

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Einleitung	21
A. Rechtfertigung der Untersuchung und Herleitung der zu untersuchenden Fragestellungen	21
B. Gang der Untersuchung	26
§ 2 Die Entstehung stiller Lasten	29
A. Zu untersuchende Fragen	29
B. Von der Handelsbilanz abweichender Verpflichtungsausweis in der Steuerbilanz	30
C. Die Passivierung von Rückstellungen	35
I. Grundlagen zur Gewinnermittlung durch Bilanzierung unter besonderer Berücksichtigung der Passivseite der Bilanz.....	35
II. Passivierungsgrundsatz.....	40
1. Verpflichtung	40
2. Wirtschaftliche Belastung	41
3. Zusammenfassung.....	42
III. Besonderheiten ausgewählter Passiva	43
1. Verbindlichkeiten und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	43
a) Ungewissheit als Merkmal der Rückstellung.....	43
b) Inhalt der Wahrscheinlichkeitsprognose	45
c) Zusammenfassung.....	46
2. Besonderheiten bei schwebenden Verträgen – Drohverlustrückstellungen.....	47
a) Schwebezustand	47
b) Verpflichtungsüberschuss	49
c) Zusammenfassung.....	50
3. Abgrenzung von Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen	50
a) Meinungsbild.....	50
b) Stellungnahme.....	51
c) Zusammenfassung.....	53
IV. Darstellung ausgewählter Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung	53
1. Vorsichtsprinzip	54
2. Realisationsprinzip	55
a) Anschaffungskostenprinzip.....	56
b) Realisationszeitpunkt	58
c) Geltung des Realisationsprinzips auch für Aufwendungen	59

d) Stellungnahme	60
3. Imperativenprinzip	61
4. Zusammenfassung	62
V. Wirtschaftliche Betrachtungsweise	63
1. Abweichungen von der formalrechtlichen Betrachtungsweise	64
2. Zusammenfassung	66
VI. Zusammenfassung der für diese Untersuchung bedeutsamen Ergebnisse	66
D. Steuerrechtliche Besonderheiten bei der Gewinnermittlung	67
I. Steuerrechtliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG)	67
1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	68
2. Systematische und verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Maßgeblichkeitsprinzips	69
a) Meinungsbild	69
b) Stellungnahme	70
c) Zwischenergebnis	70
II. Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips	70
1. Verfassungsrechtliche Würdigung	71
a) Grundlagen zu Art. 3 Abs. 1 GG	72
b) Beschluss des BVerfG zu den Jubiläumsrückstellungen	74
c) Kritik in der Literatur	76
aa) Prüfungsmaßstab	77
bb) Stellungnahme	78
cc) Zwischenergebnis	80
dd) Zeitliche Wirkung des objektiven Nettoprinzips	81
ee) Stellungnahme	81
ff) Zwischenergebnis	85
gg) Folgerichtige Ausgestaltung des Subsystems Steuerbilanzrecht	86
hh) Stellungnahme	88
ii) Zwischenergebnis	94
2. Ergebnis der verfassungsrechtlichen Würdigung	94
E. Ausblick	94
§ 3 Die Hebung stiller Lasten	97
A. Gegenstand der Untersuchung	97
B. Zu untersuchende Fragestellungen	98

C. Zivilrechtliche Gestaltungen der Verpflichtungsübertragungen	99
I. Zivilrechtliche und wirtschaftliche Übertragung	99
II. Abgrenzung der zivilrechtlichen Gestaltungen	100
1. Befreende Schuldübernahme	101
2. Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt	102
3. Zusammenfassung und Ausblick	103
D. Handelsbilanzielle Behandlung der Verpflichtungsübertragungen.....	105
I. Grundsätze der persönlichen Zurechnung von Schulden.....	105
1. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	105
2. Kein negatives wirtschaftliches Eigentum	107
3. Zusammenfassung	108
II. Darstellung der handelsbilanziellen Behandlung ausgewählter Gestaltungen	108
1. Befreende Schuldübernahme	108
2. Erfüllungsübernahme	109
3. Schuldbeitritt	111
4. Zusammenfassung	112
5. Gesamtbetrachtung.....	113
6. Zusammenfassung	115
E. Steuerrechtliche Behandlung einer Verpflichtungsübertragung beim Übertragenden nach alter Rechtslage	117
I. Befreende Schuldübernahme im Zuge einer Betriebsveräußerung	117
1. Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 2 EStG.....	117
2. Zwischenergebnis.....	119
II. Rechtsprechung und Literatur zu den Auswirkungen einer steuerrechtlich passivierungsbeschränkten Schuld auf den Veräußerungsgewinn	119
1. Bruttomethode nach dem FG Baden-Württemberg	120
2. Nettomethode nach dem BFH	121
3. Literatur	122
4. Stellungnahme	122
5. Ergebnis	124
III. Realisation der stillen Last ungeachtet der zivilrechtlichen Gestaltung	124
1. Meinungsbild.....	124
2. Entwicklung der Diskussion.....	125
3. Wirtschaftlicher Gehalt der Streitfrage	126

