibens“ im Vergleich zur Entwurfsfassung festzuhalten.

II. Schuldübernahme nach §§ 414 ff. BGB

Wie bereits erwähnt, kann eine Schuld von einem Dritten durch Vertrag mit dem Gläubiger in der Weise übernommen werden, dass der Dritte an die Stelle des bisherigen Schuldners tritt (§§ 414 ff. BGB). Verpflichtungen können einzeln oder im Rahmen einer entgeltlichen Betriebsübertragung übertragen werden oder kraft Gesetzes (zB nach § 613a BGB) auf einen Dritten übergehen.

1. Bilanzielle Behandlung beim Verpflichtungsübernehmer

a) Ansatz und Bewertung in Wirtschaftsjahren, die vor dem 29.11.2013 enden

In vor dem 29.11.2013 endenden Wirtschaftsjahren ist die o.g. BFH-Rechtsprechung zu beachten, wonach übernommene Verpflichtungen im Wirtschaftsjahr der Übernahme mit den „Anschaffungskosten“ oder dem höheren Teilwert anzusetzen sind. Auf Antrag können die Neuregelungen des § 5 Abs. 7 EStG bereits für vor dem 29.11.2013 endende Wirtschaftsjahre angewendet werden (§ 52 Abs. 9 Satz 2 EStG). Der Antrag ist nicht formgebunden und gilt durch den entsprechenden Ansatz in der steuerlichen Gewinnermittlung als ausgeübt. Wie bereits erwähnt, können diese Wahlrechte zur rückwirkenden Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG zB zur Vermeidung von Bilanzberichtigungen oder zur Nutzung von § 8c KStG behafteten Altverlusten von Interesse sein. Die Finanzverwaltung anerkennt für Altfälle die Rechtsprechung des BFH. Das ist zu begrüßen.

b) Ansatz und Bewertung in Wirtschaftsjahren, die nach dem 28.11.2013 enden

In nach dem 28.11.2013 endenden Wirtschaftsjahren ist die Neuregelung in § 5 Abs. 7 EStG maßgebend (§ 52 Abs. 9 Satz 1 EStG). Der Übernehmer hat die gleichen Bilanzierungsvorschriften zu beachten, die auch für den ursprünglich Verpflichteten am Bilanzstichtag gegolten hätten, wenn er die Verpflichtung nicht übertragen hätte. Unterlag der ursprünglich Verpflichtete nicht dem deutschen Steuerrecht, ist der Wert maßgebend, der nach den Regelungen des EStG oder KStG anzusetzen gewesen wäre. Dadurch wird sichergestellt, dass der Übernehmer entsprechend dem Sinn und Zweck der Regelungen in § 5 Abs. 7 EStG die Verpflichtung unter Berücksichtigung der steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte ansetzt. Wurde eine Verpflichtung bereits mehrfach übertragen, ist derjenige ursprünglich verpflichtet iS von § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG, der die Schuld erstmalig begründet hat.

In der ersten für die Besteuerung maßgebenden Schlussbilanz nach der Übernahme sind Verpflichtungen unter Berücksichtigung der steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte anzusetzen; insbesondere die Regelungen in § 5 Abs. 2a bis 4b, Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3a sowie § 6a EStG sind zu beachten. Bilanzsteuerliche Wahlrechte (zB Teilwert- oder Pauschalwertverfahren bei Jubiläumsrückstellungen) können unabhängig von der Wahl des Rechtsvorgängers in Anspruch genommen werden.

c) Gewinnmindernde Rücklagen nach § 5 Abs. 7 Satz 5 und 6 EStG

Für den Gewinn, der sich aus der Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG ergibt, kann gem. § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG jeweils in Höhe v. 14/15 eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens 1/14 gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). Wurde die Verpflichtung vor dem 14.12.2011 übernommen, können 19/20 des Gewinns als Rücklage passiviert werden, die in den folgenden 19 Wirtschaftsjahren aufzulösen ist (§ 52 Abs. 9 Satz 3 EStG). Scheidet eine Verpflichtung vor Ablauf des Auflösungszeitraums aus dem Betriebsvermögen aus, ist eine für diese Verpflichtung noch nicht aufgelöste Rücklage gewinnerhöhend auszubuchen (§ 5 Abs. 7 Satz 6 EStG), vgl. BMF, aaO, Rz. 11.

