

Die Neuregelungen auf einen Blick

- § 5 Abs. 7 ist die Komplementärvorschrift zu § 4f für den Erwerber.
- Während § 4f eine Verteilung des Aufwands aus der Realisierung bestimmter stiller Lasten bzw. Aufwendungen beim Übertragenden regelt, ordnet § 5 Abs. 7 eine Weitergeltung der Ansatz- und Bewertungsvorbehalte für den Übernehmer an. Etwaige Gewinne aus dem Übergang zum „beschränkenden Regelkonzept“ der Steuerbilanz können über weitere 14 Veranlagungszeiträume aufgelöst werden.
- Fundstelle: AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz (AIFM-StAnpG) v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2).

§ 5

Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2)

(1)–(6) *unverändert*

(7) ¹Übernommene 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. ²Dies gilt in Fällen des Schuldbeitritts oder der Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung für die sich aus diesem Rechtsgeschäft ergebenden Verpflichtungen sinngemäß. ³Satz 1 ist für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils entsprechend anzuwenden. ⁴Wird eine Pensionsverpflichtung unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten gegenüber einem Arbeitnehmer übernommen, der bisher in einem anderen Unternehmen tätig war, ist Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei der Ermittlung des Teilwertes der Verpflichtung der Jahresbetrag nach § 6a Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 so zu bemessen ist, dass zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Übernahme der Barwert der Jahresbeträge zusammen mit den übernommenen Vermögenswerten gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist; dabei darf sich kein negativer Jahresbetrag ergeben. ⁵Für 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).⁶ Besteht eine Verpflichtung, für die eine Rücklage gebildet wurde, bereits vor Ablauf des maßgebenden Auflösungszeitraums nicht mehr, ist die insoweit verbleibende Rücklage erhöhend aufzulösen.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2)

(1) ¹Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen und in § 52a nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum **2013** anzuwenden. ...

...

(14a) ¹§ 5 Absatz 7 in der Fassung des Gesetzes vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 28. November 2013 enden. ²Auf Antrag kann § 5 Absatz 7 auch für frühere Wirtschaftsjahre angewendet werden. ³Bei Schuldübertragungen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen, die vor dem 14. Dezember 2011 vereinbart wurden, ist § 5 Absatz 7 Satz 5 mit der Maßgabe anzuwenden, dass für einen Gewinn, der sich aus der Anwendung von § 5 Absatz 7 Satz 1 bis 3 ergibt, jeweils in Höhe von neunzehn Zwanzigstel eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden kann, die in den folgenden 19 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Neunzehntel gewinnerhöhend aufzulösen ist.

...

Autor: Dr. Tibor **Schober**, Richter, Berlin
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersvorsorge, Köln, 2013.
Siehe auch das Schrifttum vor § 4f Anm. J 13-1.

Kompaktübersicht

J 13-1 **Inhalt der Änderungen:**

► **Abs. 7 Satz 1** als Grundregel ordnet an, dass übernommene Verpflichtungen, die beim Veräußerer (oder ursprünglich Verpflichteten) Ansatz- und Bewertungsvorbehalten unterlagen, am Bilanzstichtag nach der Übertragung weiterhin diesen Ansatz- und Bewertungsvorbehalten unterliegen.

- ▶ **Abs. 7 Satz 2:** Satz 2 ordnet eine sinngemäße Anwendung des Satzes 1 für Fälle des Schuldbeitritts und der Erfüllungsübernahme an.
- ▶ **Abs. 7 Satz 3:** Satz 3 ordnet eine entsprechende Anwendung von Satz 1 für den Fall des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils an.
- ▶ **Abs. 7 Satz 4:** Für den Fall, dass bei einem Arbeitgeberwechsel eine Pensionsverpflichtung zusammen mit dazugehörigen Vermögenswerten übernommen wird, regelt Satz 4 eine von § 6a Abs. 3 abweichende Ermittlung des Teilwerts. Die eigentlich gleich bleibenden Jahresbeträge, deren Barwert zur Bestimmung des Teilwerts der Pensionsverpflichtung dienen, werden dahingehend modifiziert, dass der sich ergebende Barwert zusammen mit den übernommenen Vermögenswerten dem Barwert der künftigen Pensionsleistung entspricht. Der Jahresbetrag ist jedoch mindestens mit 0 € zu bemessen.
- ▶ **Abs. 7 Satz 5:** Soweit durch die Anwendung der Sätze 1 bis 3 ein Gewinn entsteht, besteht ein Wahlrecht zur Bildung einer gewinnmindernden Rücklage iHv. 14/15. Diese Rücklage ist in den folgenden 14 Jahren mit mindestens 1/14 des ursprünglichen Rücklagenbetrags aufzulösen.
- ▶ **Abs. 7 Satz 6:** Soweit Verpflichtungen vor Ablauf des Zeitraums von 14 Jahren nach der relevanten Übernahme (Satz 5) entfallen, ist die darauf entfallende Rücklage insoweit aufzulösen.

