

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

**Frau
MRin Ingetraut Meurer
Leiterin Referat IV C 6
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin**

Per E-Mail: Ingetraut.Meurer@bmf.bund.de; IVC6@bmf.bund.de

23. Dezember 2016

Stellungnahme zum Entwurf des BMF-Schreibens „Steuerliche Gewinnermittlung; Entwurf zur bilanzsteuerrechtlichen Berücksichtigung von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung, Anwendung der Regelungen in § 4f und § 5 Abs. 7 EStG“

Sehr geehrte Frau Meurer,

für die Gelegenheit zum aktuellen Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung der Regelungen in § 4f und § 5 Abs. 7 EStG Stellung nehmen zu können, danken wir Ihnen ausdrücklich. Grundsätzlich begrüßen wir ein derartiges BMF-Schreiben, das Anwendungsfragen anhand erläuternder Beispiele klärt.

Unsere Anmerkungen haben wir anhand der Strukturierung des Schreibens aufgebaut:

I. Schuldübernahmen nach §§ 414 ff. BGB

Zu Rz, 4

Es stellt sich die Frage, wie der im letzten Satz angesprochene Hinweis auf die vorgezogene Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG in Form einer Fußnote bei einer E-Bilanz technisch umgesetzt werden soll.

Petitur:

Es sollte sinnvollerweise ausreichen, wenn der Antrag konkludent gestellt wird.

Zu Rz. 5:

Die Auffassung im Entwurf des BMF-Schreibens, dass der Wert maßgebend sei, der nach den Regelungen des HGB und EStG anzusetzen gewesen wäre, wenn der ursprüngliche Verpflichtende vorher nicht dem deutschen Handels- und Steuerrecht unterlegen hat, ist u. E. zu weitgreifend und geht über den durch den Wortlaut bestimmten Anwendungsbereich des § 5 Abs. 7 EStG hinaus. Eine gesetzesverschärfende Auslegung über den eindeutigen Wortlaut hinaus ist nicht zulässig. Dies gilt umso mehr, als auch der Gesetzeszweck keine hierfür erforderliche extensive Auslegung verlangt. Nach dem Gesetzeszweck soll mit der Neuregelung verhindert werden, dass durch Übertragungen beim Übertragenden stille Lasten zu Lasten des deutschen Fiskus realisiert werden. Waren beim Übertragenden mangels Anwendbarkeit deutscher steuerlicher Ansatz- oder Bewertungsvorschriften und mangels deutscher Steuerzuständigkeit keine entsprechenden stillen Lasten vorhanden, ist eine Gesetzesauslegung über den Wortlaut hinaus weder sachgerecht noch geboten.

Unser Verständnis ist hier wie folgt: Übernommene Verpflichtungen aus einem ausländischen Betriebsvermögen haben nicht den deutschen Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterliegen (§ 5 Abs. 7 Satz 1) und werden somit nicht vom Anwendungsbereich des § 5 Abs. 7 EStG erfasst. Es gelten in diesen Fällen die allgemeinen Regelungen, d. h. das Anschaffungskostenprinzip in der Steuerbilanz kommt zur Anwendung.

Zu Rz 6:

Das BMF-Schreiben will bei einer mehrfachen Übertragung von Verpflichtungen auf den erstmalig Verpflichteten abstellen. Diese Regelung ist in komplexen Konzernfällen und v. a. unter fremden Dritten nicht praktikabel und nahezu unerfüllbar. Bei Übertragungen zwischen Fremden ist es spätestens für den Dritten nahezu unmöglich, Kenntnis von dem ursprünglich Verpflichteten zu haben.

Bei Pensionsverpflichtungen ist weiterhin zu beachten, dass im Falle eines Arbeitgeberwechsels die Sonderregelung nach § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG gilt. Geht eine auf diesem Wege übernommene Verpflichtung nun beispielsweise per Betriebsübergang auf ein weiteres Unternehmen über, so muss es bei der Bewertung nach § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG bleiben. Wurde eine Pensionsverpflichtung bereits mehrfach übertragen und galt für mindestens eine Übertragung die Sonderregelung des § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG, so ist abweichend von Randnummer 6 derjenige ursprünglich verpflichtet im Sinne von § 5 Absatz 7 Satz 1 EStG, der für diese Verpflichtung zuletzt die Sonderregelung des § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG angewandt hat.