Die vorstehend genannten Verteilungszeiträume sind nach Verwaltungsauffassung auch dann maßgebend, wenn die Verpflichtung, für die eine Rücklage gebildet wurde, voraussichtlich bereits vor Ende des Auflösungszeitraums nicht mehr bestehen wird. In diesen Fällen kann aber die bei Ausscheiden erforderliche Auflösung der verbleibenden Rücklage

dadurch vermieden werden, dass jährlich mehr als 1/14 oder 1/19 gewinnerhöhend aufgelöst werden (zB Verteilung über die tatsächliche Laufzeit der Verpflichtung), vgl. BMF, aaO, Rz. 12.

Gewinn iS von § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG ist der Unterschiedsbetrag zwischen den „Anschaffungskosten“ zum Zeitpunkt der Übernahme der Verpflichtung und dem in der folgenden Schlussbilanz nach § 5 Abs. 7 EStG anzusetzenden niedrigeren Wert. Scheidet eine übernommene Verpflichtung bereits vor dem folgenden Bilanzstichtag aus dem Betriebsvermögen aus, kann für einen sich insoweit ergebenden Gewinn nach Verwaltungsauffassung keine Rücklage gebildet werden.

Beispiel 1 nach Rz. 13 BMF:

Unternehmer U pachtet seit dem 1.1.2003 für 20 Jahre ein unbebautes Grundstück und errichtet darauf eine betrieblich genutzte Lagerhalle. U hat sich verpflichtet, die Lagerhalle nach Ablauf des Pachtvertrages am 31.12.2022 abzureißen. Am Bilanzstichtag 31.12.2012 betragen die voraussichtlichen Abrisskosten 10.000 €. U hat für die Abrissverpflichtung eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten passiviert. Da für das Entstehen der Verpflichtung im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist (Nutzung der Lagerhalle), ist die Rückstellung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 EStG zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln und nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e Satz 1 EStG abzuzinsen. Die von U zum 31.12.2012 passivierte Rückstellung beträgt bei einer Restlaufzeit von 10 Jahren und einem Abzinsungsfaktor von 0,585 (Tabelle 2 des BMF-Schr. v. 26.5.2005, BStBl. I, 699) zutreffend $10.000 \text{ €} \times 10/20 \times 0,585 = 2.925 \text{ €}$.

Am 2.1.2013 übernimmt A (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) mit Zustimmung des Verpächters den Pachtvertrag von U. Der von A an U zu zahlende Kaufpreis für die Lagerhalle beträgt 50.000 €. Die mit der übernommenen Abrissverpflichtung verbundenen Kosten werden entsprechend den voraussichtlichen Abrisskosten zum 31.12.2012 zutreffend auf 10.000 € geschätzt und mit dem Kaufpreis für die Lagerhalle verrechnet. A bucht den Geschäftsvorfall zutreffend wie folgt:

Betriebsanlage	50.000 €	an	Bank	40.000 €
			Abrissverpflichtung	10.000 €

Bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 2013 ergeben sich folgende Änderungen bei den prognostizierten Abrisskosten:

Variante a:	keine
Variante b:	20.000 €
Variante c:	5.000 €

Die „Anschaffungskosten“ der Abrissverpflichtung betragen 10.000 €. Am folgenden Bilanzstichtag 31.12.2013 ist diese Pflicht gem. § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG so zu bilanzieren, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten U ohne Übertragung zu bilanzieren wäre. Demzufolge hat A für die Abrissverpflichtung eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren und bei einer Restlaufzeit von 9 Jahren und einem Abzinsungsfaktor von 0,618 wie folgt zu bewerten:

Variante a:	10.000 € x	11/20	x	0,618	=	3.399 €
Variante b:	20.000 € x	11/20	x	0,618	=	6.798 €
Variante c:	5.000 € x	11/20	x	0,618	=	1.700 €

Es ergibt sich unter Berücksichtigung der bei Schuldübernahme eingebuchten Abrissverpflichtung von 10.000 € folgender Gewinn, für den in Höhe von 14/15 eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden kann:

Variante a:	10.000 € -	3.399 €	=	6.601 €	(Rücklage 6.161 €)
Variante b:	10.000 € -	6.798 €	=	3.202 €	(Rücklage 2.989 €)
Variante c:	10.000 € -	1.700 €	=	8.300 €	(Rücklage 7.747 €)

2. Abzug des Aufwandes beim ursprünglich Verpflichteten (§ 4f Abs. 1 EStG)

a) Verteilung des Aufwandes

Ein Aufwand, der sich für den ursprünglich Verpflichteten in einem nach dem 28.11.2013 endenden Wirtschaftsjahr aus einem Übertragungsvorgang ergibt, kann gem. § 4f Abs. 1 Satz 1 iVm. § 52 Abs. 8 EStG grundsätzlich nur auf das Jahr der Schuldübernahme und die folgenden 14 Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe abgezogen werden. Die Verteilung des Aufwandes erfolgt durch außerbilanzielle Hinzurechnungen und Abrechnungen.