Rechtsentwicklung:

J 13-2

- ▶ **zur Gesetzesentwicklung bis 2013** s. § 5 Anm. 2.
- ▶ **AIFM-StAnpG v. 18.12.2013** (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2): § 5 wird erstmals ein Abs. 7 angefügt. Dieser regelt die Bilanzierung von übernommenen Verpflichtungen. Für die Behandlung beim Übertragenden vgl. § 4f.

Zeitlicher Anwendungsbereich: § 5 Abs. 7 ist gem. § 52 Abs. 14a Satz 1 grds. für alle Wj. anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 enden (Tag des Gesetzesbeschlusses durch den BTag). Wegen der Stichtagsbezogenheit ist § 5 Abs. 7 auf alle noch vorhandenen durch Übertragung erlangten stillen Lasten anzuwenden, unabhängig davon, wann die stillen Lasten auf den Stpfl. (Übernehmenden) übertragen wurden. Die Norm ist jedoch nicht mehr anwendbar, wenn die stille Last vor dem auf den 28.11.2013 folgenden Bilanzstichtag bereits auf einen weiteren Übernehmer übergegangen ist, mithin die Verpflichtung den Stpfl. nicht mehr trifft. Dies ergibt sich schon aus der Regelung von § 5 Abs. 7 Satz 6.

J 13-3

- ▶ **Antrag auf Anwendung für frühere Wirtschaftsjahre:** Auf Antrag kann § 5 Abs. 7 auch für frühere Wj. angewendet werden. Bei Schuldübertragungen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen, die vor dem 14.12.2011

vereinbart wurden, beträgt der Auflösungszeitraum für die gewinnmindernde Rücklage jedoch 19 Jahre bzw. eine Mindestauflösung von 1/19 ist vorzunehmen. Während die Anwendung von § 4f nur rückwirkend möglich ist, soweit eine Bilanzberichtigung noch in Betracht kommt, gewährt § 52 Abs. 14a Satz 2 ein gesondertes Antragsrecht für eine Änderung bereits veranlagter Zeiträume. Dies kann sinnvoll sein, wenn sich die erstmalige Anwendung von § 5 Abs. 7 im Jahr der Übernahme der Verpflichtung bzw. in folgenden Wj. stl. vorteilhafter auswirken würde als in dem Wj., welches nach dem 28.11.2013 endet.

Die Grenze des Antragsrechts liegt jedoch auch hier in der Festsetzungsverjährung, da keine weitergehende Regelung erfolgt ist. Es kann somit noch eine gewinnmindernde Rücklage für bereits veranlagte VZ gebildet und sodann zwingend in den folgenden Wj. gewinnerhöhend aufgelöst werden. Die Ausübung des Antragsrechts nach § 52 Abs. 14a Satz 2 eröffnet uE auch eine Änderung von Folgejahren für die gewinnerhöhende Auflösung durch die FinVerw.

► **Bedeutung der Rückwirkung auf frühere Übernahmen:** Durch die Anwendung von § 5 Abs. 7 iVm. § 52 Abs. 14a Satz 2 auch auf diejenigen Verpflichtungen, die vor dem auf den 28.11.2013 folgenden Bilanzstichtag übernommen wurden, stellt sich die verfassungsrechtl. Frage der Zulässigkeit einer solchen Rückwirkung (zB durch Anpassung einer Pensionsrückstellung, obgleich die Verpflichtung vor Inkrafttreten des Änderungsgesetzes übernommen wurde). Das verfassungsrechtl. Problem stellt sich für die Praxis insbes., weil der Gesetzgeber hier auf eine Übergangsregelung, wie er sie bei der Einführung der Passivierungsbeschränkungen für Jubiläumsrückstellungen und Drohverlustrückstellungen vorgenommen hat, verzichtet (vgl. die Nachweise bei Prinz, Ubg 2013, 57 [69], Fn. 61). Es ist davon auszugehen, dass der Verzicht auf Übergangsregelungen darauf beruht, dass die FinVerw. – als maßgeblicher Initiator der Gesetzesänderung – davon ausging, dass Verpflichtungsübernahmen zur Realisierung stiller Lasten erst im Nachgang zu den Entscheidungen des BFH v. 16.12.2009 (I R 102/08, BStBl. II 2011, 566) und v. 14.12.2011 (I R 72/10, FR 2012, 407) und dann innerhalb von Konzernstrukturen erfolgt sind (missbräuchliche Mitnahmeeffekte).

