

BMF: Finales Schreiben zur Anwendung von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG – 30.11.2017

Das BMF hat am 30.11.2017 das finale Schreiben zur bilanzsteuerrechtlichen Berücksichtigung von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung, also der Anwendung der Regelungen in § 4f und § 5 Abs. 7 EStG veröffentlicht.

Hintergrund

Der BFH ging – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 16.12.2005 sowie vom 24.06.2011) – davon aus, dass die Ansatzverbote und Bewertungsvorbehalte beim Erwerber durch das Anschaffungskostenprinzip verdrängt werden, der Erwerber die erworbenen Schulden also mit den „Anschaffungskosten“ oder einem höheren Teilwert ausweisen könne (Urteile vom 14.12.2011, siehe [Deloitte Tax-News](#) und vom 12.12.2012, siehe [Deloitte Tax-News](#)). Der Gesetzgeber hat diese Rechtsprechung im Rahmen des AIFM-Steueranpassungsgesetzes durch Einführung der Vorschriften der § 4f EStG (für den Übertragenden) und § 5 Abs. 7 EStG (für den Übernehmenden) „korrigiert“. Diese Vorschriften, die grundsätzlich erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden sind, die nach dem 28.11.2013 enden, regeln die ertragsteuerlichen Folgen von Schuldübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen bei Passivierungsbeschränkungen unterliegenden Verpflichtungen. Nach der Neuregelung hat der Übernehmer einer Verpflichtung die gleichen Bilanzierungsvorschriften zu beachten, die auch für den ursprünglich Verpflichteten gegolten haben.

Verwaltungsanweisung

Am 22.11.2016 hatte das BMF bereits den Entwurf für ein Schreiben zur Anwendung von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG veröffentlicht (siehe [Deloitte Tax-News](#)). Das finale BMF-Schreiben vom 30.11.2017 entspricht im Wesentlichen der Entwurfsfassung, sodass wir auf unsere diesbezügliche Darstellung verweisen.

Das finale Schreiben enthält vor allem folgende Klarstellungen/Ergänzungen bzw. Änderungen:

- Tz. 2: § 5 Abs. 7 EStG gilt ausschließlich für am Bilanzstichtag bestehende Verpflichtungen, die aufgrund der Vorschriften des EStG und des KStG nicht oder niedriger anzusetzen und zu bewerten sind als die für die Übernahme der Verpflichtung erhaltene Gegenleistung („Anschaffungskosten“ i. S. d. BFH-Rechtsprechung).
- Tz. 3: Auf Seiten des Übertragenden kommt 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.
Hinweis: Damit kann eine Aufwandsverteilung auch bei grenzüberschreitenden Übertragungen zur Anwendung kommen, also wenn der Übernehmer gar nicht der Besteuerung in Deutschland unterliegt.
- Tz. 4: Ändert sich bei einer betrieblichen Altersversorgungszusage der Durchführungsweg (Direktzusage, Unterstützungskassenzusage, Direktversicherung, Pensionskasse oder Pensionsfonds), sind die §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG nicht anzuwenden.
- Tz. 21: Die Regelung zur Aufwandsverteilung nach § 4f Abs. 1 S. 1 EStG gilt nach § 4f Abs. 1 S. 3 EStG nicht für kleine und mittlere Betriebe im Sinne von § 7g EStG sowie für Betriebsveräußerungen und Betriebsaufgaben. Während nach dem Entwurfsschreiben Umwandlungen und Einbringungen nach dem UmwStG ausgenommen sein sollten, enthält das finale Schreiben dies nicht mehr.

Weitere wesentliche Aspekte, die bereits im Entwurfsschreiben enthalten waren:

- Tz. 9: Wurde eine Verpflichtung bereits mehrfach übertragen, ist derjenige ursprünglich verpflichtet im Sinne von § 5 Abs. 7 S. 1 EStG, der die Schuld erstmalig begründet hat.
Hinweis: Der Gesetzeswortlaut könnte wohl auch so verstanden werden, dass der unmittelbar Übertragende maßgebend ist.
- Tz. 13: Scheidet eine übernommene Verpflichtung bereits vor dem folgenden Bilanzstichtag aus dem Betriebsvermögen aus, kann für einen sich insoweit ergebenden Gewinn keine Rücklage gebildet werden
Hinweis: Ggf. bei Mehrfachübertragungen problematisch.
- Tz. 16: Kommt beim ursprünglich Verpflichteten § 4f EStG zur Anwendung mit der Folge, dass der entstehende Aufwand nur über 15 Jahre verteilt steuerlich geltend gemacht werden kann, so erfolgt die Verteilung des Aufwands durch außerbilanzielle Hinzurechnung und Abrechnung
- Tz. 17: Ein zu verteilter 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.
- Tz. 27, 29: 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 S. 4 EStG. Diese Sonderregelung kommt in den Fällen des Betriebsübergangs nach § 613a BGB nicht zur Anwendung (Tz. 27). Dazu bestimmt dann Tz. 29, dass in den Fällen des § 613a BGB die Sonderregelung des § 4f Abs. 1 S. 3 2. zweiter Teilsatz EStG nicht anzuwenden ist.

Wie bereits im Entwurfsschreiben ausgeführt, gilt für Wirtschaftsjahre, die vor dem 29.11.2013 enden:

- Tz. 6 u. 7 : Die o. g. BFH-Rechtsprechung ist 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 S. 2 EStG). Der Antrag ist nicht formgebunden und gilt durch den entsprechenden Ansatz in der steuerlichen Gewinnermittlung als ausgeübt.

Anwendung

- Anwendung in allen offenen Fällen
- Aufhebung der BMF-Schreiben vom 16.12.2005 sowie vom 24.06.2011
- Wurde bislang aufgrund der alten BMF-Schreiben eine Rückstellung und ein Freistellungsanspruch gegenüber dem Freistellungsverpflichteten angesetzt, ist es nicht zu beanstanden, wenn Rückstellung und Anspruch spätestens in dem Wirtschaftsjahr gewinnwirksam aufgelöst werden, das nach der Veröffentlichung dieses Schreibens im Bundessteuerblatt endet. Die Betriebsausgabenverteilung (§ 4f Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 EStG) kommt nur dann in Betracht, wenn die Vereinbarung auch ohne Anwendung der alten BMF-Schreiben in nach dem 28.11.2013 endenden Wirtschaftsjahren zu einem Aufwand geführt hätte.

Betroffene Norm

§ 4f EStG, § 5 Abs. 7 EStG

Fundstelle

BMF, Schreiben vom [30.11.2017](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 14.12.2011, I R 72/10, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 12.12.2012, I R 69/11, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 26.04.2012, IV R 43/09, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Entwurfsschreiben vom 22.11.2016, IV C 6 - S 2133/14/10001, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 24.06.2011, BStBl. I 2011, S. 627

BMF, Schreiben vom 16.12.2005, BStBl. I 2005, S. 1052

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.