Petitur: Die Passage ist zu streichen bzw. es wäre auf den zuletzt übertragenden Verpflichteten abzustellen.

Zu Rz 10:

Das BMF trifft keine Aussage dazu, wie im Falle der Übernahme von personenbezogenen Verpflichtungen (wie z. B. Jubiläumsverpflichtungen; zu Pensionsverpflichtungen vgl. unsere nachfolgende Anmerkung zu Rz 25) der für die Bildung einer Rücklage gem. § 5 Abs. 7 Satz 5 und 6 EStG maßgebende Gewinn zu ermitteln ist.

Das Beispiel der Abrissverpflichtung legt nahe, dass im Falle von personenbezogenen Verpflichtungen dem Wert der Verpflichtung zum Übernahmzeitpunkt die tatsächlich bestehende Verpflichtung am ersten auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtag, d.h. zum Beispiel unter Berücksichtigung von Anwartschaftssteigerungen oder Tod des Berechtigten in der Zwischenzeit, bewertet nach steuerbilanziellen Maßstäben, gegenüberzustellen ist.

Petition:

Diesbezüglich sollte eine Ergänzung des Schreibens erfolgen.

Für die Auflösung der Rücklage an den nachfolgenden Bilanzstichtagen im Fall der Übernahme von Verpflichtungen für größere Personalbestände regen wir eine Vereinfachungsregelung dahingehend an, dass eine gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage mit jährlich mindestens 1/14 bzw. 1/19 in gleichbleibenden Beträgen erfolgen kann, auch wenn für einzelne Personen die betreffende Verpflichtung (z. B. wegen Todes) schon vorzeitig weggefallen sein sollte.

Zu Rz. 10/26:

Durch die Gewinndefinition in Rz. 10 („Gewinn im Sinne von § 5 Absatz 7 Satz 5 EStG ist der Unterschiedsbetrag zwischen den „Anschaffungskosten“ zum Zeitpunkt der Übernahme der Verpflichtung und dem in der folgenden Schlussbilanz nach § 5 Absatz 7 EStG anzusetzenden niedrigeren Wert.“) geht der Zuführungsaufwand im Jahr der Übernahme „verloren.“

Das sind in dem Beispiel in Rz. 26 10.000 Zuführung zur Rückstellung von 100.000 per 31.12.2012 auf 110.000 per 31.12.2013. Dementsprechend ist aber auch der zu verteilende Gewinn um 10.000 niedriger (vgl. auch Ausführungen zu Rz. 26).

Nach der vorgesehenen Regelung würden Veränderungen im „Mengengerüst“ oder Bewertungsänderungen, die eine andere Ursache als die erstmalige Anwendung des § 5 Abs. 7 EStG haben, den Gewinn im Sinne von § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG beeinflussen. Sachgerechter wäre es daher, den Gewinn als Unterschiedsbetrag zwischen dem am Bilanzstichtag erstmals nach § 5 Abs. 7 EStG angesetztem Wert und dem sich auf den gleichen Stichtag ergebendem fiktiven Wertansatz unter Anwendung der bisherigen Bewertungsregeln (Passivierung der fortgeführten Anschaffungskosten) zu definieren. Da dieses Verfahren den Gewinn aus der erstmaligen Anwendung des § 5 Abs. 7 EStG verursachungsgerechter ermittelt, sollte dessen Anwendung zumindest nicht beanstandet werden.

Zu Rz. 13:

Es sollte aus Praktikabilitätsgründen nicht beanstandet werden, wenn die Aufwandsverteilung innerbilanziell durch einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten erfolgt. Damit würde eine Kongruenz mit der Behandlung in der Übernehmerbilanz nach § 5 Abs. 7 EStG hergestellt und die Nachvollziehbarkeit der Aufwandsverteilung in nachfolgenden Jahren erleichtert.