► **Unechte Rückwirkung nicht grundsätzlich unzulässig:** Das BVerfG hat deutlich gemacht, dass eine „unechte“ Rückwirkung nicht grds. unzulässig ist, denn ein solcher Schutz vor Änderungen bestehender Rechtslagen würde den Staat zu sehr lähmen (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05 ua., NJW 2010, 3634). Der Gesetzgeber muss aber dem Vertrauensschutz Rechnung tragen. UE liegt keine echte Rückwirkung vor, weshalb die strengen Anforderungen des BVerfG Beschlusses vom 17.12.2013 (1 BvL 5/08, BGBl. I 2014, 255) auf die Gesetzesänderung keinen Einfluss haben. Die

Einführung des § 5 Abs. 7 ist nur dann verfassungsrechtl. zulässig, wenn keinerlei Vertrauen in den Fortbestand der Rechtsnormen bestanden haben konnte. Das BVerfG hat nämlich deutlich gemacht, dass die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, für sich genommen grds. noch kein den Vertrauensschutz überwindendes Gemeinwohlinteresse ist. Auch eine mögliche Missbrauchsbekämpfung wirkt hiernach primär in die Zukunft.

► **Kein schutzwürdiges Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage:**

Im vorliegenden Fall ist jedoch davon auszugehen, dass die Stpfl. kein schutzwürdiges Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage bilden konnten, da die neu eingeführte Norm eine noch ungeklärte Rechtslage betrifft (zum Fall der verworrenen Rechtslage vgl. auch BFH v. 5.11.2013 – VIII R 22/12, DStR 2014, 22). Das EStG enthielt bislang keine expliziten Vorschriften zur Behandlung von Passivierungs- und Bewertungsvorbehalten unterliegenden Verpflichtungen nach einer Übertragung auf einen Dritten. Das BMF hatte zu einzelnen Konstellationen bereits mit Schreiben v. 16.12.2005 (BStBl. I 2005, 1052) Stellung bezogen und eine Besteuerung sog. Erwerbsgewinne gefordert. Eine abweichende Auslegung durch die Rspr. konnte sich erstmals mit BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566, absehen lassen. Das BMF reagierte abermals mit Schreiben v. 24.6.2011 (BStBl. I 2011, 627). Nachdem BFH v. 12.12.2012 (I R 28/11, FR 2013, 805) und v. 12.12.2012 (I R 69/11, FR 2013, 608) veröffentlicht wurden, dauerte es nur zwei Tage bis zum abermaligen Änderungsvorschlag durch den BRat (Entwurf eines AIFM-StAnpG, BR Drucks. 95/13, 11). Überdies ist zu beachten, dass die höchstrichterliche Rspr. keine dem Gesetzesrecht gleichkommende Rechtsbindung erzeugen kann (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05 ua., NJW 2010, 3634). Die Stpfl. konnten uE auf Basis der BFH-Rspr. kein schützenswertes Vertrauen bilden.

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 13-4

► **Grund der Änderungen:** Der BFH hat in einer Reihe von Urteilen zur Problematik des Erwerbs bzw. der Übernahme von Verpflichtungen im Rahmen eines Unternehmenskaufs oder der Auslagerung von Verpflichtungen zu Gunsten der Stpfl. entschieden (vgl. BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; v. 14.12.2011 – I R 72/10, FR 2012, 407; v. 26.4.2012 – IV R 43/09, FR 2012, 776; v. 12.12.2012 – I R 28/11, FR 2013, 805; v. 12.12.2012 – I R 69/11, FR 2013, 608). Die Entscheidungen standen im Gegensatz zu der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.12.2005, BStBl. I 2005, 1052; v. 24.11.2011, BStBl. I 2011, 627). Im zuletzt ergangenen Urteil I R 69/11 machte der BFH zudem deutlich, dass er auch künftig an seiner Rechtsauffassung festhalten werde, wenn der Gesetzgeber keine gegenläufige – dann aber einmal mehr systemwidrige – Regelung treffe. Die gesetzliche Neuregelung ist zusammen mit der Schaffung des § 4f eine Reaktion auf diese Rspr.

