

**A. AIFM-StAnpG (§§ 4f, 5 Abs. 7 EStG):
Neue Probleme bei der Übertragung von
Mitunternehmeranteilen**

I. Einführung

I. AIFM-StAnpG

- BGBl I 2013, 4318 (vom 23.12.2013).
- Gesetzliche Neuregelung für die Übertragung von Verpflichtungen mit steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalten (Drohverlustrückstellungen, Pensionsrückstellungen, etc.).
 - § 4f EStG: Aufwand beim Übertragenden auf 15 Jahre zu verteilen.
 - § 5 Abs. 7 EStG: Passivierungsbeschränkungen sind auch vom Übernehmer in Folgebilanzen anzuwenden.
- Erstmals für WJ, die nach dem 28.11.2013 enden.
- Gilt auch für Übertragung von MU-Anteilen.

I.R.d. AIFM-Steueranpassungsgesetzes¹, welches am 23.12.2013 im BGBl veröffentlicht wurde, sind mit § 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG zwei gesetzliche Neuregelungen zur entgeltlichen Übertragung von Verpflichtungen mit Passivierungsbeschränkungen eingeführt worden.² Zweck der Neuregelungen ist es, die Rechtsprechung des BFH zur entgeltlichen Übertragung passivierungsbeschränkter Verpflichtungen in haushaltsverträglicher Weise umzusetzen und Steuerausfallrisiken sowie Gestaltungen vorzubeugen.³

Aufgrund des steuerlichen Transparenzprinzips gelten die Regelungen auch für die entgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen, soweit in der Handelsbilanz passivierte Rückstellungen oder Verbindlichkeiten in der

¹ BGBl I 2013, 4318

² Dazu *Benz/Placke*, DStR 2013, 2653; *Riedel*, FR 2014, 6; *Fuhrmann*, DB 2014, 9; *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1

³ Vgl. BT-Drucks. 18/68 (neu), 73

Das Aktuellste im Steuerrecht (Stand: März 2014)

steuerlichen Gesamthandsbilanz der Mitunternehmerschaft nicht oder mit geringeren Werten angesetzt sind (Drohverlustrückstellungen, Jubiläumsrückstellungen, Pensionsrückstellungen, sonstige langfristige Rückstellungen).

Die Neuregelungen finden erstmals auf Wirtschaftsjahre Anwendung, die nach dem 28.11.2013 enden, gelten also bereits für das kalenderjahrgleiche Wirtschaftsjahr 2013 (§ 52 Abs. 12c, Abs. 14a EStG). Eine frühere Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG ist auf Antrag zulässig.

II. Steuerliche Folgen beim Veräußerer des Mitunternehmeranteils

II. Steuerliche Folgen beim Veräußerer eines MU-Anteils (§ 4f EStG) (1)

- Aufwandsverteilung, wenn im GHV oder SBV Verpflichtungen mit Passivierungsbeschränkungen enthalten sind.
- Keine Aufwandsverteilung, wenn
 - Übertragung zu BW (§ 6 III EStG, §§ 20, 24 UmwStG).
 - Übertragung des ganzen MU-Anteils (§ 4f I S. 3 Alt. 1 EStG).
 - KMU-Ausnahme (§ 4f I S. 3 Alt. 3 EStG).
- **Betroffen:** Veräußerung von Teilen eines MU-Anteils.

Werden i.R.e. Betriebsveräußerung Verpflichtungen übertragen, die in der Steuerbilanz des Veräußerers Passivierungsbeschränkungen unterliegen, so werden die vorhandenen stillen Lasten nach der Rechtsprechung des BFH⁴ und dem BMF-Schreiben vom 24.6.2011⁵ steuerwirksam realisiert. Denn einerseits reduziert sich mit der Übernahme der Verpflichtungen der

⁴ Vgl. BFH v. 17.10.2007 – I R 61/06, BStBl II 2008, 555, 556 f.; BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/09, DB 2012, 1359; ebenso FG Köln v. 3.4.2013 – 13 K 1158/10, rkr., GmbHR 2013, 780, 783

⁵ Vgl. BMF v. 24.6.2011 – IV C 6 – S 2137/0-03, BStBl I 2011, 627 Rn. 5, 9

Das Aktuellste im Steuerrecht (Stand: März 2014)

Kaufpreis. Andererseits verringern die nicht bilanzierten oder unterbewerteten Schulden den steuerlichen Buchwert des Betriebs nicht oder nicht in gleichem Maße. Gleiches gilt auch bei der Veräußerung eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils.

Der neue § 4f EStG sieht nunmehr vor, dass der aus der Übertragung sich ergebende Aufwand beim ursprünglich Verpflichteten grundsätzlich nur noch über 15 Jahre verteilt als Betriebsausgabe abziehbar ist.

Die Regelung hat folgenden Wortlaut:

§ 4f EStG

„(1)¹Werden 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. ²Ist 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. ³Eine Verteilung des sich ergebenden Aufwands unterbleibt, wenn die Schuldübernahme im Rahmen einer Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes oder des gesamten Mitunternehmeranteils im Sinne der §§ 14, 16 Absatz 1, 3 und 3a sowie des § 18 Absatz 3 erfolgt; dies gilt auch, wenn ein Arbeitnehmer unter Mitnahme seiner erworbenen Pensionsansprüche zu einem neuen Arbeitgeber wechselt oder wenn der Betrieb am Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahres die Größenmerkmale des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a bis c nicht überschreitet. ⁴Erfolgt die Schuldübernahme in dem Fall einer Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe im Sinne der §§ 14, 16 Absatz 1, 3 und 3a sowie des § 18 Absatz 3, ist ein Veräußerungs- oder Aufgabeverlust um den Aufwand im Sinne des Satzes 1 zu vermindern, soweit dieser den Verlust begründet oder erhöht hat. ⁵Entsprechendes gilt für den einen aufgelösten Passivposten übersteigenden Betrag im Sinne des Satzes 2. ⁶Für den hinzugerechneten Aufwand gelten Satz 2 zweiter Halbsatz und Satz 3 entsprechend. ⁷Der jeweilige Rechtsnachfolger des ursprünglich Verpflichteten ist an die Aufwandsverteilung nach den Sätzen 1 bis 6 gebunden.