ifst-Kolloquium vom 24.2.2014 – Reformfokus Steuerbilanz

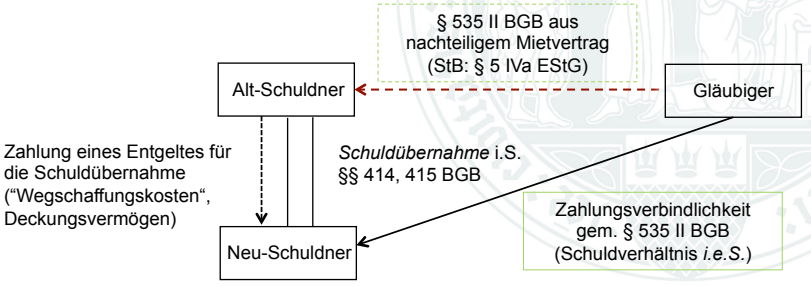
Streitpunkt „angeschaffte Rückstellungen“

Prof. Dr. Joachim Hennrichs
Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht
Universität zu Köln

Übersicht

- Das Problem: „Zoff“ zwischen BFH und BMF
- Die Neuregelungen
- Würdigung
- Ausblick

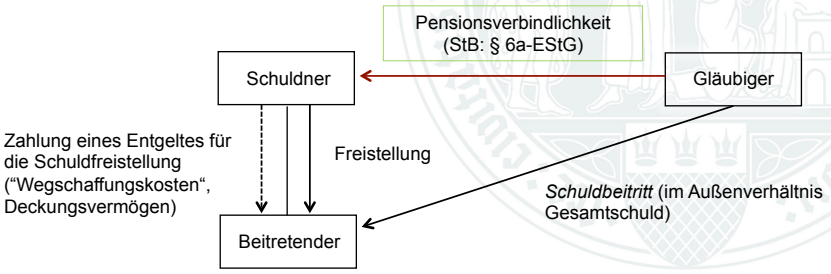
Ausgangsbeispiel: Fall 1 – Schuldübernahme (§§ 414, 415 BGB)



Kausalgeschäft (etwa Asset Deal oder auch gezielter Einzelverkauf einer Verbindlichkeit)

Abwandlung: Fall 2 – Schuldbeitritt

- Buchwert der Rückstellung in der StB gem. § 6a EStG: 70
- Zeitwert / Deckungsvermögen: 100



Kausalgeschäft (etwa Asset Deal oder auch gezielter Einzelverkauf einer Verbindlichkeit)

Problemstellung und Interessenlage – Steuerbilanz

- Steuergesetzliche Ansatz- und Bewertungsvorbehalte (z.B. § 5 IVa 1, § 6a EStG) bewirken **stille Lasten** in der Steuerbilanz.
- Schätzungen beziffern den Gesamtbetrag der stillen Lasten, die allein durch § 6a EStG bestehen, für die Unternehmen in Deutschland auf ca. 60 Mrd. € (!).
- Aber: „nur“ Periodeneffekte, keine endgültige Nichtberücksichtigung von Betriebsausgaben.

Fall 1 (Schuldübernahme) nach bisheriger Auffassung des BMF

- *Bilanzierung beim bisherigen Schuldner:* Realisation der stillen Last.
- *Bilanzierung beim Übernehmer:*
  - Zwar erfolgsneutrale Zugangsbewertung („Per Deckungsvermögen 100 an Drohverlustrückstellung 100“).
  - *Aber:* ***Erwerbsgewinn*** *in der ersten Schlussbilanz nach der Übernahme*, weil dann wieder § 5 Abs. 4a EStG gelte und die Drohverlustrückstellung erfolgswirksam auszubuchen sei.

Fall 1 (Schuldübernahme) nach bisheriger Rechtsprechung des BFH

- *Bilanzierung beim bisherigen Schuldner:* Realisation der stillen Last.
- *Bilanzierung beim Übernehmer:* „Per Deckungsvermögen 100 an Rückstellungen 100 (!)“ ➔ Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs, etwaige Steuervorbehalte (hier: § 5 Abs. 4a EStG) gelten bei Anschaffungsvorgängen nicht.
- Auch bei der **Folge**bewertung weiterhin erfolgsneutral: Kein „*one day gain*“.

Argumentation des BFH

- „Aus dem Realisationsprinzip folgt, dass Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral zu behandeln sind.“
- Hier: Anschaffung von Deckungsvermögen; Verbindlichkeiten sind Teil des Entgelts.
- Verbuchung eines „Erwerbsgewinns“ bei E würde gegen das Realisationsprinzip verstoßen.
- „systematisch richtige[n] Anknüpfung an handels- und steuerbilanzielle Grundsätze“ (BFH, I R 69/11, Tz. 27).

Die Neuregelungen

- § 4f EStG n.F.: Veräußererseite (Perspektive des ursprünglich Verpflichteten)
- § 5 Abs. 7 EStG n.F.: Erwerberseite (Perspektive des Übernehmers)

Veräußererseite: § 4f EStG n.F.

