

Betriebs Berater

6 | 2019

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... „JStG 2018“ ... Betriebsänderung ... Recht ... Wirtschaft ... Steuern ...

4.2.2019 | 74. Jg.
Seiten 257–320

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Axel Pestke, RA/FAStR

EU-Dienstleistungspaket – Verbesserungen nun auch beim Notifizierungsverfahren möglich

WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. York Schnorbus, RA, und **Dr. Felix Ganzer**, RA

Aufwendungsersatzansprüche der Aufsichtsratsmitglieder und Möglichkeit der Schaffung eines Aufsichtsratsbudgets | 258

STEUERRECHT

Gabriele Toepffer, StBin

Steuervorteile für Elektro-Dienstwagen ab 2019 | 279

Dipl.-Finw. **Harald Bott**, MR

BB-Rechtsprechungsreport Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht 2018 (Teil II) | 281

Frank M. Peter, RA/FAStrafR

Das Kompensationsverbot im Wandel der Zeit | 288

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Prof. Dr. Guido Förster, StB, und **Felix Werthebach**, M.Sc.

Immer noch offene Fragen bei Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen | 299

ARBEITSRECHT

Dr. Daniel Ludwig, RA/FAArbR, und **Julian Glau**

Betriebsänderung und gewillkürte Betriebsstruktur –
Worauf es in der Praxis ankommt! | 309

Prof. Dr. Guido Förster, StB, und Felix Werthebach, M.Sc.

Immer noch offene Fragen bei Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen

Bei der Übertragung passivierungsbeschränkter Verpflichtungen bestehen ungeachtet des BMF-Schreibens vom 30.11.2017 immer noch offene Fragen. Hierzu gehören die tatbestandliche Verknüpfung der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG, die Abgrenzung des verteilungspflichtigen Aufwands, Umwandlungen und Einbringungen, der Umgang mit Restverteilungen, die Fortentwicklung von Erwerbsgewinnrücklagen sowie die bilanzielle Abbildung von Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen. Der nachfolgende Beitrag nimmt hierzu Stellung.

I. Einleitung

Mit dem BMF-Schreiben vom 30.11.2017 hatte die Finanzverwaltung die Rechtsprechung des BFH zur entgeltlichen Übertragung und zum entgeltlichen Erwerb von passivierungsbeschränkten Lasten anerkannt.¹ Die betreffenden Urteile wurden zeitgleich im Bundessteuerblatt, Teil II, veröffentlicht.² Stille Lasten in den Verpflichtungen werden daher im Zuge einer Übertragung steuerwirksam realisiert,³ während beim Übernehmer die Passivierungsbeschränkungen keine Anwendung finden.⁴

Allerdings gilt die Rechtsprechung des BFH uneingeschränkt nur für vor dem 29.11.2013 endende Wirtschaftsjahre. Für nachfolgende Wirtschaftsjahre sind die Regelungen der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG⁵ zu beachten. Sie wurden eingeführt, um die BFH-Rechtsprechung in haushaltsverträglicher Weise umzusetzen und Steuerausfallrisiken sowie Gestaltungen vorzubeugen.⁶ Der Aufwand aus der Übertragung beim ursprünglich Verpflichteten ist danach gleichmäßig auf das Jahr der Schuldübernahme und die folgenden 14 Wirtschaftsjahre zu verteilen und beim Übernehmer leben die für den ursprünglich Verpflichteten geltenden Passivierungsbeschränkungen zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen wieder auf. Der resultierende Erwerbsgewinn kann auf bis zu 15 Jahre verteilt werden. Das BMF-Schreiben nimmt auch zu den gesetzlichen Regelungen Stellung. Dennoch bestehen Zweifelsfragen, denen sich dieser Beitrag widmet.

II. Zweifelsfragen

1. Verknüpfung der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG

Nach dem Schreiben ist § 4f EStG nur anzuwenden, wenn die Verpflichtung bereits an dem der Übertragung vorangegangenen Bilanzstichtag bestand und beim Übernehmer § 5 Abs. 7 EStG entweder unmittelbar zur Anwendung gelangt, oder gelangen würde, wenn er deutschem Einkommensteuerrecht unterläge (Rn. 3).

Die steuerliche Behandlung des Übernehmers wirkt somit auf den Verpflichtungsübertrager zurück. Bei Letzterem findet keine Aufwandsverteilung statt, wenn der Übernehmer seinen Gewinn z.B.

nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Gleiches gilt, wenn ein ausländischer Übernehmer nach deutschem EStG nicht zur Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich verpflichtet wäre und seinen Gewinn auch nicht durch Vermögensvergleich ermittelt. Die Rechtsanwendung wird hierdurch komplexer, da der Übertrager Kenntnis von der steuerlichen Behandlung beim Übernehmer haben muss.

Der Gesetzeswortlaut spricht eher gegen eine solche Korrespondenz.⁷ So verweist zwar § 5 Abs. 7 S. 1 EStG auf die Person des ursprünglich Verpflichteten, nicht aber § 4f EStG auf den Verpflichtungsübernehmer. Dennoch entspricht die Verknüpfung dem Sinn und Zweck der beiden Normen. Ziel der gesetzlichen Regelungen ist es, die BFH-Rechtsprechung in haushaltsverträglicher Weise umzusetzen.⁸ Dies wird letztlich durch den Ansatz eines Erwerbsgewinns beim Übernehmer erreicht. Die zusätzliche Aufwandsverteilung beim Übertrager erscheint ungeachtet der nicht vollständigen Korrespondenz beider Vorschriften nur dann geboten, wenn auch der Übernehmer die Möglichkeit hätte, den Erwerbsgewinn zeitlich zu strecken. Das BMF-Schreiben stellt sich vor diesem Hintergrund als zutreffende teleologische Einschränkung des § 4f EStG dar. Ein Verpflichtungsübernehmer, der seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, oder der Überschusseinkünfte erzielt, müsste ein etwaig vereinnahmtes Entgelt sofort versteuern, so dass eine zusätzliche Aufwandsverteilung beim Übertrager nicht gerechtfertigt ist.⁹