► **Bedeutung der Änderungen:** Abs. 7 führt allein fiskalisch motiviert zu einer Durchbrechung des Realisationsprinzips. Eine solche stl. Durchbrechung von handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist jedoch möglich und zulässig.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 7 Satz 1 (Fortgeltung von Ansatz- und Bewertungsvorbehalten zum nächstfolgenden Bilanzstichtag nach Übernahme einer Verpflichtung)

- J 13-5 **Tatbestand:** Eine Verpflichtung muss Gegenstand einer Übernahme durch den Stpfl. sein. Verpflichtungen sind primär Außenverpflichtungen des bürgerlichen und öffentlichen Rechts, insbes. auch Pensionsrückstellungen. § 5 Abs. 7 Satz 1 erfasst uE auch Innenverpflichtungen sowie faktische Leistungsverpflichtungen (zB sog. Kulanzrückstellung iSd. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB), s. § 4f Anm. J 13-6f.
- J 13-6 **Einzel-, Gesamt- und Sonderrechtsnachfolge:** Die Übernahme kann durch Schuldübernahme (Einzelrechtsnachfolge) und durch Gesamt- und Sonderrechtsnachfolge erfolgen. Der Tatbestand setzt keinen willentlichen oder entgeltlichen Übertragungsvorgang voraus, eine rein tatsächliche Übernahme der Verpflichtung genügt. Erforderlich ist jedoch (im Gegensatz zu Satz 2), dass es zu einem „Schuldnerwechsel“ kommt (so auch Prinz, Ubg 2013, 57 [61]). Kein tatbestandlicher Schuldnerwechsel liegt vor, wenn der Durchführungsweg einer betrieblichen Altersversorgung geändert wird (zB Übernahme der Verpflichtung aus einer Direktversicherung durch einen Pensionsfonds), da insoweit der ursprünglich Verpflichtete von seiner Schuld nicht befreit wird (vgl. § 4 BetrAVG).
- J 13-7 **Abschließende Regelung:** Der Tatbestand ist zudem abschließend gefasst. Dies ergibt sich aus einer systematischen Auslegung der Norm, insbes. aus der expliziten Anordnung sinngemäßer Anwendung von Satz 1 in den Folgesätzen (so auch Prinz, Ubg 2013, 57 [61]). Erfasst sind auch Umwandlungsvorgänge. Zu Folgeproblemen vgl. § 4f Anm. J 13-8.
- J 13-8 **Ursprünglich Verpflichteter:** Als ursprünglich Verpflichteter ist derjenige anzusehen, in dessen Person erstmals die Verpflichtung entstanden ist. Es muss nicht zwingend notwendig mit dem Übertragenden identisch sein, von dem der Stpfl. die Verpflichtung übernommen hat (vgl. § 4f Anm. J 13-9). Die Verpflichtung muss beim ursprünglich Verpflichteten einem Ansatzverbot oder Ansatzbeschränkung oder einem Bewertungsvorbehalten unter-

legen haben. Gemeint sind hiermit insbes. die gesetzlichen Abweichungen von den handelsbilanziellen Grundsätzen (insbes. § 5 Abs. 2a bis 4b, 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3a sowie § 6a). Zur Problematik rein handelsbilanzieller Beschränkungen und ausländ Bilanzierungsvorschriften s. § 4f Anm. J 13-10.

Rechtsfolge: Als Rechtsfolge sieht § 5 Abs. 7 Satz 1 vor, dass die Verpflichtung beim Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger so zu bilanzieren ist, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren gewesen wäre. Die Rechtsfolge erfasst neben dem Übernehmer auch „dessen Rechtsnachfolger“. Rechtstechnisch knüpft die Vorschrift an die Bilanzierung zum Stichtag an. Sie lässt mithin das Ergebnis des Übertragungsvorgangs unberührt. Dies führt – in Anlehnung an die nun stRspr. (vgl. die Nachweise zu § 4f Anm. J 13-5) – zu einem ergebnisneutralen Anschaffungsgeschäft innerhalb des Wj. und zu einer ertragswirksamen Korrektur auf den darauf folgenden Bilanzstichtag.