Ein zu verteilender Aufwand aus einem Übertragungsvorgang kann auch dann nicht mit Gewinnen aus anderen Geschäftsvorfällen verrechnet werden, wenn diese Gewinne in einem mittelbaren oder unmittelbaren Zusammenhang mit dem Aufwand aus dem Übertragungsvorgang stehen.

b) Gewinnerhöhend aufzulösende Passivposten iS des § 4f Abs. 1 Satz 2 EStG

Sind infolge der Übertragung einer Verpflichtung in der steuerlichen Gewinnermittlung des Vorjahres ausgewiesene Passivposten wie Rückstellungen, Verbindlichkeiten und steuerliche Rücklagen (zB nach R 6.11 Abs. 3 EStR bei niedrigeren handelsrechtlichen Bilanzansätzen) gewinnerhöhend aufzulösen, ist der sich aus dem Übertragungsvorgang ergebende Aufwand in dem Wirtschaftsjahr der Übertragung nach § 4f Abs. 1 Satz 2 erster Halbsatz EStG in Höhe der aufgelösten Passivposten als Betriebsausgabe abzugsfähig. Dabei ist immer auf die am vorangegangenen Bilanzstichtag angesetzten Passivposten abzustellen, soweit die Auflösung auf der Übertragung der Verpflichtung beruht. Der Bilanzansatz in einer im Zusammenhang mit einem Umwandlungssteuervorgang erstellten steuerlichen Schlussbilanz ist insoweit unbeachtlich. Weicht der Übertragungszeitpunkt vom Bilanzstichtag ab, kommt eine Zugrundelegung fiktiver Passivposten, die zu diesem Zeitpunkt maßgebend gewesen wären, nicht in Betracht. Der übersteigende Aufwand ist auf das Jahr der Schuldübernahme und die folgenden 14 Wirtschaftsjahre gleichmäßig zu verteilen (§ 4f Abs. 1 Satz 2 EStG). Im Ergebnis ist ein Aufwand, der sich daraus ergibt, dass die Gegenleistung höher ist als die bislang in der steuerlichen Gewinnermittlung passivierte Verpflichtung, nur über 15 Jahre verteilt als Betriebsausgabe abzugsfähig, vgl. BMF, aaO, Rz. 15.

c) Teilbetriebsaufgaben/-veräußerungen, Umwandlungen und Einbringungen

Bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebes wird der Übertragungsaufwand nach § 4f Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG nur verteilt, soweit er einen Verlust begründet oder erhöht (§ 4f Abs. 1 Satz 4 EStG). Der insoweit hinzugerechnete Aufwand ist wie bei einer im laufenden Wirtschaftsjahr erfolgten Schuldübertragung auf das Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme und die nachfolgenden Wirtschaftsjahre zu verteilen, d.h. der sofort abzugsfähige Aufwand von 1/15 ist im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns nach § 16 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen und der verbleibende Betrag auf die folgenden 14 Wirtschaftsjahre zu verteilen. Entsprechendes gilt bei Umwandlungen und Einbringungen von Teilbetrieben nach dem Umwandlungssteuergesetz.

Für die Fälle der Rechtsnachfolge beim ursprünglichen Schuldner/Verpflichtungsübernehmer enthalten die §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG ausdrückliche gesetzliche Regelungen. Denn gem. § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG ist der Rechtsnachfolger an die Aufwandsverteilung beim ursprünglichen Verpflichteten gebunden. Gem. § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG sind die übernommenen Verpflichtungen auch beim Rechtsnachfolger des (unmittelbaren) Übernehmers wie beim ursprünglich Verpflichteten zu bilanzieren. Unklar ist allerdings der Anwendungsbereich dieser Vorschriften bei der Übertragung passivierungsbeschränkter Verpflichtungen im Rahmen einer Umwandlung oder Einbringung iS des UmwStG. Eine klärende Gesamtdarstellung der Sichtweise der Finanzverwaltung zu dieser Problematik fehlt im BMF-Schreiben v. 30.11.2017. Umwandlungssteuerliche Aspekte werden darin vielmehr nur vereinzelt angesprochen.