Wird eine Verpflichtung ins Ausland übertragen (Outbound-Fall), so fehlt es an der kumulativen Wirkung von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, so dass eine Einschränkung der Aufwandsverteilung im Grundsatz nicht geboten ist.¹⁰ Aus Gleichbehandlungsgründen erscheint jedoch die Lösung des BMF-Schreibens sachgerecht, auf die Aufwandsverteilung

1 BMF, 30.11.2017 – IV C 6 – S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rn. 3, 6, 16, BB 2017, 3058 m. BB-Komm. Kleinmanns. Zum Schreiben vgl. Adrian/Fey, StuB 2018, 85; Bolik/Seelig-Kraft, NWB 2018, 851; Prinz/Otto, GmbHR 2018, 497; Weber-Grellet, DB 2018, 661.

2 BFH, 14.12.2011 – I R 72/10, BStBl. II 2017, 1226, BB 2012, 696 m. BB-Komm. Hahne; BFH, 26.4.2012 – IV R 43/09, BStBl. II 2017, 1228, BB 2012, 1660 m. BB-Komm. Geberth; BFH, 12.12.2012 – I R 69/11, BStBl. II 2017, 1232, BB 2013, 943 m. BB-Komm. Oser; BFH, 12.12.2012 – I R 28/11, BStBl. II 2017, 1265.

3 BFH, 17.10.2007 – I R 61/06, BStBl. II 2008, 555, 556 f.; BFH, 26.4.2012 – IV R 43/09, BStBl. II 2017, 1228, BB 2012, 1660 m. BB-Komm. Geberth. Ebenso FG Köln, 3.4.2013 – 13 K 1158/10, rkr., GmbHR 2013, 780, 783.

4 BFH, 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566 f., BB 2010, 496 m. BB-Komm. Hahne; BFH, 14.12.2011 – I R 72/10, BStBl. II 2017, 1226, BB 2012, 696 m. BB-Komm. Hahne; BFH, 12.12.2012 – I R 69/11, BStBl. II 2017, 1232, BB 2013, 943 m. BB-Komm. Oser; BFH, 12.12.2012 – I R 28/11, BStBl. II 2017, 1265.

5 I. d. F. des AIFM-StAnpG vom 18.12.2013, BGBl. I 2013, 4318.

6 Vgl. BT-Drs. 18/68 (neu), 73.

7 Vgl. Bachmann/Richter/Risse, DB 2017, 2302; Adrian/Fey, StuB 2018, 87; Kahle/Braun, FR 2018, 203; Prinz/Otto, GmbHR 2018, 500; wohl auch Tiedchen, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: April 2018, § 5 EStG, Rn. 2400.

8 Vgl. BT-Drs. 18/68 (neu), 73.

9 Vgl. Adrian/Fey, StuB 2018, 87.

10 Vgl. auch Hörhammer, StbJb 2017/18, S. 342; Adrian/Fey, StuB 2018, 87; Prinz/Otto, GmbHR 2018, 500.

zu verzichten, wenn dies bei einem inländischen Übernehmer auch der Fall wäre.

2. Stille Lasten im Sonderbetriebsvermögen aufgrund korrespondierender Bilanzierung

Für das Sonderbetriebsvermögen bei Mitunternehmerschaften gelten die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung.¹¹ Deren wohl prägnanteste Ausprägung ist das Verbot der Teilwertabschreibung bei Wertminderungen von Forderungen des Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft.¹² Werden etwaige stille Lasten durch Veräußerung der Forderung realisiert,¹³ so finden die §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG keine Anwendung, da sie nur für die Übertragung von Verpflichtungen, nicht aber von Aktiva gelten.¹⁴

Allerdings können sich stille Lasten durch die korrespondierende Bilanzierung auch in Passivposten des Sonderbetriebsvermögens ergeben. So ist bspw. die Bildung von Rückstellungen für die mögliche Inanspruchnahme eines Mitunternehmers aufgrund von Bürgschaften für Gesellschaftsverbindlichkeiten unzulässig.¹⁵ Wird die entsprechende Bürgschaftsverpflichtung auf einen Dritten übertragen oder ein Schuldbeitritt oder eine Erfüllungsübernahme durch einen Dritten vereinbart, findet § 4f EStG im Sonderbetriebsvermögen des Übertragers Anwendung und beim Verpflichtungsübernehmer greift § 5 Abs. 7 EStG ein.¹⁶ Allerdings scheidet bei einer Verpflichtungsübertragung in Zusammenhang mit der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils eine Aufwandsverteilung beim Übertragenden aus (§ 4f Abs. 1 S. 3 EStG).¹⁷

3. Umfang des verteilungspflichtigen Aufwands gem. § 4f EStG

a) Verrechnung mit Erträgen

Nach dem BMF-Schreiben wird ein zu verteilender Aufwand aus einem Übertragungsvorgang nicht durch Gewinne aus anderen Geschäftsvorfällen gekürzt (Rn. 17). Hierdurch soll eine künstliche Verringerung der Aufwandsverteilung verhindert werden.¹⁸ Offen ist, wie weit das Verrechnungsverbot reicht: Im Schrifttum werden durch die Mitübertragung von Wirtschaftsgütern gehobene stille Reserven¹⁹ sowie Auflösungsgewinne gem. § 5 Abs. 7 S. 6 EStG bei Kettenübertragungen²⁰ als potentielle Anwendungsfälle diskutiert.