J 13-09

► **Korrektur materiell-rechtlich fehlerhafter Bilanzierung:** Die Formulierung „so zu bilanzieren... wie sie zu bilanzieren wären“ führt auch zur Korrektur bisher materiell-rechtl. fehlerhafter Bilanzierung. Auch wenn nicht der individuelle Erkenntnisstand des Bilanzierenden, sondern die allgemeine kaufmännische Sorgfalt maßgeblich ist, verbleiben insbes. wegen des Vorsichtsprinzips Einschätzungsspielräume. Der Übernehmer darf Bilanzierungsfehler nicht fortführen und ist gehalten, für die Passivierung von Rückstellungen eigene Einschätzungen zu treffen. Er kann hierbei auf Kenntnisse und Wertungen des Übertragenden zurückgreifen, ist an diese jedoch nicht gebunden.

■ Absatz 7 Satz 2 (Entsprechende Anwendung von Satz 1 bei Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen)

Tatbestand: Satz 2 erweitert den generellen Anwendungsbereich auch auf Fälle des Schuldbeitritts oder der Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung. Erfasst sind nur zivilrechtl. vereinbarte („Rechtsgeschäft“) Schuldbeitritte oder Erfüllungsübernahmen (§ 329 BGB), jedoch nur solche Rechtsgeschäfte, denen zugleich eine interne Freistellungsverpflichtung zugrunde liegt; s. ferner § 4f Anm. J 13-27.

J 13-10

Rechtsfolge: Für die Fälle des Satzes 2 gilt die Rechtsfolge von Satz 1 sinngemäß. Die neue Verpflichtung unterliegt somit denselben Ansatz- und Bewertungsvorbehalten wie die ursprüngliche Verpflichtung.

J 13-11

■ **Absatz 7 Satz 3 (Entsprechende Anwendung von Satz 1 bei Erwerb von Mitunternehmeranteilen)**

J 13-12 **Tatbestand:** Satz 3 ordnet die sinngemäße Anwendung von Satz 1 für den Fall des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils an. Dies ist in der vorherrschenden steuerbilanziellen Auffassung begründet, wonach den Mitunternehmern ideelle Anteile an den WG der Gesamthand zuzurechnen sind. Der Erwerb eines Mitunternehmeranteils führt insoweit zu einer ideellen Verpflichtungsübernahme durch den neuen Mitunternehmer gegenüber dem ausscheidenden Mitunternehmer. Sinn und Zweck der Neuregelung liegt mithin in der Gleichstellung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern. Vom Wortlaut erfasst sind auch anteilige Übertragungen von Mitunternehmeranteilen (so auch Prinz, Ubg 2013, 57 [65]). Dies ist auch zutreffend, wenn es sich bei § 5 Abs. 7 um eine spezielle Missbrauchsvermeidungsnorm handeln sollte, da ansonsten Teilübertragungen unter Zurückbehaltung eines minimalen Kapitalanteils als Ausweichmöglichkeit offen gestanden hätten.

J 13-13 **Rechtsfolge:** Die entsprechende Anwendung von Satz 1 führt dazu, dass der neue Mitunternehmer in einer Ergänzungsbilanz ideelle Anteile der einem Ansatz- oder Bewertungsvorbehalt zugrunde liegenden Verpflichtungen der Mitunternehmerschaft nicht ansetzen darf und insoweit zum Bilanzstichtag einen Erwerbsgewinn ausweisen muss.

■ **Absatz 7 Satz 4 (Übernahme von Pensionsverpflichtungen bei Mitübernahme von Vermögenswerten)**

J 13-14 **Tatbestand:** Satz 4 betrifft die Fälle der Übertragung des Gegenwerts der vom ArbN erworbenen unverfallbaren Anwartschaften auf betriebliche Altersversorgung auf den neuen ArbG (Übernehmer), wenn dieser eine wertgleiche Zusage erteilt (§ 4 Abs. 2 Nr. 2 BetrAVG).