(1) [1]Werden Verpflichtungen übertragen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, ist der sich aus diesem Vorgang ergebende Aufwand im Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme und den nachfolgenden 14 Jahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe abziehbar. [2]Ist auf Grund der Übertragung einer Verpflichtung ein Passivposten gewinnerhöhend aufzulösen, ist Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der sich ergebende Aufwand im Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme in Höhe des aufgelösten Passivpostens als Betriebsausgabe abzuziehen ist; der den aufgelösten Passivposten übersteigende Betrag ist in dem Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme und den nachfolgenden 14 Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe abzuziehen. [3]Eine Verteilung des sich ergebenden Aufwands unterbleibt, [bei Betriebsveräußerung und in anderen Fällen] [...]

(2) Wurde für Verpflichtungen im Sinne des Absatzes 1 ein Schuldbeitritt oder eine Erfüllungsübernahme mit ganzer oder teilweiser Schuldfreistellung vereinbart, gilt für die vom Freistellungsberechtigten an den Freistellungsverpflichteten erbrachten Leistungen Absatz 1 Satz 1, 2 und 7 entsprechend.

§ 4f EStG: Bilanzierung beim Veräußerer

- **Rechtsfolge: Aufwandsverteilung** → Die realisierte stille Last ist beim ursprünglich Verpflichteten grundsätzlich (zu Ausnahmen s. sogleich) nicht mehr in einem Betrag als Betriebsausgabe (BA) abziehbar, sondern nur noch zeitlich verteilt über 15 Jahre (§ 4f Abs. 1 Sätze 1, 2 EStG).
- Schuldübernahme, Schuldbeitritt und Erfüllungsübernahme werden im Grundfall (Aufwandsverteilung) gleich behandelt (§ 4f Abs. 2 EStG).

Ausnahmen von der Verteilungspflicht

- § 4f Abs. 1 Satz 3: Eine Verteilung des BA-Abzugs unterbleibt (= weiterhin Sofortabzug des Aufwands) bei
  - KMU i.S. des § 7g EStG
  - Betriebsveräußerung und -aufgabe
  - Arbeitgeberwechsel

➔ i.E. sind insbes. mittelständische M&A-Transaktionen nicht betroffen.

- Verhältnis zum UmwStG?

§ 4f Abs. 2 und die fehlende Verweisung auf § 4f Abs. 1 Satz 3

- Nach Wortlaut des § 4f Abs. 2 gelten die Ausnahmen nur bei einer rechtlichen Schuldübernahme, nicht bei „wirtschaftlicher Übertragung“ im Wege des Schuldbeitritts und der Erfüllungsübernahme mit Freistellung. → Hiernach z.B. bei Schuldbeitritt kein KMU-Privileg (?).
- Redaktionsversehen? Rechtfertigender Grund für die Ungleichbehandlung?

Erwerberseite: § 5 Abs. 7 EStG n.F.

[1]Übernommene Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, sind zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen bei dem Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger so zu bilanzieren, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wären. [2]Dies gilt in Fällen des Schuldbeitritts oder der Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung für die sich aus diesem Rechtsgeschäft ergebenden Verpflichtungen sinngemäß. [...] [5]Für einen Gewinn, der sich aus der Anwendung der Sätze 1 bis 3 ergibt, kann jeweils in Höhe von vierzehn Fünfzehntel eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Vierzehntel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum).

§ 5 Abs. 7 EStG: Bilanzierung beim Übernehmer (1)

- Steuervorbehalte (insbes. § 5 Abs. 4a; § 6a EStG) werden gegen Übertragungen „abgesichert“ und gelten auch nach Übernahme beim Übernehmer fort. →
  - **Rechtsfolge 1: Erwerbsgewinn** → Bilanzierung der übernommenen Verpflichtung beim Übernehmer so, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wären (§ 5 Abs. 7 Satz 1 EStG n.F.)
  - **Rechtsfolge 2: Verteilungswahlrecht** → Der Erwerbsgewinn kann über eine gewinnmindernde Rücklage über 15 Jahre verteilt werden (§ 5 Abs. 7 Satz 5 EStG n.F.).
  - **Rechtsfolge 3:** weiteres **Wahlrecht bei der späteren Auflösung der Rücklage** → die gebildete Rücklage ist in den folgenden 14 Wj. zu „**mindestens** 1/14 gewinnerhöhend aufzulösen“.

§ 5 Abs. 7 EStG: Bilanzierung beim Übernehmer (2)

- Schuldübernahme, Schuldbeitritt und Erfüllungsübernahme werden gleichgestellt (§ 5 Abs. 7 Satz 2 EStG n.F.).
  - „Fortgeltung“ des § 6a EStG sogar für Nicht-Pensions-/ Freistellungsverpflichtungen.
  - Insoweit Abweichung von der früheren eigenen Verwaltungsauffassung (BMF BStBl. I 2005, 1052, Tz. 6 und BMF BStBl. I 2011, 627, Tz, 6)!
- **§ 5 Abs. 7 EStG gilt auch für fremdübliche Drittgeschäfte!** Privilegierungen des § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG für Veräußererseite haben auf Erwerberseite keine Entsprechung!