Nach der **hM im Schrifttum finden die Regelungen der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG im Grundsatz auch auf Verpflichtungsübertragungen in Umwandlungs- und Einbringungsfällen Anwendung**, vgl. *Prinz/Otto*, GmbHR 2018, 497. Diese Auffassung dürfte im Einklang mit dem Gesetzeswortlaut stehen, weil das Gesetz insoweit keinen bestimmten zivilrechtlichen Übertragungsweg vorschreibt. Dies dürfte auch dem Willen des Gesetzgebers entsprechen. Im BMF-Schreiben vom 30.11.2017 geht scheinbar auch die Finanzverwaltung pauschalierend von der Anwendung der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG in diesen Fällen aus. So wird bei den Anwendungshinweisen zu § 4f Abs. 1 Satz 2 EStG in Rz. 18 auf die im Zusammenhang mit Umwandlungssteuervorgängen erstellte steuerliche Schlussbilanz Bezug genommen. Diese Schlussbilanz soll – offenbar wegen der insoweit zu beachtenden Bilanzierungsbesonderheiten – für den Bilanzansatz aufzulösender Passivposten unbeachtlich sein. In den Anwendungshinweisen zu § 4f Abs. 1 Satz 4 EStG werden zudem ausdrücklich auch Umwandlungen und Einbringungen von Teilbetrieben nach dem UmwStG einbezogen. Die Übertragung passivierungsbeschränkter Verpflichtungen kann demnach sowohl durch Einzelrechtsnachfolge als auch im Wege der Sonder- oder Gesamtrechtsnachfolge nach dem UmwG oder im Wege der Anwachsung erfolgen. Ein Vermögensübergang (und damit eine Verpflichtungsübertragung) auf einen anderen Rechtsträger findet allerdings bei einem Formwechsel nach §§ 190 ff. UmwG zivilrechtlich nicht statt. Eine Anwendung der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG scheidet deshalb bei einem „homogenen Formwechsel“ (Personen- in Personengesellschaft, Kapital- in Kapitalgesellschaft) aus. Bei einem „kreuzenden“ Formwechsel (Personen- in Kapitalgesellschaft oder umgekehrt) kommt es dagegen zwar nicht zivilrechtlich, aber ertragsteuerlich zu einer Vermögensübertragung. In diesem Fall finden die §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG daher – trotz des Fehlens einer zivilrechtlichen Verpflichtungsübertragung – Anwendung, vgl. *Adrian/Fey*, StuB 2014, 53; *Horst*, FR 2015, 824; *Kahle/Braun*, FR 2018, 197.

Die Verwaltungsauffassung in Rz. 19 des BMF-Schreibens ist grundsätzlich zu begrüßen, wobei sich die Anwendbarkeit des § 4f Abs. 1 Satz 4 EStG auf Teilbetriebsumwandlungen und -einbringungen wegen deren Veräußerungscharakters richtigerweise bereits unmittelbar aus dem Gesetz ergibt; es muss daher nicht erst auf eine entsprechende Anwendung der Vorschrift abgestellt werden. Bei systematischer Betrachtung müsste die Finanzverwaltung damit aber folgerichtig auch in den Fällen des § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG, in denen der gesamte Betrieb Gegenstand einer Umwandlung oder Einbringung ist, eine Ausnahme von der Aufwandsverteilung zulassen. Für eine – nach dem Übertragungsgegenstand differenzierende – unterschiedliche Behandlung der Übertragungstatbestände des UmwStG im Rahmen des § 4f EStG ist ein sachlicher Grund nicht erkennbar.

d) Übertragung von (Teil-)Mitunternehmeranteilen

Eine Verpflichtung kann auch durch entgeltliche Übertragung von (Teil-)Mitunternehmeranteilen übertragen werden. Wird der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen, unterbleibt nach § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG eine Verteilung des sich ergebenden Aufwandes. Bei entgeltlichen Schuldübernahmen sieht § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG in den folgenden wichtigen Fällen Ausnahmen von der Aufwandsverteilung wegen „finaler stiller Reservenrealisation“ vor; für Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen besteht eine solche Ausnahme zur Aufwandsverteilung nicht:

- ▷ Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe sowie Veräußerung/Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils. Die Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils wird nicht ausdrücklich vom Gesetzgeber als Ausnahmefall genannt.
- ▷ Teilbetriebsveräußerung/Teilbetriebsaufgabe: Aufwandsverteilung nur, soweit der Aufwand einen Veräußerungs- oder Aufgabeverlust begründet oder erhöht.