Zu Rz. 14 i. V. m. 24, 25:

Wenn bei einem Betriebsübergang außerhalb der Rückausnahme von § 4f Abs. 1 S. 3 EStG (z.B. Umwandlung) beim Übertragenden stille Reserven aufgedeckt werden, erhöhen diese unmittelbar die Bemessungsgrundlage und sind zu versteuern, wohingegen die aufgedeckten stillen Lasten nur zeitlich gestreckt aufwandswirksam werden. Eine Verrechnung ist nach Rz. 14 des Entwurfs ausgeschlossen. Das erscheint nicht sachgerecht. Ein solches totales „Verrechnungsverbot“ von stillen Reserven einerseits und stillen Lasten andererseits ist vom Gesetzeszweck (Verhinderung einer „steuergünstigen Verschiebung von Verpflichtungen und damit erhebliches Gestaltungspotential“) nicht gedeckt. Es wäre auch nicht mit dem Gesetzeswortlaut vereinbar, da es einem Aufwand fehlt, wenn lediglich ein höherer Veräußerungsgewinn verhindert wird.

Petition: Bei Mitübertragung von Wirtschaftsgütern außerhalb der Rückausnahme von § 4f Abs. 1 S. 3 EStG sollte in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven keine Aufwandsverteilung erfolgen.

Zu Rz 15:

Bei der Ermittlung des sofort als Betriebsausgaben abzugsfähigen Aufwandes soll auf den am vorangegangenen Bilanzstichtag angesetzten Passivposten abzustellen sein. Weicht der Übertragungszeitpunkt vom Bilanzstichtag ab, soll eine Zugrundelegung des fiktiven Passivpostens, der zu diesem Zeitpunkt maßgebend gewesen wäre, nicht in Betracht kommen.

Diese Rechtsauffassung findet keine Stütze im Gesetz. Anders als z. B. § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG stellt § 4f Abs. 1 Satz 2 EStG nicht auf einen bestimmten Abschlussstichtag ab.

Außerdem würde es im Falle der Übertragung von personenbezogenen Rückstellungen (wie z. B. Jubiläumsverpflichtungen) zu einer Änderung der Bewertungspraxis vieler Unternehmen kommen, verbunden mit zusätzlichem aktuariellem Aufwand. Denn der ursprünglich verpflichtete Steuerpflichtige leistet an den Übernehmer der Verpflichtung regelmäßig auf Basis einer Bewertung zum Übertragungsstichtag einen entsprechenden wertmäßigen Ausgleich in Höhe der handelsrechtlichen Verpflichtung, sodass auf den Übertragungsstichtag auch der steuerbilanzielle Passivposten bewertet wird.

Petition: Diese Passage sollte entsprechend geändert werden, ggf. mit der Ergänzung, dass es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet wird, wenn auf den am vorangegangenen Bilanzstichtag angesetzten Passivposten abgestellt wird.

Zu Rz. 17:

Wie bereits oben ausgeführt, kommt es zu einem verteilungsfähigen Aufwand nur insoweit, als stille Lasten die im Teilmitunternehmeranteil enthaltenen stillen Reserven überschreiten.

Petition: Es sollte hier bestätigt werden, dass stille Lasten mit stillen Reserven verrechnet werden dürfen.

Zu Rz. 18:

Die Auffassung, dass es für Umwandlungen und Einbringungen zwingend bei der Aufwandsverteilung bleibt, kann in der Allgemeinheit nicht richtig sein.

Zunächst einmal gilt auch hier wieder das oben Gesagte, dass eine Verrechnung mit stillen Reserven erlaubt sein muss.

Ferner würde diese Auffassung dazu führen, dass in vielen Einbringungsfällen der zu verteilende Aufwand verloren ginge. Zwar sieht § 4f Abs. 1 S. 7 EStG vor, dass der Rechtsnachfolger an die Aufwandsverteilung gebunden ist. Es gibt aber Einbringungsfälle ohne Rechtsnachfolge, und zwar Einbringungen eines gesamten Betriebsvermögens oder Mitunternehmeranteils im Wege der Einzelrechtsnachfolge außerhalb des UmwG. Es wäre nicht folgerichtig, diese Fälle anders zu behandeln als Betriebsveräußerungen. Zum einen handelt es sich der Sache nach um Betriebsveräußerungen. Zum anderen wurde die Rückausnahme für Betriebsveräußerungen gerade in das Gesetz aufgenommen, weil es in diesen Fällen nach der Veräußerung keinen Betrieb mehr gibt, in dem der zu verteilende Aufwand zur Geltung kommen könnte. Das gleiche Problem kann sich aber in Fällen der Einbringung zum gemeinen Wert in eine Kapitalgesellschaft im Wege der Einzelrechtsnachfolge stellen. Bei Einbringung in Personengesellschaften stellt sich die Frage, ob zu verteilender Aufwand bei der ggf. neu einbringenden Mitunternehmer als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt werden kann.