Übergangsvorschriften

- § 52 Abs. 12c (für § 4f) und Abs. 14a (für § 5 Abs. 7) EStG.
- Übergangsvorschriften sind wirtschaftsjahrbezogen (statt vertragsbezogen) formuliert ➔ Beim Erwerber sind ab VZ 2013 auch Altfälle betroffen! Für Altfälle immerhin verlängerte Verteilungsoption über 20 Jahre (§ 52 Abs. 14a Satz 3 EStG).
- Verfassungsrechtlich zulässige unechte Rückwirkung (weil es sich „nur“ um Periodeneffekte handelt)?

Würdigung

Würdigung (1)

- Nichtanwendungsgesetz gegen den BFH → unhöflich.
- Neuerliche Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes und weitere Verkomplizierung des Steuerbilanzrechts → unschön.
- Verstoß gegen das Realisationsprinzip als „Eckpfeiler“ auch des Steuerbilanzrechts → Systembruch.

Exkurs: Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

Norm	Inhalt
§ 5 IVa	Verbot der Drohverlustrückstellungen
§ 6 I Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2	TW-Abschr. nur wahlweise und auch im UV nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung
§ 6 I Nr. 3	Abzinsung von Verbindlichkeiten
§ 6 I Nr. 3a lit. e	Abzinsungssatz von 5,5% für Rückstellungen; Abzinsungszeitraum bei Sachleistungsrückstellungen
§ 6 I Nr. 3a lit. f	Striktes Stichtagsprinzip trotz Abzinsung
§ 6a	Bewertung von Pensionsrückstellungen
§ 7 I 3	Abschreibung Geschäfts- oder Firmenwert
§ 7 II, IV, V	Sondervorschriften über degressive AfA und Gebäude-AfA

Würdigung (2)

- Pflicht zur Verteilung (zeitliche Streckung) des BA-Abzugs beim bisherigen Verpflichteten, obwohl die stille Last aufgrund der Verpflichtungsübertragung realisiert ist → Leistungsfähigkeitsprinzip?
- Neue Asymmetrie: sofortige Besteuerung realisierter Reserven, dagegen nur zeitlich gestreckter BA-Abzug für realisierte stille Lasten → Folgerichtigkeit?
- Besteuerung beim Übernehmenden nach Maßgabe einer Bilanzierungsfiktion → Fiktiver Erwerbsgewinn → Leistungsfähigkeitsprinzip?

Würdigung (3)

- Perpetuierung von systembrechenden Steuervorbehalten (insbes. § 6a EStG) → „Fluch der bösen Tat“ (Schiller, Wallenstein).
- Förster/Staaden, Ubg 2014, 1, 12: „fiskalisch motivierte Durchbrechung zentraler Bilanzierungsgrundsätze“.
- U. Prinz, DB 2013, Heft 45 S. 1: „systematische Verunstaltung“ und „Zersetzung“ des Steuerbilanzrechts „wider alle Leistungsfähigkeitsprinzipien“.

Ausblick

Wünsche an das BMF und Quo Vadis Steuerbilanzrecht?

(Kleine) Wunschliste für BMF / Gesetzgeber

- Klarstellung, dass die Privilegierung des § 4f Abs. 1 Satz 3 (Sofortabzug der BA statt Verteilung bei KMU) auch in den Fällen des § 4 Abs. 2 EStG gilt.
- Klarstellung des Verhältnisses von § 4f EStG zum UmwStG.
- Regelungen für Übergangsszenarien (z.B. für Stpfl., die bislang entsprechend den BMF-Schr. eine Freistellungsverbindlichkeit bilanziert haben, die nach § 5 Abs. 7 EStG auf den § 6a-Wert herunter geschleust oder i.F. des § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG ganz aufgelöst werden muss).
- Begrenzung des § 5 Abs. 7 EStG auf Konzernfälle.

Quo vadis Steuerbilanzrecht?

- Rückbau der Steuervorbehalte und Renaissance der Einheitsbilanzidee? → Utopie.
- Aufgabe der GoB-Maßgeblichkeit und eigenständiges Steuerbilanzrecht? →
  - Aufgabe der Maßgeblichkeit wäre systematisch ehrlicher; systemorientiertes Steuerbilanzrecht wäre wünschenswert (U. Prinz, a.a.O.)
  - Allein: Nach BVerfG 2 BvL 1/00 (Jubiläumsrückstellungen) keine Verfassungsrechts-Begrenzung zu erwarten.
  - (Desillusioniertes) Fazit: „Steuerrecht ist nichts für Romantiker“ (M. Sell, Handelsblatt vom 7.1.2014, S. 12).

Kontakt

Prof. Dr. Joachim Hennrichs
Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht
Universität zu Köln
Albertus-Magnus-Platz
50923 Köln

Telefon: 0221 / 470-5694
joachim.hennrichs@uni-koeln.de
http://www.bilanzrecht.uni-koeln.de/