Nach Rz. 20 des BMF-Schreibens fällt auch die Übertragung von Teilmitunternehmeranteilen in den Anwendungsbereich des § 4f EStG, was zutreffend ist und letztlich auf einer konsequenten Anwendung des Transparenzprinzips (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) beruht. Eine Ausnahme von der Aufwandsverteilung ist für Teilmitunternehmeranteilsübertragungen dagegen ausdrücklich nicht vorgesehen, was mE problematisch sein dürfte. Schließlich ist in § 5 Abs. 7 Satz 3 EStG die Entstehung eines Erwerbsgewinns aus Verpflichtungsübernahmen ausdrücklich auch für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils vorgesehen.

Anmerkung: Bedauerlich ist, dass im BMF-Schreiben v. 30.11.2017 die Besonderheiten derartiger Mitunternehmeranteilsübertragungen bei Berücksichtigung von im Kaufpreis angesetzten stillen Lasten nicht angesprochen werden. Vor allem beim übernehmenden Mitunternehmer werden sich häufig Fragen bezogen auf Ergänzungsbilanzen stellen, für die Anwendungshinweise ratsam wären.

III. Übernahme von mit einer Verpflichtung verbundenen Lasten (Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung)

Bei Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung besteht das bisherige Vertragsverhältnis zwischen dem Freigestellten und dem Gläubiger der Verpflichtung unverändert fort. Der Übernehmer verpflichtet sich, den bislang alleine Verpflichteten von den künftigen Leistungspflichten ganz oder teilweise freizustellen, vgl. BMF, aaO, Rz. 22. Die obenstehenden Grundsätze gelten entsprechend. Eine vom Freistellungsberechtigten bislang passivierte Rückstellung ist aufgrund fehlender Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme gewinnerhöhend aufzulösen (BFH-Urteil v. 26.4.2012, aaO). Der Freistellungsberechtigte hat in der steuerlichen Gewinnermittlung keinen Freistellungsanspruch gegenüber dem Freistellungsverpflichteten auszuweisen. Ist die Gegenleistung für den Schuldbeitritt oder die Erfüllungsübernahme höher als die bislang passivierte Rückstellung, entsteht ein Aufwand iS von § 4f Abs. 2 iVm. Abs. 1 EStG. Bei Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen kommen Ausnahmen von der Verteilungspflicht nach § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG nicht in Betracht, da gem. § 4f Abs. 2 EStG nur die Sätze 1, 2 und 7 des Abs. 1 entsprechend gelten, vgl. so BMF, aaO.

IV. Schuldübernahmen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung im Zusammenhang mit Pensionsverpflichtungen iS von § 6a EStG

Bei der Bewertung übernommener Pensionsverpflichtungen nach § 6a EStG können bilanzsteuerrechtliche Wahlrechte (insbesondere das Pensionsalter nach R 6a Abs. 11 EStR und die Wahl der biometrischen Rechnungsgrundlagen) unabhängig von der Entscheidung des Rechtsvorgängers in Anspruch genommen werden. Das sog. Nachholverbot nach § 6a Abs. 4 EStG gilt für bei einem Rechtsvorgänger entstandene Fehlbeträge in der ersten Schlussbilanz nach der Übernahme nicht.

In den Fällen der Übernahme von Pensionsverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern, die bisher in einem anderen Unternehmen tätig waren (Unternehmenswechsel), unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten gilt für die Bewertung der Pensionsverpflichtungen die Sonderregelung des § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG: Bei der Ermittlung des Teilwertes der jeweiligen Verpflichtung ist der Jahresbetrag nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG so zu bemessen, dass zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Übernahme der Barwert der Jahresbeträge zusammen mit den übernommenen Vermögenswerten gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist, wobei sich kein negativer Jahresbetrag ergeben darf. Das gilt unabhängig von der Anzahl der übernommenen Pensionsverpflichtungen. Bei Betriebsübergängen gem. § 613a BGB kommt die Anwendung der Sonderregelung nach § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG nicht in Betracht, da in diesen Fällen der neue Betriebsinhaber in die Rechte und Pflichten aus den bestehenden Arbeitsverhältnissen eintritt und kein Unternehmenswechsel erfolgt.

Wurde eine Pensionsverpflichtung bereits mehrfach übertragen und wurde bei mindestens einer der Übertragungen die in § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG dargelegte Sonderregelung angewendet, ist derjenige ursprünglich verpflichtet iS von § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG, der zuletzt die Sonderregelung angewendet hat, vgl. BMF, aaO.