Versteht man unter einem Geschäftsvorfall einen Sachverhalt, der die Vermögenszusammensetzung des Unternehmens ändert,²¹ liegt bei der Übertragung einer passivierungsbeschränkten Verpflichtung unter gleichzeitiger Hingabe eines Wirtschaftsguts mit stillen Reserven jedoch nur ein einziger Geschäftsvorfall vor. Ein verteilungspflichtiger Aufwand entsteht daher nur, wenn und soweit die stillen Lasten in der übertragenen Verpflichtung die stillen Reserven in dem mitübertragenen Wirtschaftsgut übersteigen.²² Vor diesem Hintergrund stellt sich die Regelung in § 4 Abs. 1 S. 4 EStG als klarstellende Norm dar.

Überträgt bei einer Kettenübertragung ein Zwischenerwerber die passivierungsbeschränkte Verpflichtung weiter, so ist eine etwaig bei ihm zuvor zur Verteilung eines Erwerbsgewinns gebildete steuerfreie Rücklage gem. § 5 Abs. 7 S. 6 EStG aufzulösen. Da dies nur eine Folge der Übertragung ist, ließe sich vertreten, dass die Auflösung der Rücklage einen separaten Geschäftsvorfall darstellt, der den verteilungspflichtigen Aufwand des Zwischenerwerbers aus der Weiterübertragung der Verpflichtung nicht mindert. Gegen dieses Ergebnis spricht allerdings die Regelung des § 4f Abs. 1 S. 2 EStG. Danach ist der Aufwand aus der Übertragung einer passivierungsbeschränkten

Verpflichtung nur verteilungspflichtig, soweit er den Ertrag aus der Auflösung eines Passivpostens übersteigt, welcher aufgrund der Verpflichtungsübertragung aufzulösen ist. Zu diesen Passivposten gehört auch die Erwerbsgewinnrücklage. Ihre Auflösung mindert daher den verteilungspflichtigen Aufwand.²³ – Erfolgt die Weiterübertragung der Verpflichtung durch den Zwischenerwerber unterjährig bereits im Wirtschaftsjahr der Verpflichtungsübernahme, entsteht regelmäßig kein (wesentlicher) verteilungspflichtiger Aufwand, da die übernommene Verpflichtung noch mit ihren „Anschaffungskosten“ ohne Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG passiviert ist.²⁴

b) Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen

Nach dem BMF-Schreiben kann die Übertragung passivierungsbeschränkter Verpflichtungen auch durch entgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und -teilen bewirkt werden (Rn. 20). Dies gilt auch für Verpflichtungen im Gesamthandsvermögen, da das Einkommensteuerrecht von der Transparenz der Personengesellschaft ausgeht und eine dem Zivilrecht vergleichbare rechtliche Vesselbständigung der Personengesellschaft nicht kennt.²⁵ Allerdings unterbleibt eine Aufwandsverteilung, sofern der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen wird (§ 4f Abs. 1 S. 3 EStG, Rn. 20 S. 2). Die Ausnahme gilt aber nicht bei Teilanteilsübertragungen.²⁶

Offen bleibt allerdings der Umfang des verteilungspflichtigen Aufwands, sofern sich im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft auch Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven befinden. Wie dargelegt, findet nach zutreffender Auffassung eine Verrechnung der stillen Reserven mit den stillen Lasten statt. Ein verteilungspflichtiger Betrag entsteht daher regelmäßig nur, soweit durch die Verpflichtungsübertragung ein Verlust entsteht oder sich erhöht.²⁷

11 Vgl. zum Begriff u. a. BFH, 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792, BB 1993, 898; BFH, 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612, BB 2000, 2037 m. BB-Komm. *Moxter; Kahle*, BB 2018, 749ff.

12 Vgl. BFH, 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871, 874, BB 2004, 702; BFH, 16.3.2017 – IV R 1/15, BStBl. II 2017, 943, Rn. 39, BB 2017, 1456 m. BB-Komm. *von Glasenapp*.

13 Vgl. BFH, 1.3.2005 – VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523; BFH, 16.3.2017 – IV R 1/15, BStBl. II 2017, 943, Rn. 41, BB 2017, 1456 m. BB-Komm. *von Glasenapp*.

14 Vgl. *Riedel*, FR 2017, 955.

15 Vgl. BFH, 4.7.1974 – IV R 166/70, BStBl. II 1974, 677, BB 1974, 1191.

16 Vgl. *Riedel*, FR 2017, 955 f.

17 Vgl. *Förster/Staaden*, BB 2016, 1323 f.; *Riedel*, FR 2017, 955.

18 Vgl. *Riedel*, Ubg 2017, 581; *Adrian/Fey*, StuB 2018, 89 f.; *Prinz/Otto*, GmbHR 2018, 500; *Kahle/Braun*, FR 2018, 201.

19 Vgl. *Adrian/Fey*, StuB 2018, 90; *Prinz/Otto*, GmbHR 2018, 500; *Kahle/Braun*, FR 2018, 201.

20 Vgl. *Riedel*, Ubg 2017, 581; *Kahle/Braun*, FR 2018, 201.

21 Vgl. BMF, 14.11.2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450, Rn. 16, BB 2014, 2994 m. BB-Komm. *Franz; Rätke*, in: Klein (Hrsg.), AO, 14. Aufl. 2018, § 145 AO, Rn. 3.

22 Vgl. *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 6; *Widmann*, in: Blumenberg u. a. (Hrsg.), FS Haarmann, 2015, S. 1036; *Hörner*, in: Frottscher/Geurts (Hrsg.), EStG, Stand: Okt. 2018, § 4f EStG, Rn. 23; vgl. a. *Prinz/Otto*, GmbHR 2018, 500. A. A. *Schober*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG/KStG, Stand: Dez. 2015, § 4f EStG, Rn. 13; *Schießl*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, Stand: April 2016, § 4f EStG, Rn. B 12; *Krumm*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Nov. 2017, § 4f EStG, Rn. 23.

23 Vgl. *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 11. Wohl auch *Prinz/Otto*, GmbHR 2018, 500.

24 Vgl. BMF, 30.11.2017 – IV C 6 – S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rn. 2, BB 2017, 3058 m. BB-Komm. *Kleinmanns; Bolik/Selig-Kraft*, NWB 2018, 854 f.; *Dommermuth*, in: Kanzler u. a. (Hrsg.), EStG-Kommentar, 3. Aufl. 2018, § 4f EStG, Rn. 21.

25 Ebenso *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 5; *dies.*, BB 2016, 1323; *Schober*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG/KStG, Stand: Dez. 2015, § 4f EStG, Rn. 11; *Krumm*, in: Blümich (Hrsg.), EStG/KStG/GewStG, Stand: Nov. 2017, § 4f EStG, Rn. 22; *Prinz/Otto*, GmbHR 2018, 505. A. A. *Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2541; *Nielsen/Schulenburg*, FR 2017, 626; *Schindler*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 17. Aufl. 2018, § 4f EStG, Rn. 12.

26 Vgl. *Nielsen/Schulenburg*, FR 2017, 627.

27 Vgl. *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 6; *dies.*, BB 2016, 1325; wohl auch *Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2541; *Hörner*, in: Frottscher/Geurts (Hrsg.), EStG, Stand: Okt. 2018, § 4f EStG, Rn. 42. A. A. OFD Magdeburg, 2.6.2014 – S 2133-27-St21, DStR 2014, 1546, 1548 f. (zur Teilbetriebsveräußerung); *Benz/Placke*, DStR 2013, 2655; *Schober*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG/KStG, Stand: Dez. 2015, § 4f EStG, Rn. 13.

c) Einbeziehung weiterer Aufwandsgrößen

Keine Aussage findet sich im BMF-Schreiben zu Aufwendungen, die durch die Übertragung veranlasst sind, ohne Bestandteil des Geschäftsvorfalles „Verpflichtungsübertragung“ zu sein, wie z. B. Beratungskosten in Zusammenhang mit der Übertragung. Der geschäftsvorfallbezogenen Betrachtungsweise des BMF entspricht es, diese Aufwendungen nicht in den verteilungspflichtigen Aufwand einzubeziehen.²⁸ Hierfür spricht auch, dass derartige Aufwendungen keine Konsequenz der steuerlichen Passivierungsbeschränkung sind. Demgegenüber gehören alle Bestandteile der Gegenleistung für die Verpflichtungsübertragung zum verteilungspflichtigen Aufwand, da sie Teil des Geschäftsvorfalles der Übertragung sind.

4. Umwandlung und Einbringungen

Die Regelungen der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG werden von der Finanzverwaltung auch auf Verpflichtungsübertragungen im Rahmen von Umwandlungen und Einbringungen angewendet (Rn. 18 S. 3, Rn. 19 S. 3).²⁹ Das dürfte wegen des Wechsels der Person des Stpfl. auch für den Formwechsel von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft und umgekehrt gelten.³⁰

Als „Aufwand“ aus der Verpflichtungsübertragung ist der Wertansatz des Passivums in einer im Zusammenhang mit der Umwandlung oder Einbringung erstellten steuerlichen Schlussbilanz anzusehen, in der ein etwaiges umwandlungssteuerrechtliches Wertansatzwahlrecht auszuüben ist.³¹ Verteilungspflichtiger Aufwand kann dabei jedoch nur entstehen, soweit der Wertansatz laut steuerlicher Schlussbilanz den „in der steuerlichen Gewinnermittlung des Vorjahres“ ausgewiesenen Passivposten beim übertragenden Rechtsträger übersteigt (§ 4f Abs. 1 S. 2 EStG, Rn. 18); dieser Wertansatz ist nicht der steuerlichen Schlussbilanz zu entnehmen, sondern der letzten laufenden Jahresbilanz des übertragenden Rechtsträgers.

Im Ergebnis finden somit eine Aufwandsverteilung bei Buchwertumwandlungen und -einbringungen mangels Aufdeckung stiller Lasten nicht statt.³² Etwas anderes kann beim Ansatz von der gemeinen Werten oder einem Zwischenwert gelten.³³ Allerdings werden stille Lasten in Pensionsrückstellungen bei Umwandlungen oder Einbringungen regelmäßig nicht aufgedeckt, da sie mit dem § 6a EStG-Wert anzusetzen sind.³⁴

Zu beachten ist die Ausnahmeregelung des § 4f Abs. 1 S. 3 EStG, wonach eine Aufwandsverteilung unterbleibt, wenn die Verpflichtung „im Rahmen einer Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils im Sinne der §§ 14, 16 Abs. 1, 3 und 3a sowie des § 18 Abs. 3 [EStG] erfolgt“. Mithin ist bei der Einbringung eines Betriebs oder eines gesamten Mitunternehmeranteils in eine Kapital- oder Personengesellschaft gem. §§ 20, 24 UmwStG sowie beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, der Verschmelzung und der Aufspaltung einer Kapitalgesellschaft eine Aufwandsverteilung ausgeschlossen,³⁵ denn diese Vorgänge sind als Gesamtbetriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe anzusehen.³⁶ Zwar soll nach der Gesetzesbegründung eine Aufwandsverteilung immer stattfinden, „wenn die unternehmerische Tätigkeit aufgrund von Umwandlungsvorgängen nach dem Umwandlungssteuergesetz in anderer Rechtsform oder durch einen anderen Rechtsträger fortgesetzt wird“³⁷. Diese Ansicht hat aber im Gesetzeswortlaut keinen Niederschlag gefunden und ist mithin für die Rechtsanwendung unbeachtlich.³⁸ Auch das BMF hat sich wohl gegen eine generelle Aufwandsverteilung bei gewinnrealisierenden Umwandlungen

und Einbringungen entschieden, denn im BMF-Schreiben wird abweichend vom vorangegangenen Entwurfsschreiben³⁹ die Aufwandsverteilung nur noch bei Teilbetriebseinbringungen und -Umwandlungen sowie der Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen angesprochen (Rn. 19 S. 3, Rn. 20).⁴⁰

Beim Verpflichtungsübernehmer ist bei Einbringungen oder Umwandlungen zu gemeinen Werten oder Zwischenwerten § 5 Abs. 7 EStG ungeachtet des Umstands anzuwenden, ob beim Übertrager eine Aufwandsverteilung stattfindet.

5. Umgang mit bestehenden Restverteilungen

Das BMF-Schreiben lässt offen, wie bestehende „Restverteilungen“ aus vergangenen Übertragungen zu behandeln sind, wenn sich die statutarischen Verhältnisse des Unternehmens ändern. Zumindest bei Betriebsveräußerungen oder -aufgaben spricht sich die h. M. mit Verweis auf die Begründung zu § 4f Abs. 1 S. 3 EStG zutreffend für die sofortige aufwandswirksame Berücksichtigung etwaig noch nicht verrechneter Aufwandsbeträge aus.⁴¹

Unklar ist auch, ob ein noch nicht verbrauchter Betriebsausgabenabzugsbetrag im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbes gem. § 8c KStG untergeht. Dagegen spricht, dass § 8c KStG nach Verwaltungsauffassung nur auf „nicht ausgeglichene und nicht abgezogene negative Einkünfte“ anwendbar ist.⁴² Hierbei handelt es sich um den verbliebenen Verlustvortrag zuzüglich des laufenden Verlustes bis zum schädlichen Beteiligungserwerb.⁴³ Die Restverteilung verkörpert jedoch nur ein Betriebsausgabenabzugspotenzial, das nicht zwingend zu einem Verlust führt und daher einem Verlust auch nicht gleichsteht. Sie ähnelt im Ergebnis einem Zinsvortrag. Da § 8a Abs. 1 S. 3 KStG die Geltung des § 8c KStG zwar für den Zinsvortrag, nicht aber

28 Vgl. Riedel, Ubg 2017, 581; Prinz/Otto, GmbHHR 2018, 500.

29 Kritisch Bolik/Selig-Kraft, NWB 2018, 864f.

30 Vgl. Horst, FR 2015, 830; Kahle/Braun, FR 2018, 209 m. w. N.; Prinz/Otto, GmbHHR 2018, 503.

31 Vgl. Horst, FR 2015, 826f.; Schmitt/Keuthen, DStR 2015, 2521f.; Hörner, in: Frottscher/Geurts (Hrsg.), EStG, Stand: Okt. 2018, § 4f EStG, Rn. 32.

32 Vgl. Förster/Staaden, Ubg 2014, 5; Riedel, FR 2014, 12; Ott, StuB 2014, 492; Horst, FR 2015, 825; Kahle/Braun, FR 2018, 209f.; Prinz/Otto, GmbHHR 2018, 503f.

33 Vgl. Fn. 32.

34 Vgl. §§ 3 Abs. 1 S. 2, 11 Abs. 1 S. 2, 15 Abs. 1 S. 1, 20 Abs. 2 S. 1 Halbs. 2, 24 Abs. 2 S. 1 Halbs. 2 UmwStG; Förster/Staaden, Ubg 2014, 5; Horst, FR 2015, 826; Kahle/Braun, FR 2018, 210; Prinz/Otto, GmbHHR 2018, 504.

35 Vgl. Schober, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG/KStG, Stand: Dez. 2015, § 4f EStG, Rn. 16; Krumm, in: Blümich (Hrsg.), EStG/KStG/GewStG, Stand: Nov. 2017, § 4f EStG, Rn. 34; Kahle/Braun, FR 2018, 210; Prinz/Otto, GmbHHR 2018, 504f.; Hörner, in: Frottscher/Geurts (Hrsg.), EStG, Stand: Okt. 2018, § 4f EStG, Rn. 31, jeweils m. w. N. A. A. Benz/Placke, DStR 2013, 2656 (mit Kritik); Schindler, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 17. Aufl. 2018, § 4f EStG, Rn. 16; Melan/Wecke, Ubg 2017, 256.

36 §§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 UmwStG; dazu zuletzt BFH, 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638, Rn. 27, BB 2012, 955 m. BB-Komm. Reckn; BFH, 14.4.2015 – GrS 2/12, BStBl. II 2015, 1007, Rn. 58, BB 2015, 2799 m. BB-Komm. Scholz; BFH, 29.11.2017 – I R 7/16, DStR 2018, 1014, Rn. 13, BB 2018, 1262 m. BB-Komm. von Glasenapp; BMF, 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 00.02, 20.01; Schallmoser, in: Blümich (Hrsg.), EStG/KStG/GewStG, Stand: Aug. 2017, § 16 EStG, Rn. 20, 432, 435. Zu §§ 3, 9, 11, 15 UmwStG vgl. BMF, 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 00.02.

37 BT-Drs. 18/68 (neu), 73.

38 Vgl. Rödder, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 12 UmwStG, Rn. 24d; Förster/Staaden, Ubg 2014, 7; Schultz/Debnar, BB 2014, 109; Kahle/Braun, FR 2018, 210. Zur Maßgeblichkeit des Gesetzeswortlauts vgl. zuletzt BFH, 11.7.2018 – XI R 33/16, DB 2018, 2473, Rn. 42, BB 2018, 2453 Ls.

39 BMF, 22.11.2016 (Entwurf) – IV C 6 – S 2745-a/09/10002:004, BStBl. I 2017, 1645, Rn. 2.

40 Vgl. Adrian/Fey, StuB 2018, 90. Zurückhaltender Prinz/Otto, GmbHHR 2018, 504.

41 Vgl. Förster/Staaden, Ubg 2014, 7; Riedel, Ubg 2014, 424; Krumm, in: Blümich (Hrsg.), EStG/KStG/GewStG, Stand: Nov. 2017, § 4f EStG, Rn. 33; Dommermuth, in: Kanzler u. a. (Hrsg.), EStG-Kommentar, 3. Aufl. 2018, § 4f EStG, Rn. 36.

42 Vgl. BMF, 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745-a/09/10002:004, BStBl. I 2017, 1645, Rn. 2.

43 Vgl. BFH, 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, BB 2012, 1649 m. BB-Komm. Lohmann/Stumm; Roser, in: Gosch (Hrsg.), KStG, 3. Aufl. 2015, § 8c KStG, Rn. 28a; Brandis, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Nov. 2017, § 8c KStG, Rn. 57.

für eine vorhandene Restverteilung ausdrücklich anordnet, wird Letztere von § 8c KStG nicht erfasst.

6. Bildung und Auflösung der Erwerbsgewinnrücklage

a) Grundsätzliche Vorgehensweise

Für den Gewinn, der sich aus der Anwendung des § 5 Abs. 7 EStG ergibt, kann der Verpflichtungsübernehmer in Höhe von 14/15 in der Steuerbilanz⁴⁴ eine gewinnmindernde Rücklage bilden, welche in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens 1/14 gewinnerhöhend aufzulösen ist.⁴⁵

Beispiel:

Die Y-GmbH übernimmt von der X-AG am 1.1.01 eine Wiederauffüllverpflichtung und erhält hierfür 100 000 Euro. Die Verpflichtung läuft über 15 Jahre (am 31.12.01 noch 14 Jahre), mit der Erfüllung wird jedoch bereits in 01 begonnen.

Lösung:

Die Verpflichtung ist handelsrechtlich gem. § 252 Abs. 2 HGB mit 2,43% abzuzinsen.⁴⁶ Steuerrechtlich unterbleibt eine Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e) S. 2 EStG, weswegen in der Steuerbilanz gem. R 6.11 Abs. 3 EStR (niedrigere) handelsrechtliche Wert anzusetzen ist. Wird eine Erwerbsgewinnrücklage in voller Höhe gebildet und linear aufgelöst, ergeben sich die folgenden Werte:

Tabelle: Entwicklung von Rückstellung und Erwerbsgewinnrücklage

Zeitpunkt	HGB-/Steuerbilanzwert	Rücklage (15 Jahre)	Ergebniswirkung
31.12.01	71 452,85	26 644,00 ⁴⁷	1 903,14
31.12.02	73 189,16	24 740,86	166,84
31.12.03	74 967,66	22 837,72	124,65
31.12.04	76 789,37	20 934,57	81,43
31.12.05	78 655,35	19 031,43	37,16
31.12.06	80 566,68	17 128,29	-8,18
31.12.07	82 524,45	15 225,14	-54,63
31.12.08	84 529,79	13 322,00	-102,20
31.12.09	86 583,86	11 418,86	-150,93
31.12.10	88 687,85	9 515,72	-200,84
31.12.11	90 842,97	7 612,57	-251,97
31.12.12	93 050,45	5 709,43	-304,34
31.12.13	95 311,58	3 806,29	-357,98
31.12.14	97 627,65	1 903,14	-412,93
31.12.15	100 000,00	0	-469,21

Das Beispiel zeigt, dass die Entwicklung der Rückstellung und die Auflösung der Erwerbsgewinnrücklage nicht parallel verlaufen, sondern sich Ergebniseffekte durch die asymmetrische Folgebewertung der Rückstellung und der Erwerbsgewinnrücklage ergeben. Zu beachten ist auch, dass etwaige Veränderungen der Bewertungsparameter für die Rückstellung in den Folgejahren – wie z. B. eine Änderung des Abzinsungssatzes – keine Auswirkung auf die Erwerbsgewinnrücklage haben, sofern sie nicht auf den ersten Abschlussstichtag nach der Verpflichtungsübernahme zurückwirken.

b) Wahlrecht zur Rücklagenbildung und Auflösungsalternativen

Aus dem Gesetzeswortlaut („kann“) ist zu folgern, dass ein Wahlrecht zur Bildung der Rücklage besteht.⁴⁸ Wird eine Rücklage gebildet, so ist sie mit mindestens 1/14 pro Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend auf-

zulösen. Scheidet die Verpflichtung vorher aus dem Betriebsvermögen aus, ist die verbliebene Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen. Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung bestehen daher folgende Handlungsmöglichkeiten:

- Bildung einer steuerfreien Rücklage maximal bis zur Höhe von 14/15 bzw. 19/20 des Gewinns aus der Anwendung von § 5 Abs. 7 S. 1 EStG oder vollständiger oder teilweiser Verzicht auf die Bildung.
- Auflösung der steuerfreien Rücklage (nur) mit dem Mindestauflösungsbetrag von 1/14 bzw. 1/19 in den einzelnen Jahren des Auflösungszeitraums sowie mit dem Restbetrag der steuerfreien Rücklage beim Ausscheiden der Verpflichtung aus dem Betriebsvermögen.
- Höhere Auflösungsbeträge in den einzelnen Wirtschaftsjahren.⁴⁹ Eine Stetigkeitsbindung besteht insoweit nicht.

7. Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen

a) Keine Anwendung der Ausnahmen des § 4f Abs. 1 S. 3 EStG

Bei Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen finden die Ausnahmen von der Aufwandsverteilung gem. § 4f Abs. 1 S. 3 EStG keine Anwendung (Rn. 25). Dies ist im Schrifttum vielfach kritisiert worden,⁵⁰ entspricht aber dem Gesetzeswortlaut, denn der für Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen einschlägigen Vorschrift des § 4f Abs. 2 EStG fehlt ein entsprechender Verweis. Eine planwidrige Gesetzeslücke liegt insoweit nicht vor, da der Gesetzgeber das Problem gesehen, jedoch bewusst nicht geregelt hat. Dies ergibt sich aus den Gesetzesmaterialien zum Zollkodex-Anpassungsgesetz. Hier wurde ein Verweis diskutiert,⁵¹ letztlich aber nicht in das Gesetz übernommen.⁵²

b) Bilanzielle Abbildung

aa) Schuldbeitritte

(1) Steuerbilanz

Beim Schuldbeitritt tritt der „Übernehmer“ der Verpflichtung zivilrechtlich im Außenverhältnis als weiterer Schuldner neben den ursprünglich Verpflichteten, stellt ihn aber im Innenverhältnis von einer Inanspruchnahme frei.

Ist eine Inanspruchnahme des ursprünglich Verpflichteten aufgrund des Freistellungsanspruchs nicht mehr wahrscheinlich, darf nach dem BFH-Urteil vom 26.4.2012 in der Steuerbilanz eine Schuld nicht mehr ausgewiesen werden.⁵³ Letztlich saldiert der BFH die bestehende Außenverpflichtung mit dem im Innenverhältnis bestehenden Freistellungsanspruch. Ob der Freistellungsanspruch durch einen im Außen-

44 Vgl. Fuhrmann, DB 2014, 14; Korn/Strahl, KÖSDI 2014, 18751.

45 Bei Schuldübertragungen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen, die vor dem 14.12.2011 vereinbart wurden, darf eine gewinnmindernde Rücklage in Höhe von 19/20 gebildet werden, die in den folgenden 19 Wirtschaftsjahren mit mindestens 1/19 aufzulösen ist (§ 52 Abs. 9 S. 3 EStG).

46 Dies entspricht dem durchschnittlichen Marktzins der vergangenen sieben Jahre für eine 15-jährige Restlaufzeit, abrufbar unter https://www.bundesbank.de/dynamic/action/de/statistiken/zeitreihen-datenbanken/zeitreihen-datenbank/723452/723452?listId=www_skms_it05a&tsId=BBK01.WX0037, Stand Sept. 2018 (Abruf: 4.10.2018). Aus Vereinfachungsgründen wird von einem unveränderten Zinssatz in den Folgejahren ausgegangen.

47 $(100\,000\text{ €} \cdot 1/14) \cdot 14/15 = 26\,644\text{ €}$.

48 Vgl. BT-Drs. 18/68 (neu), 74.

49 Vgl. Benz/Placke, DStR 2013, 2659; Adrian/Fey, StuB 2017, 89; Tiedchen, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: Feb. 2018, § 5 EStG, Rn. 2471.

50 Vgl. Hörhammer, StBjB 2013/14, S. 308 f.; Adrian/Fey, StuB 2014, 56; Förster/Staaden, Ubg 2014, 8; Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9, Rn. 196; Bolik/Selig-Kraft, DStR 2017, 171; Krumm, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Nov. 2017, § 4f EStG, Rn. 36.

51 Vgl. BR-Drs. 432/14 (Beschluss), 36; Adrian/Fey, StuB 2018, 91.

52 Vgl. Zollkodex-Anpassungsgesetz vom 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417.

53 Vgl. BFH, 26.4.2012 – IV R 43/09, BStBl. II 2012, 1228, Rn. 14–16, BB 2012, 1660 m. BB-Komm. Geberth.

verhältnis wirkenden Schuldbeitritt ergänzt wird, spielt dabei keine Rolle (Rn. 22, 24).

Offen ist, ob die saldierende Betrachtungsweise auch greift, wenn und soweit der Freistellungsanspruch des ursprünglich Verpflichteten nicht mehr werthaltig ist. Der Argumentation des BFH würde es entsprechen, auch in diesem Fall von einer saldierenden Betrachtungsweise auszugehen und eine Schuld in der Steuerbilanz nur auszuweisen, soweit keine Deckung durch einen werthaltigen Freistellungsanspruch besteht. Hiervon geht wohl auch das BMF-Schreiben aus, da die Ausführungen in Abschn. II auch für eine teilweise Schuldfreistellung gelten.

(2) Handelsbilanz

Der BFH hat vorliegend die handelsrechtlichen Passivierungskriterien ausgelegt und sich sodann für eine saldierende Betrachtungsweise in Bezug auf die Verpflichtung ausgesprochen.⁵⁴ Dies entspricht der im handelsrechtlichen Schrifttum neuerdings vordringenden Nettobilanzierung.⁵⁵ Nach anderer Ansicht soll hingegen eine Bruttobilanzierung zwingend,⁵⁶ oder wenigstens weiterhin zulässig sein.⁵⁷ Gegen die Bruttobilanzierung spricht allerdings, dass sie das Bestehen einer bilanzrechtlichen Schuld und eines Vermögensgegenstandes voraussetzt. Mangels Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt es aber an einer bilanzrechtlichen Schuld des ursprünglich Verpflichteten, soweit sein Freistellungsanspruch werthaltig ist. Mithin ist eine Bruttobilanzierung unzulässig, denn Nicht-Schulden dürfen in der Bilanz nicht ausgewiesen werden.

bb) Erfüllungsübernahmen im Innenverhältnis

(1) Steuerbilanz

Wie oben bereits dargelegt, gelten die Ausführungen zur steuerbilanziellen Erfassung von Schuldbeitritten auch für bloße Erfüllungsübernahmen im Innenverhältnis. Mithin scheidet auch im Fall einer bloßen Erfüllungsübernahme die Passivierung der Verpflichtung in der Steuerbilanz des Übertragers aus, soweit sie durch einen werthaltigen Freistellungsanspruch gedeckt ist.

(2) Handelsbilanz

Nach Auffassung des IDW ist im Rahmen bloßer Erfüllungsübernahmen im Innenverhältnis stets nach dem Grundsatz der Bruttobilanzierung vorzugehen.⁵⁸ Das IDW unterscheidet daher im Ergebnis zwischen Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt.⁵⁹ Während in der Steuerbilanz nur eine Verpflichtung in Höhe der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung auszuweisen ist, steht in der Handelsbilanz der zum Erfüllungsbetrag bewerteten Verpflichtung ein entsprechender aktiver Ausgleichsanspruch entgegen. Ist der Regressanspruch nicht werthaltig, ist die Forderung abzuwerten.⁶⁰ Hieraus können latente Steuern resultieren.

Der Unterscheidung zwischen Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt fehlt allerdings die bilanzrechtliche Grundlage. Schlichte Erfüllungsübernahmen unterscheiden sich von Schuldbeitritten lediglich dadurch, dass der Gläubiger im Außenverhältnis keinen weiteren Schuldner gewinnt. Entscheidend für den Entfall der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme beim ursprünglich Verpflichteten ist jedoch sein Freistellungsanspruch gegen den Freistellenden. Dieser Anspruch wird aber auch bei einer bloßen Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis begründet. Eine bilanzrechtliche Unterscheidung zwischen dem Fall eines Schuldbeitritts und einer bloßen Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis ist daher abzulehnen. Auch in der Handelsbilanz ist daher „netto“ zu bilanzieren.

III. Zusammenfassung

1. Das BMF-Schreiben vom 30.11.2017 schränkt § 4f EStG zutreffend teleologisch ein, indem es die Regelung tatbestandlich mit der Anwendung des § 5 Abs. 7 EStG beim Verpflichtungsübernehmer verknüpft.
2. Stille Lasten aufgrund von korrespondierender Bilanzierung, die bei der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen realisiert werden, unterliegen nur bei Passivposten den Vorschriften der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG, nicht aber bei Aktivposten.
3. Der verteilungspflichtige Aufwand aus der Übertragung passivierungsbeschränkter Lasten mindert sich um stille Reserven in mitübertragenen Aktiva und – im Falle von Kettenübertragungen – um Erträge aus der Auflösung von Erwerbsgewinnrücklagen. In die Aufwandsverteilung werden zudem nur Aufwendungen des Geschäftsvorfalles der Verpflichtungsübertragung einbezogen.
4. Die Regelungen der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG finden auf Umwandlungen und Einbringungen Anwendung, wenn und soweit stille Lasten aufgedeckt werden. Jedoch unterbleibt eine Aufwandsverteilung, sofern nicht lediglich ein Teilbetrieb oder ein Teil-Mitunternehmeranteil übertragen wird.
5. Noch nicht abgezogener Aufwand gem. § 4f EStG geht bei einem schädlichen Beteiligungserwerb nicht unter.
6. Die Fortentwicklung von Erwerbsgewinnrücklagen gem. § 5 Abs. 7 EStG und der zugehörigen Verpflichtungen kann asynchron verlaufen.
7. Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen sind auch in der Handelsbilanz regelmäßig „netto“ zu bilanzieren.

Prof. Dr. Guido Förster, StB, ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbes. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).



Felix Werthebach, M.Sc., ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbes. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.



54 Vgl. BFH, 26.4.2012 – IV R 43/09, BStBl. II 2012, 1228, Rn. 14, BB 2012, 1660 m. BB-Komm. Geberth.

55 Vgl. Böcking/Groß, in: Wiedmann/Böcking/Gros (Hrsg.), Bilanzrecht, 3. Aufl. 2014, § 246 HGB, Rn. 46; Schmidt/Ries, in: Grottel u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl. 2018, § 246 HGB, Rn. 52, 110; IDW RS HFA 30 n.F., IDW Life 2017, 102, Rn. 101a.

56 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilbd. 6, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB, Rn. 418, 422; Hennrichs, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB, Rn. 249, 234; Winkeljohann, in: IDW (Hrsg.), WP Handbuch, 15. Aufl. 2017, Kap. F, Rn. 572; wohl ebenso Lüdenbach/Hoffmann, Bilanzierung, 2017, § 246 HGB, Rn. 389.

57 Vgl. Reitmeier/Peun/Schönberger, WPg 2017, 814f.; Schmidt/Ries, in: Grottel u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl. 2018, § 246 HGB, Rn. 111.

58 Vgl. IDW RS HFA 30 n.F., IDW Life 2017, 102, Rn. 21, 103; Reitmeier/Peun/Schönberger, WPg 2017, 814f.

59 Besonders deutlich wird dies im Rahmen von Pensionsrückstellungen bei Betriebsübergängen, vgl. dazu IDW RS HFA 30 n.F., IDW Life 2017, 102, Rn. 101 ff.

60 Umkehrschluss aus IDW RS HFA 30 n.F., IDW Life 2017, 102, Rn. 21.