Petition: Der Klammerzusatz ist zu streichen und durch eine sachgerechte und präzise Erläuterung zu ersetzen, in welchen Fällen bei Umwandlungen und Einbringungen eine Aufwandsverteilung zwingend ist.

Zu Rz. 22:

Es heißt hier lapidar, dass für den Schuldbeitritt oder die Erfüllungsübernahme Ausnahmen von der Verteilungspflicht nach Absatz 1 mangels eines gesetzlichen Verweises nicht in Betracht kommen. Die Bundesregierung hat aber in Aussicht gestellt, genau diese zu ändern. Der Bundesrat hatte im Gesetzgebungsverfahren zum ZollkodexAnpG die Aufnahme eines Verweises auf die Ausnahmen gefordert. Die Bundesregierung hat in der Begründung zum ProtokollErklUmsG ausgeführt, das Bundesratsanliegen im Rahmen des Anwendungsschreibens zu erörtern (vgl. BT-DrS. 18/4902, S. 35). Wir hatten von einer „Erörterung“ mehr erwartet als den schlichten Verweis auf den Status quo.

Petition: Der Gesetzgeber sollte – sofern § 4f EStG nicht komplett abgeschafft wird – die Ausnahmen von der Aufwandsverteilung auch in Abs. 2 für Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen verankern. Bis dahin sollte zumindest für solche Fälle Erleichterung verschafft werden, in denen es wegen zunächst fehlender Genehmigung des Gläubigers nur in einer Interimsphase zu einem Schuldbeitritt und nach Genehmigungserteilung anschließend zu einer Verpflichtungsübernahme kommt. Diese Fälle sollten rückbeziehend von Anfang an als Verpflichtungsübernahmen nach Abs. 1 behandelt werden dürfen.

III. Übertragungen und Schuldbeitritte im Zusammenhang mit Pensionsverpflichtungen im Sinne von § 6a EStG

Im Entwurf des BMF-Schreibens ist nicht klar geregelt, ob die Rz. 23 bis Rz. 28 auch für Schuldübernahmen und Erfüllungsübernahmen gelten. Insbesondere Rz. 27 regelt nur den Schuldbeitritt. Unseres Erachtens finden die Rz. 23 bis 28 auch für Schuldübernahmen und Erfüllungsübernahmen Anwendung.

Zu Tz. 24:

Auf Verpflichtungsübernahmen in Folge von § 613a BGB soll § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG laut Entwurf nicht anwendbar sein, da der neue Betriebsinhaber in die Rechte und Pflichten aus den bestehenden Arbeitsverhältnissen eintritt und hier kein Unternehmenswechsel vorliege. Dies halten wir für eine profiskalische und nicht haltbare Begründung. Wären Rechtsnachfolgen nicht erfasst, müsste mit der gleichen Argumentation letztlich auch die Anwendbarkeit von § 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG dem Grunde nach verneint werden, da es an der Übertragung einer Verbindlichkeit mangelt. Abgesehen davon kann es sehr wohl bei

Betriebsübergängen zu einem Unternehmenswechsel kommen. Zwar tritt der neue Arbeitgeber in die Rechte und Pflichten aus den bestehenden Arbeitsverhältnissen ein. Wechselt aber z. B. innerhalb eines Konzerns eine Abteilung mit allen zugehörigen Arbeitnehmern in eine andere Konzerngesellschaft, liegt regelmäßig ein Betriebsübergang gem. § 613a BGB, aber gleichzeitig auch ein Unternehmenswechsel vor. § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG ist daher – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – anwendbar.