4. Realisationsthese	127
a) Herleitung der Realisation.....	127
b) Konkrete Bilanzierung durch Nettoausweis	128
c) Bruttoausweis nicht zulässig	129
5. Gegenauffassung: Realisation erst bei Erfüllung an den Gläubiger	129
a) Erwerb eines Freistellungsanspruchs	129
b) Konkrete Bilanzierung durch Bruttoausweis	130
6. Differenzierung zwischen Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt.....	131
a) Erfüllungsübernahme	131
b) Schuldbeitritt.....	132
7. Stellungnahme:.....	132
a) Wirtschaftliche Belastung bei Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung	133
b) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme als Frage des Einzelfalls	134
c) Keine Realisation der stillen Last durch Zahlung eines Entgelts an einen Dritten	134
d) Kein anderer Befund aus dem Realisationsprinzip	135
e) Realisation im Kontext der Passivierung von Verpflichtungen	135
f) Ergebnis	137
IV. Steuerbilanzielle Einzelfragen	137
1. Aktivierung Freistellungsanspruch	138
a) Meinungsstand	138
b) Stellungnahme.....	139
2. Zurechnung von Schulden bei wirtschaftlicher Betrachtung	139
a) Meinungsstand	139
b) Stellungnahme.....	141
3. Fehlende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei Verbindlichkeitsrückstellungen	142
a) Meinungsstand	142
b) Stellungnahme.....	143
c) Zwischenergebnis	144
4. Schwebezustand bei Drohverlustrückstellungen.....	145
a) Beendigung des Schwebezustands durch Übertragung der Verpflichtung	145
b) Stellungnahme.....	147
5. Berücksichtigung im Saldierungsbereich von Drohverlustrückstellungen	148
a) Meinungsstand	148

b) Stellungnahme.....	149
aa) Wirtschaftliches Synallagma maßgeblich	149
bb) Objektiv drohender Verlust.....	150
6. Gesamtbetrachtung zu Drohverlustrückstellungen	152
7. Teleologische Reduktion der Passivierungsbeschränkungen.....	152
a) Meinungsstand	152
b) Stellungnahme.....	154
aa) Subjektive Methode.....	154
bb) Objektive Methode.....	154
V. Gesamtbetrachtung.....	155
VI. Ergebnis	157
F. Neuregelung der steuerrechtlichen Behandlung einer Verpflichtungsübertragung beim Übertragenden in § 4f EStG	159
I. Anlass der Neuregelung.....	159
II. Wesentlicher Regelungsgehalt	160
III. Zu untersuchende Fragestellungen.....	161
IV. Ausgangsthese: Bedeutung des Ergebnisses zur alten Rechtslage für die Auslegung der Neuregelung	163
1. Zur alten Rechtslage vertretene Auffassung	163
2. Bedeutung dieser Auffassung für die Neuregelung	163
a) Ungleiche Behandlung der Gestaltungen.....	164
b) Gleichbehandlung der Gestaltungen.....	165
c) Stellungnahme.....	165
d) Zusammenfassung.....	166
V. Tatbestand	166
1. Verpflichtung	167
a) Begriffsbestimmung.....	167
b) Anwendung auch auf Innenverpflichtungen.....	168
c) Stellungnahme.....	169
d) Ergebnis	169
2. Passivierungsbeschränkung.....	169
a) Legislative Passivierungsbeschränkungen.....	170
b) Nicht legislative Passivierungsbeschränkungen	170
c) Stellungnahme	170