Nach § 4f Abs. 1 Satz 3 2. Teilsatz EStG unterbleibt die Verteilung von Aufwand im Zusammenhang mit der Übertragung von Pensionsansprüchen von Versorgungsberechtigten, die zu einem neuen Arbeitgeber wechseln. Das gilt auch für Verpflichtungen aus Jubiläumsszusagen, Altersteilzeitvereinbarungen und ähnlichen Verpflichtungen gegenüber dem Arbeitnehmer, die auf den neuen Arbeitgeber übertragen werden. In den Fällen des § 613a BGB ist § 4f Abs. 1 Satz 3 2. Teilsatz EStG aber nicht anzuwenden.

Für die entgeltliche Übertragung einzelner Pensionsverpflichtungen sind sowohl beim Übertragenden als auch beim Übernehmer abmildernde steuergesetzliche Sonderregelungen vorgesehen, die die Portabilität von Versorgungszusagen in einem gewissen Rahmen erleichtern sollen:

§ 4f Abs. 1 Satz 3 EStG Halbsatz 2 EStG sieht beim Arbeitgeberwechsel unter Mitnahme der erworbenen Pensionsansprüche im Schuldübertragungsfall eine Ausnahme von der Verteilungspflicht aufgedeckter stiller Lasten vor. Zur Reichweite dieser Ausnahmebestimmung enthält Rz. 29 eine begrüßenswerte Erweiterung: Über den Gesetzeswortlaut hinausgehend

wendet die Finanzverwaltung die Ausnahmeregelung für Arbeitgeberwechsel auch bei Verpflichtungen aus Jubiläumszusagen, Altersteilzeitvereinbarungen und ähnliche Verpflichtungen gegenüber einem Arbeitnehmer an, sofern diese auf den neuen Arbeitgeber übertragen werden.

Anmerkung: In der Entwurfsfassung des BMF-Schreibens vom 22.11.2016 war diese begründenswerte Handhabung noch nicht vorgesehen.

Auf der anderen Seite enthält § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG beim übernehmenden Arbeitgeber eine gesetzliche Sonderregelung zur Bewertung übergegangener Pensionsverpflichtungen unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten gegenüber Arbeitnehmern, die bisher in einem anderen Unternehmen tätig waren. In diesen Fällen soll das sog. Teilwert-Splittingverfahren zur Anwendung kommen, wodurch weitgehend Erfolgsneutralität gewährleistet wird und insoweit ein steuerlicher Erwerbsgewinn vermieden werden kann.

Beide Sonderregelungen sollen nach Meinung des BMF allerdings nicht bei Betriebsübergängen nach § 613a BGB zur Anwendung kommen, da in diesen Fällen der neue Betriebsinhaber lediglich in die Rechte und Pflichten aus den bestehenden Arbeitsverhältnissen eintritt und kein Unternehmenswechsel erfolgt, vgl. Rz. 27, 29. Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, die Fälle der Einzelübertragung und des Betriebsübergangs gem. § 613a BGB unterschiedlich zu behandeln. Die verwaltungsseitige Argumentation des fehlenden Unternehmenswechsels und der bloßen Rechtsnachfolge in das bereits bestehende Arbeitsverhältnis erscheint wenig überzeugend und wird dem Wortlaut der Normen nicht gerecht. Denn ungeachtet der Bestandserhaltung der Arbeitsverhältnisse wird der Inhaber des rechtsgeschäftlich übernommenen Betriebs/Betriebsteils „neuer Arbeitgeber“. Der Arbeitnehmer wird damit gleichzeitig üblicherweise „in einem anderen Unternehmen“ tätig. Im Ergebnis sollten deshalb auch Betriebsübergänge gem. § 613a BGB unter die begünstigenden Sonderregelungen fallen. Unter Umständen sollte diese restriktive Rechtsauffassung der Finanzverwaltung durch die betroffenen Unternehmen im Rechtsbehelfswege streitig gestellt werden.

Beispiel 2 nach Rz. 30 BMF:

Arbeitgeber K (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) hat seinem Arbeitnehmer Pensionsleistungen zugesagt und in seiner Steuerbilanz zum 31.12.2012 eine Pensionsrückstellung nach

§ 6a EStG in Höhe von 100.000 € zutreffend passiviert. Mit Vertrag vom 16.12.2013 vereinbart K mit F (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) einen Schuldbeitritt mit Freistellungsverpflichtung und zahlt hierfür am 17.12.2013 150.000 € an F.