Petition: Die Nichtanwendbarkeit der Sonderregelung für Pensionsverbindlichkeiten sollte deutlich eingeschränkt und präzisiert werden. Hilfsweise müsste die Anwendung dieser Verwaltungsauffassung auf Veranlagungszeiträume beschränkt werden, die nach dem 31.12.2016 beginnen.

Zu Rz 25:

Laut Entwurf des BMF-Schreibens soll die Ausnahme von der Verteilung von Aufwand, wenn ein Arbeitnehmer unter Mitnahme seiner erworbenen Pensionsansprüche zu einem neuen Arbeitgeber wechselt, nicht in den Fällen des § 613a BGB anzuwenden sein.

Diese Auffassung steht im Gegensatz zu der seit Jahren ganz vorherrschenden Meinung im Schrifttum (vgl. z. B. *Frotscher/Geurts*, EStG, § 4f Rz. 35 und 53; *Krumm/Blümich*, § 4f EStG Rz 40; *Schober/HHR*, Jahreskommentierung 2014, § 4f EStG J 13-16; *Förster/Schaden*, Ubg 1/2014, S. 1; *Benz/Placke*, DStR 2013, S. 2653; *Huth/Wittenstein*, DStR 2015, S.1088; *Kraus/Stolz* in Hauffe, Lexikonstichwort Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen im Steuerrecht Ziffer 1.2; a.A. lediglich *Veit/Heinz*, BB 2014, S. 1323).

Frotscher/Geurts, EStG § 4f Rz. 36 und *Krumm/Blümich*, § 4f EStG Rz. 42 m.w.N. halten es sogar für sachgerecht, den steuerlichen Aufwand aus der gleichzeitigen Übertragung sonstiger passivierungsbeschränkter Verpflichtungen (z. B. Jubiläumsverpflichtungen) ebenfalls mit unter § 4f Abs. 1 Satz 3, 2. Alternative EStG zu erfassen.

Die ursprünglich verpflichteten Steuerpflichtigen haben auf Basis der herrschenden Meinung ihre Dispositionen für die Veranlagungszeiträume 2013 bis 2016 schon getroffen und keine Aufwandsverteilung in den Fällen des Betriebsüberganges gem. § 613a BGB vorgenommen.

Zudem ist zu beachten, dass die notwendigen Daten, die für eine solche Aufwandsverteilung benötigt würden, aufwändig im Nachhinein ermittelt und aufbereitet werden müssen, da hierfür in Befolgung der herrschenden Meinung keine Notwendigkeit zur Erhebung bestand. Dem Erfordernis einer Berichtigung bereits eingereicherter Steuererklärungen gemäß § 153 AO könnte dementsprechend nur mit unverhältnismäßigen Kosten- und Zeitaufwand nachgekommen werden.

Petition: Satz 2 der Rz 25 ist ersatzlos zu streichen. Hilfsweise müsste die Anwendung dieser sehr restriktiven Verwaltungsauffassung auf Veranlagungszeiträume beschränkt werden, die nach dem 31.12.2016 beginnen.

Zu Rz. 26:

Das Beispiel gehört - da Grundfall - nach einer kurzen Einleitung vor die Rz. 23. Nach Rz. 25 macht das Beispiel strukturell keinen Sinn und verwirrt eher, da es sich nicht um einen Sachverhalt der Randziffern 24 und 25 handelt.

Der Entwurf des BMF-Schreibens geht in dem Beispiel der Randnummer 26 davon aus, dass die Differenz zwischen dem Übernahmeentgelt (150.000 Euro) und der zum *Jahresanfang* gebildeten Pensionsrückstellung (100.000 Euro), also der Betrag von 50.000 Euro, beim „ursprünglich Verpflichteten“ auf 15 Jahre ab dem Übernahmejahr gleichmäßig zu verteilen ist. Somit wäre im Übernahmejahr und in den 14 Folgejahren jeweils ein Aufwand von $50.000 : 15 = 3.333$ Euro steuerlich anerkannter Aufwand. Diese Berechnung halten wir für nicht zutreffend, da K das Potenzial aus dem Sofortabzug des anteiligen Aufwands aus der Rückstellungszuführung vorenthalten wird. Unterstellt man, dass die Pensionsrückstellung am 16.12.2013 bereits einen Wert von 110.000 Euro (Wert v. 31.12.2013) hat, könnte K die 10.000 EUR nicht im Jahr 2013 abziehen.