d) Ergebnis	172
3. Übertragung einer Verpflichtung	172
a) Überblick über den Meinungsstand	172
aa) Konstitutiver Verweis in Abs. 2	173
bb) Deklaratorischer Verweis in Abs. 2	174
b) Stellungnahme.....	175
aa) Fiktion der Realisation durch § 4f EStG	175
bb) Erfüllungübernahme und Schuldbeitritt sind Übertragungen im Sinne von Satz 1	175
cc) Auslegung der Vorschrift spricht für Realisation bei allen Gestaltungen.....	176
dd) Erfüllungübernahme und Schuldbeitritt führen bei formaljuristischer Auslegung nicht zu einem Aufwand	177
ee) Unproblematische Einordnung eines Betriebsübergangs nach § 613a BGB	177
ff) Keine Problematik bei Rückwirkung der Zustimmung.....	178
c) Ergebnis.....	178
4. Übertragung eines Mitunternehmeranteils	179
a) Keine Erfassung der Übertragung eines Mitunternehmeranteils	179
b) Stellungnahme.....	180
aa) Wirtschaftliche Entlastung des Mitunternehmers ist entscheidend.....	180
bb) Realisation der stillen Last beim Mitunternehmer.....	181
c) Ergebnis.....	182
5. Entgeltlichkeit der Übertragung	182
6. Zusammenfassung	183
VI. Rechtsfolge.....	185
1. Zu untersuchende Fragestellungen.....	185
2. Verteilung des Aufwands auf 15 Wirtschaftsjahre	185
3. Ermittlung des Aufwands.....	186
a) Aufwand entspricht der stillen Last	187
b) Saldierung stiller Reserven und stiller Lasten	187
aa) Argumentation der Befürworter	187
bb) Stellungnahme.....	189
cc) Ergebnis.....	191
c) Aufwand bei Satz 1	191
d) Aufwand im Sinne von Satz 2	192
aa) Satz 2 betrifft bewertungsbeschränkte Verpflichtungen	192

bb) Gewinnerhöhende Auflösung eines Passivpostens.....	193
c) Ergebnis.....	195
4. (Bilanz-) Technische Vorgehensweise	195
a) Meinungsbild.....	196
b) Stellungnahme.....	197
c) Ergebnis.....	198
VII. Systematische und verfassungsrechtliche Kritik	199
1. Stellungnahme	201
a) Grundlagen zu Art. 3 GG	201
b) Qualitative Anforderungen an grundlegende Belastungsentscheidung	201
c) Realisationsprinzip als folgerichtig umzusetzende Grundentscheidung	202
aa) Umsatzbezogene Bestimmung des Realisationszeitpunkts	203
bb) Realisation wird fingiert	203
cc) An Dritte geleistete bzw. zu leistende Zahlungen für Passivierung nicht entscheidend..	204
dd) Ergebnis	204
d) Ökonomische Bilanztheorien als folgerichtig umzusetzende Grundentscheidung.....	204
e) Ergebnis.....	205
f) Rechtfertigung durch einen sachlich rechtfertigenden Grund	205
aa) Qualifizierter Fiskalzweck	206
bb) Inhaltliche Ausgestaltung	207
cc) Zwischenergebnis	208
g) Rechtfertigung durch besondere sachliche Gründe	208
aa) Typisierung	208
bb) Ergebnis	211
cc) Missbrauchsvermeidung	211
dd) Stellungnahme	212
ee) Ergebnis	213
h) Verletzung des objektiven Nettoprinzips	213
aa) Maßgeblicher Zeitpunkt der Aufwandsberücksichtigung	213
bb) Grundsatz: Willkürkontrolle	215
cc) Ergebnis	216
dd) Definitiveffekt	216
ee) Mögliche Fallgruppen einer Definitivsituation	217
ff) Vorliegen eines besonderen sachlichen Grundes	218

gg) Typisierung im Zusammenhang mit einem Definitiveeffekt.....	219
hh) Keine verfassungskonforme Auslegung	220
ii) Zusammenfassung	220
jj) Ergebnis	221
i) Zusammenfassung der verfassungsrechtlichen Würdigung	221
j) Gesamtergebnis der verfassungsrechtlichen Würdigung.....	222
2. Zusammenfassung.....	222
VIII. Ausnahmetatbestände.....	223
1. Ausnahmetatbestände für Veräußerung eines ganzen Betriebs	223
a) Mitunternehmeranteil	224
b) Erfassung einer zeitlich gestreckten Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs	224
aa) Meinungsbild.....	224
bb) Stellungnahme.....	224
c) Ausschluss des Besteuerungsrechts	225
d) Ergebnis	226
2. Teilbetriebsveräußerung.....	226
a) Überblick und Kritik	226
b) Stellungnahme.....	227
3. Zusammenfassung.....	228
G. Steuerbilanzielle Behandlung der Verpflichtungsübertragung beim Übernehmer	
nach alter Rechtslage	229
I. Einführung	229
1. Erfüllungsbetrag oder steuerbilanzieller Wert	229
2. Untersuchungsgegenstand: Vorrang allgemeiner Bilanzierungsgrundsätze vor	
steuerrechtlichen Sondervorschriften	229
II. Meinungsbild	230
III. Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen nach BFH und h.M. in der Literatur....	231
1. Rechtsprechung des I. Senats	231
a) Übernommene Verpflichtungen gehören zu den Anschaffungskosten.....	231
b) Kein (Erwerbs-) Gewinn ohne Realisationsakt.....	232
c) Gleichbehandlung aller zivilrechtlichen Gestaltungen	232
d) Folge: Trennung in originären und derivaten Anteil bei Pensionsrückstellungen.....	233
2. Literatur	233