Wegen der Freistellungsverpflichtung des F ist nicht mehr davon auszugehen, dass K aus der Pensionsverpflichtung in Anspruch genommen wird. Die bislang passivierte Pensionsrückstellung nach § 6a EStG ist daher in der Bilanz zum 31.12.2013 gewinnerhöhend aufzulösen (BFH-Urteil v. 26.4.2012, aaO). Die Zahlung von 150.000 € an F ist Betriebsausgabe, so dass sich im Ergebnis ein Verlust von 50.000 € ergibt. Dieser Verlust ist nach § 4f EStG über 15 Jahre zu verteilen, da der Aufwand in einem nach dem 28.11.2013 endenden Wirtschaftsjahr entstanden ist (vgl. § 52 Abs. 8 EStG). In den Wirtschaftsjahren 2013 bis 2027 können jeweils $1/15 \times 50.000 \text{ €} = 3.333 \text{ €}$ als Betriebsausgabe abgezogen werden (außerbilanzielle Hinzurechnungen und Abrechnungen).

Die aufgrund des Schuldbeitrittes bei F zu passivierende Pensionsverpflichtung ist zunächst mit den „Anschaffungskosten“ von 150.000 € anzusetzen (Buchung: Bank 150.000 € an Pensionsverpflichtung 150.000 €).

Am folgenden Bilanzstichtag 31.12.2013 ist § 5 Abs. 7 Satz 2 EStG zu beachten. Die Freistellungsverpflichtung ist so zu bilanzieren, wie sie der ursprünglich alleine verpflichtete K am 31.12.2013 anzusetzen gehabt hätte (Pensionsrückstellung, Teilwert nach § 6a EStG zum 31.12.2013, hier angenommen 110.000 €). Nimmt F die Rücklagenregelung gem. § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG in Anspruch, kann der Gewinn aus dem Teilwertansatz nach § 6a EStG ($150.000 \text{ €} - 110.000 \text{ €} = 40.000 \text{ €}$) zu $14/15 = 37.334 \text{ €}$ als Rücklage passiviert werden.

Es verbleibt ein Gewinn von $1/15 \times 40.000 \text{ €} = 2.666 \text{ €}$. Dementsprechend ergibt sich folgende Steuerbilanz:

Steuerbilanz F 31.12.2013

Aktiva		Passiva	
Bank	150.000 €	Schuldbeitrittsverpflichtung, § 6a EStG	110.000 €
		Rücklage § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG	37.334 €
		Kapital	
		Anfangsbestand	0 €
		+ Gewinn Ansatz § 6a EStG	2.666 €
			2.666 €

Verpflichtet sich der Beitretende, den bislang alleine Verpflichteten von den künftigen Leistungspflichten gegenüber einem Anwärter ganz freizustellen, zahlt der bislang alleine Verpflichtete als Gegenleistung für den Schuldbeitritt aber zunächst nur ein Basisentgelt für die bis zum Beitritt erdiente Versorgungsanwartschaft und vergütet die nach diesem Stichtag erdienten Anwartschaften durch entsprechende Entgelterhöhungen, gilt als Wirtschaftsjahr des Schuldbeitrittes für die gesamte Pensionsverpflichtung das Wirtschaftsjahr, in dem die Verpflichtung zur Zahlung des Basisentgeltes gewinnwirksam wird. Die Verteilungs- und Rücklagenregelung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG kommen aus Vereinfachungsgründen nur für das Basisentgelt in Betracht. Die in den dem Schuldbeitritt folgenden Wirtschaftsjahren für die neu erdienten Anwartschaften gezahlten Entgelterhöhungen sind beim bislang alleine Verpflichteten uneingeschränkt in voller Höhe als Betriebsausgabe abzugsfähig und beim Beitretenden in voller Höhe als Betriebseinnahme anzusetzen.

Abwandlung Beispiel 2 nach Rz. 32 BMF, aaO:

K zahlt am 17.12.2013 an F für den Schuldbeitritt zunächst nur ein Basisentgelt in Höhe des nach HGB-Grundsätzen ermittelten Barwertes der bis zum Schuldbeitritt erdienten Anwartschaft des noch im Unternehmen tätigen Versorgungsberechtigten (120.000 €). Die Vergütung der nach dem Schuldbeitritt erdienten Anwartschaft soll durch jährliche Entgelterhöhungen erfolgen.

K hat die bislang passivierte Pensionsrückstellung nach § 6a EStG in Höhe von 100.000 € in der Bilanz zum 31.12.2013 vollständig gewinnerhöhend aufzulösen, da er von der gesamten Versorgungsverpflichtung freigestellt wird. Das gezahlte Basisentgelt von 120.000 € ist bis zur Höhe der aufgelösten Rückstellung sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig. Der übersteigende Betrag von 20.000 € ist in den Wirtschaftsjahren 2013 bis 2027 gleichmäßig verteilt abzuziehen. Die in den folgenden Jahren für die neu erdienten Anwartschaften gezahlten Entgelterhöhungen sind in voller Höhe Betriebsausgabe.