Weiterhin kann im Laufe des Übernahmejahres eine abrupte Erhöhung der Versorgungsverpflichtung vor dem Übernahmestichtag eintreten, etwa durch den Versorgungsfall Invalidität. Diesen Betrag muss das Unternehmen dem Übernehmer der Versorgungsverpflichtung vergüten, er belastet daher das ursprünglich verpflichtete Unternehmen. Dennoch soll er steuerlich nicht verursachungsgerecht im Jahr seines Entstehens geltend gemacht werden dürfen. Er soll auf 15 Jahre verteilt werden.

Dies ist mit dem Gesetzeszweck, nur den Aufwand auf 15 Jahre zu strecken, der über die Pensionsrückstellung im Übertragungszeitpunkt hinausgeht, nicht in Einklang zu bringen. Es sollte daher der überschießende Aufwand, der zu verteilen ist, auf den Zeitpunkt der Übertragung ermittelt werden und nicht mit dem Verpflichtungswert zum Jahresanfang vermengt werden. Der Umfang der Versorgungsverpflichtung hat sich ja im Laufe des Jahres verändert und nur danach richtet sich das Übertragungsentgelt.

Schließlich ist bei einem am Anfang des Wirtschaftsjahres zu 100 aktivierten Wirtschaftsgut, das zu 60 im Laufe des Jahres verkauft wird, auch der Verlust von 40 sofort Betriebsausgabe abziehbar, weil in jenem Jahr der Verlust unstreitig realisiert wurde.

Zu Rz. 27, 28:

Die Rz. 27, 28 betreffen die Fälle, in denen der bislang Verpflichtete an den Schuldbeitretenden zunächst nur ein sog. Basisentgelt für bis zum Beitritt erdiente Versorgungsanwartschaften zahlt und nach dem Beitritt erdiente Anwartschaften durch zukünftige Entgelterhöhungen vom bislang Verpflichteten vergütet werden.

Gemäß letztem Satz in Rz. 27 sollen in diesen Fällen die Verteilungs- und Rücklagenregelung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG nur für das Basisentgelt zur Anwendung kommen. In Rz. 28 wird dann in der Darstellung des Beispiels – jeweils letzter Satz des zweiten und dritten Absatzes – ergänzend ausgeführt, dass die in den folgenden Jahren für die neu erdienten Anwartschaften gezahlten Entgelterhöhungen bei bislang Verpflichteten uneingeschränkt und in voller Höhe Betriebsausgaben darstellen und spiegelbildlich beim Schuldbeitretenden uneingeschränkt und in voller Höhe als Betriebseinnahme anzusetzen sind. Um Missverständnisse zu vermeiden, sollten die Ausführungen im Beispiel auch ausdrücklich am Ende der Rz. 27 wiedergegeben werden.

Ergänzend sollten darüber hinaus Ausführungen zu den sich aus der Einführung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) ergebenden Effekten aufgenommen werden:

Vor Einführung des BilMoG enthielt das HGB keine besonderen Vorschriften für die Bewertung von Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen, sodass die handelsrechtliche und steuerrechtliche Bewertung regelmäßig übereinstimmten (gem. § 6a EStG mit einer Abzinsung mit 6 %). Durch die mit dem

BilMoG geänderte handelsrechtliche Bewertungssystematik von Pensionsverpflichtungen kam es in aller Regel zu einer deutlichen Erhöhung der Rückstellung und entsprechender Abweichung zur steuerrechtlichen Bewertung. Der dadurch entstehende Unterschiedsbetrag konnte in einem Schritt zugeführt werden, aber auch auf bis zu 15 Jahre verteilt zugeführt werden.

Da die Regelungen der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG zum damaligen Zeitpunkt noch nicht existierten, führte im Falle eines Schuldbeitritts eine Erhöhung in einem Schritt dazu, dass der entsprechende Betrag beim bislang Verpflichteten vollständig abzugsfähig und beim Beitretenden in voller Höhe Betriebseinnahme war.