a) Uneingeschränkter Vorrang des Grundsatzes der Erfolgsneutralität von	
Anschaffungsvorgängen.....	233
b) kein Gewinn ohne Realisationsakt.....	234
c) Passivisches Anschaffungskostenprinzip.....	235
d) Höhe der Anschaffungskosten	236
e) Passivierungsbeschränkte Verpflichtung	237
3. Zusammenfassung.....	237
4. Gegenauffassung	237
a) Keine Anwendung des Anschaffungskostenprinzips auf Schulden.....	238
b) Anschaffungsertrag als Folge der geltenden Rechtslage	238
5. Stellungnahme	239
a) Zu untersuchende Fragen	239
b) Alternativer Weg zur erfolgsneutralen Behandlung eines Anschaffungsvorgangs	240
aa) Erfolgsneutralität.....	241
bb) Erfolgsneutraler Anschaffungsvorgang durch Abstockung der Aktiva.....	241
cc) Brutto- oder Nettobetrachtung beim Betriebserwerb	242
c) Ergebnis.....	242
d) Ansatz und Bewertung von übernommenen Verpflichtungen nach der Nettomethode	243
e) Fazit: Erfolgsneutralität bedingt keine sofortige Aufwandwirksamkeit.....	245
f) Anwendung des Anschaffungskostenprinzips auf Schulden.....	246
aa) Anschaffungskostenbegriff	247
bb) Anwendung des Anschaffungskostenprinzips auf Schulden	248
cc) Fazit	249
g) Zwischenergebnis	249
6. Realisation.....	249
a) I. Senat des BFH und h.M. in der Literatur.....	249
aa) Realisationsthese	249
bb) Übertragungsgeschäft für Realisation maßgeblich	250
cc) Realisation bei Erfüllungsübernahme	251
dd) Realisation bei befreiender Schuldübernahme.....	252
b) Gegenmeinung: keine Realisation	252
aa) Befreiende Schuldübernahme.....	253
bb) Wirtschaftliche Übertragungen (Schuldbeitritt und Erfüllungsübernahme).....	254
c) Stellungnahme	255

aa) Befreiende Schuldübernahme (im Rahmen eines Betriebserwerbs)	255
bb) Wirtschaftliche Übertragung: Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt	257
d) Zwischenergebnis	258
7. Ergebnis.....	258
IV. Folge für den Ansatz und die Bewertung übernommener Verpflichtungen	259
1. Ansatz bzw. Bewertung der übernommenen Verpflichtungen	259
2. Ergebnis.....	260
3. Teleologische Reduktion der Passivierungsbeschränkungen.....	261
a) Befürworter einer teleologischen Reduktion	261
aa) Erfolgsneutralität durch teleologische Reduktion	261
bb) Subjektive Methode	262
cc) Objektive Methode	264
b) Gegenmeinung	264
c) Stellungnahme	265
aa) Keine Realisation der Verpflichtung	265
bb) Voraussetzungen einer teleologischen Reduktion	265
cc) Subjektive Methode	266
dd) Objektive Methode.....	267
d) Zwischenergebnis	267
V. Ergebnis.....	267
VI. Weiterer Untersuchungsgegenstand: Trennung von Zugangs- und Folgebewertung	268
1. Finanzverwaltung: Trennung von Zugangs- und Folgebewertung bei befreiernder Schuldübernahme	268
2. Ansichten gegen eine Trennung von Zugangs- und Folgebewertung.....	269
3. Stellungnahme	270
VII. Ergebnis	271
VIII. Gesamtbetrachtung zur steuerbilanziellen Behandlung von Verpflichtungs- übertragungen auf Übernehmerseite	271
1. Meinungsbild zur bilanziellen Abbildung von Verpflichtungsübertragungen.....	272
a) Mit Erfüllungsbetrag bewertete Verbindlichkeitsrückstellung	272
b) Ansatz und Bewertung nach steuerrechtlichen Vorschriften.....	273
2. Stellungnahme: Bilanzielle Behandlung von Verpflichtungsübertragungen	275
a) Grundsatz	275
b) befreiende Schuldübernahme	276