F hat zum 31.12.2013 die gesamte übernommene Verpflichtung nach § 6a EStG zu bewerten (110.000 €). Unter Berücksichtigung der erhaltenen Zahlung von 120.000 € ergibt sich ein Gewinn in Höhe von 10.000 €, für den nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden kann, die über 15 Jahre zu verteilen ist. Die Entgelte in den Folgejahren sind jeweils in vollem Umfang gewinnwirksam.

V. Beratungserwägungen

Entgeltliche Schuldübertragungsvorgänge betreffen in der Praxis in den meisten Fällen betriebliche Altersversorgungsverpflichtungen. Dabei ist wichtig zu erkennen, dass §§ 4f, 5 Abs.7 EStG konstitutive steuerbilanzielle Sonderregelungen enthalten. Die Sicht im Handelsbilanzrecht wird in vielen Fällen davon abweichen. So hat sich das IDW als eine Art privater Standardsetzer für die Praxis der Abschlussprüfung zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen in RS HFA 30 (vom 16.12.2016) geäußert. Abweichend zu § 5 Abs. 7 EStG sieht der HFA bei einem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung ermittelten Betrag eine erfolgsneutrale Behandlung beim übernehmenden Unternehmen, und zwar sowohl im Zugangszeitpunkt als auch am Folgeabschlussstichtag, vor. Die Erfassung eines Erwerbsgewinns darf ausdrücklich nicht erfolgen. Folgewirkung in der Handelsbilanz wird in vielen Fällen die Bildung und Fortentwicklung latenter Steuern sein (§ 274 HGB), vgl. *Prinz/Otto*, GmbHR 2018, 497.

„Aus rein steuerrechtlicher Brille“ sollte darüber hinaus eingehender diskutiert werden, ob insbesondere die Erwerbsgewinnbesteuerung gem. § 5 Abs. 7 EStG wegen Verstoßes gegen die allgemein geltenden handelsrechtlichen GoB in Fällen eines (einfachen) Betriebsvermögensvergleichs gem. § 4 Abs. 1 EStG überhaupt anwendbar ist. Dies kann bezweifelt werden.

Schließlich ist es für die Besteuerungspraxis wichtig zu erkennen, dass die beiden Schuldübertragungsregelungen auf Übertrager- und Übernehmerseite trotz ihrer steuersystematisch hoch fragwürdigen Wirkung durchaus Gestaltungspotential beinhalten, vgl. *Prinz/Otto*, GmbHR 2018, 497.

- ▷ § 4f und § 5 Abs. 7 EStG schaffen im „Zusammenspiel“ neue gestalterisch nutzbare Aufwands- und Ertragsrealisationsmöglichkeiten, vor allem im Konzern, aber auch gegenüber Dritten.
- ▷ Bei Outbound-Übertragungen ist eine inländische Aufwandsentstehung mit einer 15-jährigen Verteilung entgegen der früheren Verwaltungsauffassung weiterhin möglich, was zB zur „Abfederung“ von jährlichen Gewinnspitzen belastungsmäßig interessant sein kann.

- ▷ Das Verteilungswahlrecht gem. § 5 Abs. 7 Satz 5 ESIG kann optimiert eingesetzt werden. Es ist Gegenstand steuerbilanzieller Rücklagenpolitik. Im Einzelfall kann ein Verzicht auf die Rücklagenbildung angeraten sein.
- ▷ Beim Erwerber kann die einmalige Ertragsrealisation im Rahmen der Grundsätze der Mindestbesteuerung zur Nutzung von Verlustabzügen eingesetzt werden.

Für die Aufwands - und Ertragsentstehung ist die Nutzung von Steuerarbitragen (zB durch gemeindliche Hebesatzunterschiede) denkbar.

- ▷ Es handelt sich um ein neues Feld für Due Diligence-Tätigkeiten
- ▷ Etwaig ist die Schaffung neuer vertraglicher Informationspflichten im Hinblick auf Kettenübertragungen denkbar/empfehlenswert. Ob die derzeitige Verwaltungsregelung mit dem Verrechnungsverbot stiller Lasten/stiller Reserven bei Zwischenschaltung von Steuerausländern im Ergebnis letztlich funktioniert, wird vermutlich später einmal die Rechtsprechung klären müssen.