Wurde vom Steuerpflichtigen die Verteilung über 15 Jahre gewählt, führte dies dazu, dass die entsprechenden Erhöhungsbeträge vom bislang Verpflichteten über diesen Zeitraum an den Beitretenden zu zahlen waren. Da der 15-Jahreszeitraum seit Einführung des BilMoG noch nicht abgeschlossen ist, werden aktuell und noch für mehrere Jahre entsprechende Beträge gezahlt.

Um eine unbeabsichtigte und ungerechtfertigte Schlechterstellung der Steuerpflichtigen zu verhindern, welche die Verteilungsvariante gewählt haben, sollten die in den Rz. 27 und 28 dargestellten Regelungen für neu erdiente Anwartschaften in gleicher Form auch für die Erhöhungsbeträge aufgrund der Einführung des BilMoG angewendet werden.

Petition: Am Ende der Rz. 27 sollte Folgendes ergänzt werden: „Die in den dem Schuldbeitritt folgenden Jahren für neu erdiente Anwartschaften gezahlten Entgelterhöhungen sind beim ehemals Verpflichteten uneingeschränkt in voller Höhe Betriebsausgabe; beim Schuldbeitretenden sind sie in voller Höhe als Betriebseinnahme anzusetzen. Die gleichen Regelungen gelten auch für aufgrund der Einführung des BilMoG gezahlte Erhöhungsbeträge, falls der ehemals Verpflichtete von dem Wahlrecht zur Verteilung des Unterschiedsbetrages über 15 Jahre Gebrauch gemacht hat.“

VORSCHLÄGE ZUR ERWEITERUNG DES ENTWURFES DES BMF-SCHREIBENS:

Umgang mit § 5 Abs. 7 Satz 6 EStG

Nach § 5 Abs. 7 Satz 6 EStG muss eine Rücklage aufgelöst werden, wenn die Verpflichtung, für die diese Rücklage gebildet wurde, bereits vor Ablauf des maßgebenden Auflösungszeitraums nicht mehr besteht.

Im Falle von Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern (insbesondere Pensionsverpflichtungen, u. U. aber auch Jubiläums-, Altersteilzeit- oder andere Verpflichtungen) bedeutet diese Regelung einen nicht zu rechtfertigenden Verwaltungsaufwand für Abgänge durch Fluktuation, Tod oder Invalidität. Hier sollte in jedem Fall eine vereinfachende Regelung gefunden werden.

Petition: Wir schlagen vor, nach Rz. 14 einen neuen Absatz einzufügen: „Besteht eine Verpflichtung, für die eine Rücklage gebildet wurde, bereits vor Ablauf des maßgebenden Auflösungszeitraums nicht mehr, ist die insoweit verbleibende Rücklage nach § 5 Absatz 7 Satz 6 EStG erhöhend aufzulösen. Es ist nicht zu beanstanden, wenn die Rücklage bei Pensions-, Jubiläums- oder sonstige Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern nicht für jede Verpflichtung, sondern für jede Verpflichtungsart geführt wird. Die Rücklage muss wegen Wegfalls einzelner Verpflichtungen erst dann außerplanmäßig reduziert werden, wenn die weggefallenen Verpflichtungen mindestens 10 % der steuerlichen Pensionsrückstellungen zum Beginn des Wirtschaftsjahres umfassen. Die Reduzierung der Rücklage kann anteilig entsprechend der Verringerung der steuerlichen Pensionsrückstellungen zum Beginn des Wirtschaftsjahres vorgenommen werden.“

„Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen im Zusammenhang mit einer Schuldübernahme

In der Praxis kommt es häufig vor, dass Pensionsverpflichtungen im Rahmen eines Betriebsübergangs nach § 613a BGB auf ein anderes Unternehmen übergehen, gleichzeitig aber der Veräußerer einen Schuldbeitritt für die Verpflichtung oder für einen Teil davon erklärt und sich intern verpflichtet, die Versorgungsansprüche zu erfüllen.