J 13-15 **Rechtsfolge:** Der Wert der Pensionsrückstellung beim neuen ArbG wird durch den Wert des vom ArbN eingebrachten Übertragungswerts beeinflusst. Die Pensionsverpflichtung ist beim Stpfl. (Übernehmer) in dem Verhältnis aufzuspalten, in dem sie durch die Gegenleistung gedeckt ist. Für den durch Vermögenswerte abgedeckten Teil der Verpflichtung, ist der Barwert anzusetzen (Einbuchung einer Rückstellung per Übernahme). Es ergibt sich insoweit eine Neutralisierung zur ertragswirksamen Übernahme der Vermögenswerte. Für den überschießenden Teil der Verpflichtung (nicht gedeckter Teil) übernimmt Satz 4 die bisherige Verwaltungsauffassung. Es handelt sich um die fast wortlautidentische Übernahme von R 6a Abs. 13

EStR 2012. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks 18/68, 74) soll dies klarstellend erfolgt sein. Dieser Teil der Verpflichtung wird so behandelt, als ob eine Neuzusage vorliegen würde. Dies hat auch Folgewirkungen für Erhöhungen der Zusage, da diese nicht auf den Beginn des Dienstverhältnisses beim alten ArbG (Übergeber) zurückbezogen wird (vgl. ferner Ahrend/Förster/Röbler, Steuerrecht der betrieblichen Altersvorsorge, 2013, 2. Teil, Rn. 771 ff.).

■ Absatz 7 Satz 5 (Wahlrecht zur Bildung einer gewinnmindernden Rücklage)

Möglichkeit der Bildung einer Gewinnrücklage: Für Gewinne aus der Anwendung der Sätze 1 bis 3 kann der Stpfl. bzw. der Mitunternehmer in seiner Ergänzungsbilanz eine den Gewinn mindernde Rücklage iHv. 14/15 des Gewinns bilden. Der Gesetzgeber räumt ausdrücklich ein Wahlrecht ein. Die Nichtbildung einer solchen Rücklage wird in solchen Fällen sinnvoll sein, in denen Verlustvorträge beim Übernehmer vom Untergang bedroht sind, zB wegen einer geplanten Anteilsübertragung nach § 8c Abs. 1 KStG oder einer geplanten Umwandlung gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG (s. auch Anm. J 13-18). Ferner ermöglicht das Auflösungswahlrecht (Mindestauflösung von jeweils 1/14 der Rücklage in den 14 folgenden Wj.) die gezielte Verlustnutzung unter Berücksichtigung der Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 Satz 1. Entscheidet sich der Übernehmer für die Bildung einer Rücklage, geht sie auf einen weiteren Rechtsnachfolger über, da es sich um einen Posten der Steuerbilanz handelt. J 13-16

Eröffnung weiterer Gestaltungsmöglichkeiten: Soweit beim Stpfl. ein Vorgang geplant wird, der unter § 8c Abs. 1 KStG fällt (zB Verkauf sämtlicher Gesellschaftsanteile an einer GmbH, welche eine Rücklage gebildet hat), bietet sich insoweit allerdings auch die vollständige Auflösung der Rücklage zur Verlustnutzung an, auch wenn insoweit die Regelungen der Mindestbesteuerung eingreifen. Die Neuregelung in § 4f verhindert mithin die steueroptimierte Realisierung stiller Lasten beim ursprünglich Verpflichteten durch Übertragung auf Dritte. § 5 Abs. 7 Satz 5 eröffnet jedoch zugleich für den Stpfl. (Übernehmer) ausdrücklich Gestaltungsspielraum für eigene Verlustvorträge. J 13-17

■ **Absatz 7 Satz 6 (Zwangswise Auflösung der Rücklage nach Satz 5 bei Wegfall der zugrunde liegenden Verpflichtung)**

J 13-18 **Auflösung der Rücklage, soweit Verpflichtung wegfällt:** Satz 6 ordnet eine faktische Weiterverfolgung der übernommenen Verpflichtungen an, soweit Übernahmegewinne in eine Rücklage nach Satz 5 eingestellt wurden. Soweit eine Verpflichtung beim Stpfl. vor Ablauf des 14jährigen Auflösungszeitraums nicht mehr besteht, ist die Rücklage anteilig aufzulösen. Praktisch wird dies nur handhabbar sein, wenn der Stpfl. einzelne Erwerbsgewinne getrennt ermittelt und getrennt buchhalterisch auf dem Rücklagenkonto erfasst und fortentwickelt.