aa) Abstockung der Aktiva als vorzugswürdiger Weg.....	276
bb) Ausgleichsposten, wenn Abstockung nicht möglich	277
c) Schuldbeitritt und Erfüllungsübernahme	278
aa) Gleichbehandlung aller zivilrechtlichen Gestaltungen.....	278
bb) Stellungnahme.....	279
cc) Bedeutsame Unterschiede in der Verpflichtungsstruktur.....	279
dd) Unterschiede hinsichtlich der wirtschaftlichen Belastung.....	280
ee) Ergebnis.....	281
ff) Bilanzierung bei Schuldbeitritt und Erfüllungsübernahme.....	282
gg) Ergebnis	284
hh) Ertrag aus der Anwendung der steuerrechtlichen Abzinsungsregeln	284
ii) Ertrag ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden	284
jj) Anschaffungsvorgang bei Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt.....	285
IX. Gesamtergebnis	286
H. Neuregelung der Behandlung von Verpflichtungsübernahmen beim Übertragenden durch § 5 Abs. 7 EStG.....	289
I. Einführung	289
II. Zu untersuchende Fragestellungen	290
III. Tatbestand	291
1. Verpflichtung und Passivierungsbeschränkung	291
2. Übernahme einer Verpflichtung.....	292
a) Meinungsbild.....	292
b) Stellungnahme.....	293
c) Ergebnis.....	294
3. Erwerb eines Mitunternehmeranteils	294
4. Entgeltlichkeit der Übertragung	294
5. Zusammenfassung der Ergebnisse zur Auslegung des Tatbestands	295
IV. Rechtsfolge.....	295
1. Bilanzierung in Eröffnungs- und erster Schlussbilanz	295
a) Bilanzierung wie beim ursprünglich Verpflichteten	295
b) Freistellungsverpflichtung bei Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt	296
c) Stellungnahme.....	296
aa) Gleichbehandlung aller zivilrechtlichen Gestaltungen.....	296
bb) Fiktion, dass die Verpflichtung ihren steuerbilanziellen Charakter beibehält.....	297

cc) Abstrakte Bindung an die Bilanzierung des ursprünglich Verpflichteten.....	298
2. Rechtsfolge der Neuregelung im Lichte des Meinungsbilds zur alten Rechtslage	298
3. Zusammenfassung	299
4. Entstehung eines Ertrags als Folge der Beachtung der steuerrechtlichen Passivierungsbeschränkungen zur ersten Schlussbilanz	299
5. Bilanzierung bei Erwerb eines Mitunternehmeranteils.....	301
a) Abbildung in der Ergänzungsbilanz.....	301
b) Ertragsteuerlich keine Auswirkungen auf Ebene der Gesamthand.....	301
c) Ergebnis.....	302
6. Verteilung des Ertrags.....	303
a) Rücklagenbildung	303
b) Ergebnis	303
c) Kapitalqualität der Rücklage	304
d) Stellungnahme.....	304
e) Ergebnis.....	304
7. Kritik an der Neuregelung.....	305
a) Systematische Kritik	305
b) Verfassungsrechtliche Kritik	306
c) Stellungnahme	306
aa) Systematische Kritik.....	306
bb) Keine Anwendung des Anschaffungskostenbegriffs auf übernommene Schulden	307
cc) Keine Verletzung des Prinzips der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen	307
dd) Keine Entstehung eines Erwerbsgewinns	308
ee) Mögliche Steuervorteile im Zusammenspiel mit beschränktem Verlustausgleich	310
ff) Zwischenergebnis	310
gg) Verfassungsrechtliche Kritik	310
hh) Keine Durchbrechung des Realisationsprinzips	310
ii) Keine Verletzung des objektiven Nettoprinzips	311
jj) Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Passivierungsbeschränkungen.....	312
kk) Zwischenergebnis	312
8. Ergebnis.....	312
§ 4 Gesamtergebnis	314
§ 5 Literaturverzeichnis.....	302