Es sollte klargestellt werden, dass es sich hierbei nicht um zwei aufeinanderfolgende Anwendungsfälle der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG handelt, sondern Betriebsübergang und Schuldbeitritt als Einheit anzusehen sind, die dazu führt, dass diese Verpflichtung tatsächlich nicht übernommen wird.

Petition: Da solche Konstellationen auch bei anderen Verpflichtungen (z. B. bei Jubiläumsverpflichtungen) auftreten können, schlagen wir vor, im allgemeinen Teil nach Rz. 22 einen neuen Abschnitt 3 aufzunehmen:

„3. Übernahme von mit einer Verpflichtung verbundenen Lasten in direktem Zusammenhang mit einer Schuldübernahme.

Wird eine Verpflichtung von einem Dritten übernommen (z. B. nach § 613a BGB) und erklärt der ursprünglich Verpflichtete vor dem nachfolgenden Bilanzstichtag des Dritten hierfür einen Schuldbeitritt oder eine Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung, sodass die mit der Verpflichtung verbundenen Lasten bei ihm verbleiben, so wird es nicht beanstandet, wenn die Verpflichtung in der Bilanz des ursprünglich Verpflichteten insoweit nicht als übertragen behandelt wird.“

Umfang der Ausnahme des § 4f Abs. 1 S. 3 EStG

Fraglich ist, ob die Ausnahmeregelung des § 4f Abs. 1 S. 3 EStG beim Wechsel von Arbeitnehmern neben den Pensionsrückstellungen auch einen aus anderen (neben den Pensionsrückstellungen übergehenden) Rückstellungen resultierenden Aufwand erfasst? Hierzu würden wir eine Klarstellung im Sinne der nachfolgenden herrschenden Meinung befürworten.

Gosch in Kirchhof (13. Aufl. 2014) bzw. *Schindler* in Kirchhof (14. Aufl. 2015), § 4f EStG Rn. 17: gesamter aus diesem Vorgang resultierender Aufwand begünstigt, z.B. auch Jubiläumsrückstellungen für den Arbeitnehmer

Frotscher/Geurts: § 4f EStG Rz. 36: „Unschädlich ist es auch, wenn im sachlichen Zusammenhang mit dem Übertritt des Arbeitnehmers weitere passivierungsbeschränkte Verpflichtungen übertragen werden, z.B. Ansprüche auf Jubiläumswendungen“

Schindler in GmbHR 2014, S. 561 (S. 565): „Eine Aufwandsverteilung unterbleibt deshalb auch dann, wenn im sachlichen Zusammenhang mit dem Übertritt des Arbeitnehmers entgeltlich weitere passivierungsbeschränkte Verpflichtungen übertragen werden. In Betracht kommen hier Ansprüche des Arbeitnehmers auf Jubiläumswendungen (§ 5 Abs. 4 EStG).“

Blümich/Krumm § 4f EStG Rn. 42: Die Reichweite der Ausnahme ist freilich nicht eindeutig. Erfasst ist auf jeden Fall die BV-Minderung, die sich dadurch einstellt, dass der vormals unterbewertete Passivposten

„Pensionsrückstellung“ wegfällt und eine höhere Ausgleichsleistung zu erbringen ist. Nach *Kirchhof* § 4f Rz. 17 soll angesichts des undifferenzierten Wortlautes darüber hinaus sogar der gesamte aus der Übertragung resultierende Aufwand begünstigt sein, z. B. auch aus der entgeltl. Übernahme von Jubiläumsverpflichtungen (falls für diese wegen § 5 Abs. 4 keine oder keine der Belastung angemessene Rückstellung gebildet werden durfte und es deshalb auch insoweit zu einer BV-Minderung kommt); zustimmend z. B. *Schindler GmbH* 2014, 561, 565. Für diese weitergehende Ansicht spricht in der Tat, dass Abs. 1 Satz 3 keine entsprechende Beschränkung auf die Pensionsverpflichtung enthält.

Für Rückfragen oder einen persönlichen Austausch stehen wir Ihnen sehr gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Berthold Welling

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Dr. Oliver Perschau

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Joachim Dahm

Heiko Schreiber

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Till Hannig

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E.V.

Jochen Bohne

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber