

§ 4f

[Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritte und
Erfüllungsübernahmen]

idF des AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2)

(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 Nummer 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.

(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.

Autor: Dr. Tibor **Schober**, Richter, Berlin

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4f

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 4f.	1	IV. Geltungsbereich des § 4f .	4
II. Rechtsentwicklung des § 4f	2	V. Verhältnis des § 4f zu anderen Vorschriften	5
III. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht des § 4f.	3	VI. Verfahrensfragen des § 4f .	6

B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Verpflichtungsübernahmen bei Ansatz-
oder Bewertungsbeschränkungen

	Anm.		Anm.
I. Grundfall; Verteilung von Aufwand aus Zahlungen für Freistellungsansprüche (Abs. 1 Satz 1)		1. Tatbestand	16
1. Tatbestand		2. Rechtsfolge	17
a) Von Abs. 1 Satz 1 erfasste Verpflichtungen	10	IV. Sondervorschriften für Übertragungen im Rahmen von Teilbetriebsübergängen (Abs. 1 Sätze 4 bis 6)	
b) Übertragung der Verpflichtung	11	1. Schuldübernahme im Fall einer Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe (Abs. 1 Sätze 4 und 5)	18
2. Rechtsfolgen		2. Entsprechende Geltung der Aufwandsverteilung sowie der Rückausnahmen im Fall einer Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe (Abs. 1 Satz 6)	19
a) Im Fall der einfachen Schuldübernahme	12	V. Rechtsnachfolge in die Aufwandsverteilung (Abs. 1 Satz 7)	
b) Berechnung bei Übertragung von mehreren Wirtschaftsgütern neben einer Verpflichtungsübertragung	13	1. Tatbestand und Rechtsfolge	20
II. Saldierung von Aufwand und Ertrag aus dem Wegfall von Passivposten (Abs. 1 Satz 2)	14	2. Beendigung der Aufwandsverteilung bei späterer Betriebsaufgabe	21
III. Voller Betriebsausgabenabzug für abschließend aufgezählte Sonderfälle (Abs. 1 Satz 3)		3. Kein späterer Untergang des Betriebsausgabenabzugs	22

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Entsprechende Anwendung für Schuldbeitritte
und Erfüllungsübernahmen**

Anm.

Anm.

I. Tatbestand 30**II. Rechtsfolge** 31
A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4f

Schrifttum: GEBERT/HÖHN, Beschränkung steuerlicher Bilanzierungsverbote bei Asset Deals, DB 2010, 1905; HAHNE, Kommentar zu BFH, Urteil vom 16.12.2009 – I R 102/08, BB 2010, 496; SCHLOTTER, „Gekaufte“ Drohverlustrückstellungen, Ubg 2010, 635; SCHÖNHERR/KRÜGER, Die Passivierung angeschaffter Drohverlustrückstellungen in der Steuerbilanz des Erwerbers – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 16.12.2009, I R 102/08, DStR 2010, 1709; HÖHN/GEBERTH, Steuerliche Passivierungsbeschränkungen vs. Anschaffungskostenprinzip – Anm. zum BMF-Schreiben vom 24.06.2011, DB 2011, 1775; KÜNKELE/ZWIRNER, Bilanzsteuerrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorbehalte bei Übernahme schuldrechtlicher Verpflichtungen – Kritische Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 24.06.2011, DStR 2011, 1840; MEURER, Angeschafft und abgeschaffte Drohverlustrückstellungen, BB 2011, 1259; U. PRINZ/ADRIAN, „Angeschaffte“ Drohverlustrückstellung, BB 2011, 1646; SCHÖNEBORN, Die steuerbilanzielle Behandlung von Passivposten beim Erwerb im Rahmen eines asset deals, StBp. 2011, 301; WEBER-GRELLET, Veräußerung und Übernahme von Verpflichtungen im Bilanzsteuerrecht, DB 2011, 2875; SCHÖNHERR/KRÜGER, Passivierung angeschaffter Rückstellungen und Verbindlichkeiten: Realisationsprinzip als oberstes Gebot, DStR 2012, 829; ADRIAN/FEY, Aktuelle Entwicklungen bei angeschafften Rückstellungen, Folgerungen aus den BFH-Urteilen vom 12.12.2012, StuB 2013, 404; BENZ/PLACKE, Die neue gesetzliche Regelung durch das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz zur „angeschafften Drohverlustrückstellung“ in § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, DStR 2013, 2653; GEBERTH/HÖHN, Passivierung „angeschaffter“ Pensionsrückstellungen – Anm. zum BFH-Urteil vom 12.12.2012 – I R 69/11 und I R 28/11, DB 2013, 1192; GÜNKEL, Übergang von steuerlich beschränkt passivierungsfähigen Verpflichtungen beim Unternehmenskauf, BB 2013, 1001; HOFFMANN, Anmerkung zu den Urteilen I R 28/11 und I R 69/11, DStR 2013, 580; KILLAT, Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen bei Schuldübernahme oder Schuldbeitritt – die Praxis im Spannungsfeld zwischen Rechtsprechung und Finanzverwaltung – Neuere rechtliche Entwicklungen in Rechtsprechung und Gesetzgebung, DStZ 2013, 334; OSER, Kommentar zu: BFH, Urteil vom 12.12.2012 – I R 69/11 – Zeitweises „Einfrieren“ angeschaffter Pensionsrückstellungen ist ohne Rechtsgrundlage, BB 2013, 943; M. PRINZ, Drohendes Aus für die steuerwirksame Hebung stiller Lasten – Analyse geplanter Neuregelungen zur Besteuerung von Verpflichtungsübernahmen, Ubg 2013, 57; RIEDEL, Zur möglichen Neuregelung der sog. Angeschafften Rückstellungen, DStR 2013, 1047; ADRIAN/FEY, Verpflichtungsübernahme nach dem AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz, StuB 2014, 53; FÖRSTER/STAADEN, Übertragung von Verpflichtungen mit Ansatz- und Bewertungsvorbehalten (§§ 4f, 5 Abs. 7 EStG), Ubg 2014, 1; FUHRMANN, Rechtsprechungsbrechende Gesetzgebung zur steuerrechtlichen Behandlung von Verpflichtungsübernahmen durch das AIFM-StAnpG, DB 2014, 9; HÖRHAMMER/PIETZKE, Verpflichtungsübernahme: Ansatzverbote, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalte – Der neue § 4f EStG und der neue Abs. 7 in § 5 EStG, NWB 2014, 426; KAMINSKI, Die Neuregelungen zum Erwerb stiller Lasten im AIFM-Anpassungsgesetz, Stbg 2014, 145; LÜDENBACH/HOFFMANN, Das Nichtanwendungsgesetz zur Hebung stiller Lasten, GmbHR 2014, 123; RIEDEL, Die Neuregelung der sog. Angeschafften Rückstellungen nach § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, FR 2014, 6; RIEDEL, Zweifelsfragen im Zusammen-

hang mit der Übertragung von Verpflichtungen gemäß § 4f EStG, Ubg 2014, 421; SCHINDLER, Die Beschränkung der Hebung stiller Lasten auf der Seite des Übertragenden durch § 4f EStG, GmbHR 2014, 561; SCHINDLER, Die Neuregelung der steuerbilanziellen Behandlung erworbener stiller Lasten, GmbHR 2014, 786; SCHULZ/DEBNAR, Übertragung von Passiva im AIFM-StAnpG: Steuerliche Anschaffungserträge und Aufwandsverteilung sind Realität, BB 2014, 107.

1

I. Grundinformation zu § 4f

Aufbau des § 4f: Mit der Neuregelung kommt es zu einer über 15 Wj. gestreckten Realisierung „stiller Lasten“ im StBilRecht, soweit Verpflichtungen gegen Entgelt übertragen werden, die beim Übertragenden (bzw. beim ursprünglich Verpflichteten) Ansatzverboden, Ansatzbeschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlagen. Die Aufwandsverteilung bezieht sich auf den Aufwand, der beim Übertragenden dadurch entsteht, dass er dem Übernehmer für die Übernahme der Verpflichtung eine Ausgleichszahlung leistet (Abs. 1 Satz 1) bzw. auf den Saldo aus gezahltem Aufwand aus einer Ausgleichsverpflichtung und einem Ertrag aus der Ausbuchung des Passivpostens (Satz 2). Während Abs. 1 die (vollständige) Übertragung von Verpflichtungen erfasst, regelt Abs. 2 eine entsprechende Anwendung des Abs. 1 für die Fälle des Schuldbeitritts und einer Erfüllungsübernahme unter interner Freistellung des Übertragenden. Abs. 1 enthält weitere Klarstellungen für die Realisierung bei der Übertragung von Teilbetrieben (Sätze 4 bis 6). Die einmal ausgelöste Aufwandsverteilung (Streckung der Realisierung stiller Lasten) gilt auch für Rechtsnachfolger des übertragenden Unternehmens (Satz 7). Lediglich in drei Fällen wird die sofortige Realisierung der stillen Lasten zugelassen: 1. im Rahmen einer Betriebsaufgabe bzw. -veräußerung oder der Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils, 2. aus Anlass eines ArbN-Wechsels und unter Mitnahme von Pensionsansprüchen zu einem neuen ArbG oder 3., wenn der Betrieb des übertragenden Rechtsträgers die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a bis c nicht überschreitet.

2

II. Rechtsentwicklung des § 4f

Bisheriger Inhalt des § 4f: Die Norm enthielt für die VZ 2006 bis 2008 eine Regelung zu erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten. Diese sind durch das FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136) aufgehoben worden; vgl. die Kommentierung im elektronischen HHR-Archiv – Stand Februar 2009 –, abrufbar unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2): § 4f erhält einen neuen Inhalt und regelt für den übertragenden Betrieb die Behandlung von übergegangenen Verpflichtungen. Für die Behandlung beim Erwerber vgl. § 5 Abs. 7.

3

III. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht des § 4f

Bedeutung: Die Neuregelung ist die Folge der fiskalisch motivierten Einschränkungen des Maßgeblichkeitsprinzips im Bereich der Passivierung von Verpflichtungen; sie war aus Sicht der FinVerw. als Reaktion auf entgegenste-

hende Rechtsprechung des BFH erforderlich, höhlt jedoch das (materielle) Maßgeblichkeitsprinzip weiter aus.

Der BFH hatte 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). Eine Realisierung stiller Lasten im übertragenden Unternehmen kam auch für Fälle in Betracht, die die FinVerw. zunächst ausgeschlossen hatte (BMF v. 16.12.2005, BStBl. I 2005, 1052; v. 24.11.2011, BStBl. I 2011, 627). Im zuletzt ergangenen Ur. v. 12.12.2012 (I R 69/11, BFH/NV 2013, 840) hatte der BFH zudem deutlich gemacht, dass er auch künftig an seiner Rechtsauffassung festhalten werde, wenn der Gesetzgeber keine gegenläufige – dann aber einmal mehr systemwidrige – Regelung treffe.

Zu den wesentlichen Entscheidungen vgl. auch § 5 Anm. 2400 sowie das Schrifttum vor Einführung des § 4f EStG: GEBERT/HÖHN, DB 2010, 1905; HAHNE, BB 2010, 496; SCHLOTTER, Ubg 2010, 635; SCHÖNHERR/KRÜGER, DStR 2010, 1709; HÖHN/GEBERTH, DB 2011, 1775; KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2011, 1840; MEURER, BB 2011, 1259; U. PRINZ/ADRIAN, BB 2011, 1646; SCHÖNEBORN, StBp. 2011, 301; WEBER-GRELLET, DB 2011, 2875; SCHÖNHERR/KRÜGER, DStR 2012, 829.

Die gesetzliche Neuregelung ist eine Reaktion auf diese Rspr., denn der Gesetzgeber befürchtete Steuerausfälle durch bewusste Realisierungen stl. Lasten im Konzernbereich (BTDrucks. 18/68, 73). Die möglichen Steuerausfälle wurden mit 20 bis 30 Mrd. € angegeben (BRDrucks. 376/13 (Beschluss), 13). Im Schrifttum wird die Neuregelung insgesamt kritisiert. Gerügt wird insbes. die Systemwidrigkeit der Normen bzw. die steuersystematisch bedenkliche fiskalische Motivation (so insbes. ADRIAN/FEY, StuB 2014, 53 [60]; FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 [12]; KAMINSKI, Stbg 2014, 145 [155]).

Geschaffen wurden zwei Vorschriften: § 4f trifft Regelungen für die Gewinnermittlung desjenigen, der eine Verpflichtung überträgt, während § 5 Abs. 7 denjenigen betrifft, der die Verpflichtung übernimmt. Für die Praxis ist die Bedeutung der Norm erheblich, da die Neuregelung vom ursprünglich geplanten Regelungskonzept abweicht und sich der Grundtatbestand auf sämtliche Übertragungen und nicht nur auf Konzerngestaltungen erstreckt (vgl. den ersten Entwurf in der Stellungnahme des BR zum Entwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts, BRDrucks 663/12). Zur Abmilderung bestehen lediglich punktuelle Rückausnahmen (insbes. für KMU iSd. § 7g).

Verfassungsmäßigkeit: § 4f ist uE grds. verfassungsgemäß. Es handelt sich um eine sog. offene Fiskalzwecknormen, die eine notwendige Fortsetzung der Einschränkung von Passivierungen innerhalb der StBil.ist, zu denen insbes. § 5 Abs. 2 bis 4b, § 6 Abs. 1 Nr. 3a und § 6a gehören. Der Gesetzgeber gesteht dies offen ein (vgl. BTDrucks. 18/68, 73). Die gesetzliche Regelung, die die bisherige Rspr. zu allgemeinen Bilanzierungsprinzipien aushebelt, ist uE zulässig. Zugleich handelt es sich um eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift, da der Gesetzgeber missbräuchliche Gestaltungen in Konzernen im Auge hatte (vgl. BTDrucks. 18/68, 73, „um Gestaltungen vorzubeugen“). Ob tatsächlich missbräuchliche Übertragungen von entsprechenden Passivposten innerhalb von Konzernen nicht besser durch Anwendung des § 42 AO hätten aufgefangen werden können, kann hier dahinstehen. Die Verfassungsmäßigkeit der Norm hängt davon nicht ab.

Die Norm ist uE auch noch verhältnismäßig (so auch RIEDEL, Ubg 2014, 421 [423]; aA KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rn. 11 [3/2015]). Dies beruht darauf, dass der Gesetzgeber einen hohen Beurteilungsspielraum bei der Ausgestaltung missbrauchsvermeidender Spezialnormen hat und es lediglich zur Streckung der Abzugsfähigkeit, nicht jedoch zur vollständigen Versagung des Abzugs kommt. Lediglich mangelnde Zielgenauigkeit bei der Missbrauchsabwehr führt nicht zur Verfassungswidrigkeit. Dies gilt uE auch für ungleiche Behandlungen von Vorgängen nach § 4f Abs. 1 und Abs. 2; insb. die fehlenden Rückausnahmen gem. § 4f Abs. 1 Satz 3 für Vorgänge iSv. § 4f Abs. 2. Die gegenteilige Auffassung verkennt, dass die Norm neben der Missbrauchsabwehr zugleich eine Fortsetzung der bestehenden Passivierungsvorbehalte und Passivierungsverbote ist und der Gesetzgeber lediglich sicherstellen will, dass diese Vorbehalte und Verbote generell Wirkung entfalten können. Soweit Passivposten betroffen sind, die nur über wenige Bilanzstichtage im Buchwerk verblieben wären, mag die Verteilung auf 15 Jahre angesichts der bürokratischen Mehraufwands zwar unverhältnismäßig wirken. Zugleich sind aber gerade bei Pensionsverpflichtungen weitaus längere Zeiträume denkbar, über die die Einschränkungen des § 6a beim Übertragenden noch fortgewirkt hätten. Der Zeitraum sollte – augenscheinlich in Anlehnung an § 7 Abs. 1 Satz 3 gewählt – uE noch verfassungsgemäß sein, auch wenn aus Vereinfachungsgründen eine Verteilung auf fünf Jahre sinnvoller gewesen wäre (vgl. nur die Rechtsgedanken in § 11 Abs. 2 Satz 3 bzw. § 4g Abs. 2 Satz 1).

Die Rückausnahme für kleine Betriebe (durch Verweis auf die Definition zu § 7g) ist durch Vereinfachungsgründe gerechtfertigt und uE ebenfalls verfassungsgemäß (aA wohl RIEDEL, FR 2014, 6 [9]). In solchen Betrieben werden entsprechende stille Lasten nur in geringer Höhe vorhanden sein, weshalb eine Überwachung der Aufwandsverteilung bzw. beim Übernehmer die Überwachung der Rücklage nach § 5 Abs. 7 Satz 5 durch die Finanzbehörden unverhältnismäßigen Aufwand verursachen würde. Aus demselben Grund wäre auch eine generelle Freigrenze (beispielsweise in Anlehnung an die Freigrenze der Zinsschranke von 3 Mio. € gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) sinnvoll gewesen.

Vereinbarkeit mit Europarecht: Die Ausnahme für kleine Betriebe ist unter Beihilfegesichtspunkten (Art. 107 ff. AEUV) zu überprüfen. Aus den Gesetzesmaterialien ist jedenfalls eine Anmeldung bei der Kommission nicht ersichtlich. Eine selektive Wirkung dürfte aber ausscheiden, da Satz 3 Alt. 3 die Ausnahme wieder rückgängig macht und damit zum Grundprinzip des BA-Abzugs zurückkehrt.

IV. Geltungsbereich des § 4f

Sachlicher Geltungsbereich: § 4f ist Teil der Vorschriften der stl. Gewinnermittlung. Die Vorschrift gilt deshalb für die Gewinnermittlung natürlicher Personen, Mitunternehmenschaften und über § 8 Abs. 1 KStG auch für bestimmte Körperschaften. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln, sind nicht erfasst.

Persönlicher Geltungsbereich: § 4f gilt für unbeschr. und beschr. stpfl. ursprünglich verpflichtete Unternehmen; beschr. Stpfl. sind jedoch (sachlich) nur insoweit erfasst, als diese ihren Gewinn (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 3) durch BV-Vergleich ermitteln und dadurch inländ. Ansatz- und Bewertungsvorbehalten unterliegen.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Neuregelungen sind nach § 52 Abs. 1 und Abs. 12c erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 enden. Erfasst sind somit auch Übertragungen von Verpflichtungen, die innerhalb des Wj. vor Inkrafttreten des Gesetzes erfolgten. Hierin liegt eine unechte Rückwirkung (sog. tatbestandliche Rückanknüpfung); diese ist uE verfassungsrechtl. zulässig, denn sie ist zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich und bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe bleibt die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt (vgl. dazu BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, BStBl. II 2011, 76). Ein schutzwürdiges Vertrauen dürfte ab Ende 2012 grds. nicht bestanden haben, denn die Entwicklung der Rspr. und die gegenteilige Auffassung der FinVerw. wurden im Schrifttum breit diskutiert. Ein stl. beratener Stpfl. konnte nicht davon ausgehen, dass der Gesetzgeber nicht reagieren würde (vgl. insbes. BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, FR 2013, 608). Nach KRUMM soll hingegen keine unklar oder verworrene Rechtslage bestanden haben (KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rn. 12 [3/2015]). Nicht zu folgen ist auch dessen Auffassung, dass der Gedanke der Missbrauchsabwehr im konkreten Fall keine Einbeziehung dieser „Altfälle“ rechtfertigen könne, da dem „Gesetzgeber“ die (vermeintliche) Lücke bereits seit Längerem bekannt gewesen sei (KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rn. 12 [3/2015]), denn bei Betrachtung des BTag als maßgebliches Organ der Gesetzgebung im Bereich des EStG ist zu beachten, dass dieser sich erst am 22.10.2013 neu konstituierte; mithin müsste man bereits in Frage stellen, ob dem neuen BTag idS Wissen des alten BTag zugerechnet werden kann (Problem der Diskontinuität, § 125 GOBT). Letztlich ist zu beachten, dass die Gewinnminderung aus den betroffenen Vorgängen nicht vollständig versagt wird (so auch SCHINDLER in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 4f Rn. 7).

Soweit in früheren Wj. – entsprechend der Verwaltungsauffassung – bei einer Übertragung von Verpflichtungen die Ausgleichszahlung als Ausgleichsanspruch aktiviert und insbes. in Fällen des Schuldbeitritts der betroffene Passivposten nicht ertragswirksam aufgelöst wurde, kann uE über § 4 Abs. 2 Satz 1 (Bilanzberichtigung) eine nachträgliche Korrektur erfolgen, soweit die StFestsetzung noch nicht bestandskräftig ist (ansonsten Änderung im ersten noch änderbaren Jahr). Dies ist nach der neuen Rspr. des BFH möglich, da keine Bindung an eine objektiv unzutreffende, aber im Zeitpunkt der Bilanz aufstellung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbare rechtl. Beurteilung gegeben ist (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317). Dies gilt nach der Rspr. auch für eine in diesem Zeitpunkt von Verwaltung und Rspr. praktizierte, später aber geänderte Rechtsauffassung. Hierdurch kommt es im Ergebnis zur ertragswirksamen Verbuchung im Wj. vor der Anwendbarkeit der Norm. § 4f ist auf diese Vorgänge uE auch ab dem Wj. 2013 nicht anzuwenden.

V. Verhältnis des § 4f zu anderen Vorschriften

5

Verhältnis zu § 5 Abs. 7: § 5 Abs. 7 stellt die komplementäre Vorschrift zu § 4f dar, sie regelt die Rechtslage beim Erwerber. § 5 Abs. 7 ist allerdings unabhängig vom Eingreifen des § 4f anzuwenden (BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 [2660]; FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 [9]). Ferner führen beide Vorschriften nicht zu einer korrespondierenden Bilanzierung, denn während § 4f eine Aufwandsverteilung auf 15 Jahre zwingend vorsieht, begründet § 5 Abs. 7 ein Wahlrecht zur Verteilung eines Erwerbsgewinns (s. § 5 Anm. 2470). Zudem finden die Ausnahmeregelungen des § 4f Abs. 1 Satz 3 keine Entsprechung bei § 5 Abs. 7.

Verhältnis zum Handelsrecht: § 4f ist eine Durchbrechung des stl. Maßgeblichkeitsgrundsatzes und hat demzufolge keine Entsprechung im Handelsbilanzrecht. Für die HBil. verbleibt es bei der Realisierung stiller Lasten beim übertragenden und beim erfolgsneutralen Anschaffungsvorgang beim erwerbenden Kaufmann (vgl. FUHRMANN, DB 2014, 9 [10]). Einem möglichen Übertragungsverlust des Veräußerers steht kein korrespondierender Erwerbsgewinn des Erwerbers gegenüber.

6

VI. Verfahrensfragen des § 4f

Soweit die Aufwandsverteilung nach Abs. 1 Satz 1 außerbilanziell erfolgt (s. Anm. 12), stellt sich die Frage, ob entsprechende Werte durch die FinVerw. festzustellen sind. Im Schrifttum wird dies wegen der Nähe zu den Verteilungsregelungen zur Verlustverrechnungsbeschränkung befürwortet (vgl. RIEDEL, Ubg 2014, 421 [422]). Dem ist uE bereits deshalb nicht zu folgen, weil eine Aufwandsverteilung zutreffend innerbilanziell zu erfolgen hat (s. Anm. 12).

7–9 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Verpflichtungsübernahmen bei Ansatz- oder Bewertungsbeschränkungen

I. Grundfall; Verteilung von Aufwand aus Zahlungen für Freistellungsansprüche (Abs. 1 Satz 1)

1. Tatbestand

10 a) Von Abs. 1 Satz 1 erfasste Verpflichtungen

Verpflichtung: Eine Verpflichtung muss Gegenstand einer Übertragung auf den Stpfl. sein. Verpflichtungen sind primär Außenverpflichtungen des bürgerlichen und öffentlichen Rechts. Hierzu gehören auch Pensionsverpflichtungen (§ 6a). Abs. 1 Satz 1 erfasst uE auch faktische Leistungsverpflichtungen (zB sog. Kulanzrückstellung iSd. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB), da es sich auch bei diesen um Außenverpflichtungen handelt, auch wenn der Gläubiger Ansprüche gegen den Übernehmer nur nach Maßgabe weiterer Entscheidungen des Übertragenden hat.

Ursprünglich Verpflichteter: Die Verpflichtung muss beim ursprünglich Verpflichteten Ansatz- oder Bewertungsvorhalten unterlegen haben. Dies ist derjenige, in dessen Person erstmals die Verpflichtung entstanden ist. Er muss nicht zwingend mit dem Übertragenden identisch sein, wenn nämlich der Übertragende seinerseits die Verpflichtung vom ursprünglich Verpflichteten übernommen hatte. Eine Auslegung, wonach der ursprünglich Verpflichtete als der Übertragende zu verstehen ist, ist abzulehnen, da insoweit der zielgenauere Wortlaut „Übertragende“ zur Verfügung gestanden hätte.

Ansatzverbot oder -beschränkung und Bewertungsvorhalte: Die Verpflichtung muss beim ursprünglich Verpflichteten einem Ansatzverbot, einer

Ansatzbeschränkung oder einem Bewertungsvorbehalt unterlegen haben. Gemeint sind hiermit insbes. die strechtl. Abweichungen von den handelsbilanziellen Grundsätzen (insbes. § 5 Abs. 2a bis Abs. 4b, § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3a sowie § 6a). Erfasst sind jedoch auch Ansatz- oder Bewertungsvorbehalte, welche sich aus der höchstrichterlichen Rspr. zur Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips ergeben, insbes. dem Grundsatz, dass aus einem handelsrechtl. Passivierungswahlrecht ein stl. Passivierungsverbot folgt (vgl. dazu BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291). Rein handelsbilanzielle Ansatz- oder Bewertungsvorbehalte sind uE nicht erfasst, auch wenn hier die Übertragung einer bisher nicht bilanzierten Verpflichtung zur Realisierung stiller Lasten führen kann. Über das Maßgeblichkeitsprinzip werden zwar diverse Ansatz- und Bewertungsvorbehalte des Handelsrechts in die StBil. übernommen, es bleiben jedoch materiell-rechtl. handelsrechtl. Vorbehalte. Es handelt sich nicht um eine „einkommensteuerliche Passivierungsbeschränkung“, auf die die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/68, 73) ausdrücl. Bezug nimmt (im Ergebnis so auch ADRIAN/FEY, StuB 2014, 53 [55]). Soweit der Wortlaut auch solche Vorbehalte erfasst, ist der Anwendungsbereich uE teleologisch zu reduzieren (ebenso SCHINDLER in Kirchhof, 14. Aufl. 2015, § 4f Rn. 11).

Nur inländische (Steuer-)Bilanzierungsvorschriften: Erforderlich ist, dass der ursprünglich Verpflichtete grds. Adressat von inländ. Bilanzierungsvorschriften war (beschränkte StPflcht genügt). Nicht ausreichend ist, wenn beispielsweise eine Verpflichtung eines ausländ. Unternehmens im dortigen Ausland bilanziell nicht zu erfassen war und nun durch die Übernahme erstmals in inländ. Buchwerk eingeht. Ein solch weites Verständnis ist nach dem Sinn und Zweck der §§ 4f und 5 Abs. 7 nicht erforderlich, da eine missbräuchliche Realisierung „zu Lasten des inländischen Fiskus“ nicht in Betracht kommt. Gleiches gilt, wenn der ursprünglich Verpflichtete seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt bzw. Überschusseinkünfte erzielt hat. Auch in diesen Fällen kann die Übertragung der Verpflichtung nicht auslösendes Ereignis für eine unterstellte missbräuchliche Realisierung stiller Lasten sein, vielmehr liegt die Ursache in den unterschiedlichen Einkunftsermittlungsarten.

b) Übertragung der Verpflichtung

11

Verpflichtungsübernahme als Grundfall: Abs. 1 Satz 1 regelt den Grundfall einer aufwandswirksamen „Übertragung von Verpflichtungen“ (sog. Verpflichtungsübernahme). Ungeklärt ist das Verhältnis zu Abs. 2, der ausdrücl. die Fälle des Schuldbeitritts und der Erfüllungsübernahme mit ganzer oder teilweiser Schuldfreistellung erfasst. Nach uE zutreffender Auffassung ist zwischen rechtl. Übertragung (Abs. 1 Satz 1) und wirtschaftlicher Übertragung (Abs. 2) zu unterscheiden; Abs. 1 Satz 1 erfasst somit nur Vorgänge, in denen der übertragende Stpfl. seine Schuldnerstellung rechtl. verliert (so FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 [5]). Dies ist zudem aus der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 zu entnehmen, da dort ausdrücl. auf die Schuldübernahme abgestellt wird. Für die Fälle des Schuldbeitritts oder eine Erfüllungsübernahme mit ganzer oder teilweiser Schuldfreistellung (sog. wirtschaftliche Übertragung) ist ausdrücl. Abs. 2 anzuwenden. Nicht zu folgen ist der Auslegung des Abs. 1 Satz 1, wonach lediglich an das steuerbilanzielle Ergebnis (Aufdeckung stiller Lasten) anzuknüpfen sei und deshalb Abs. 2 lediglich „im Sinne einer Angstklausel vorsorgende, mithin deklaratorische Bedeutung“ habe (so ausdrücl. KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rn. 20 [3/2015]).

Umwandlungsvorgänge als Verpflichtungsübernahme: Richtigerweise werden neben der Schuldübernahme (Einzelrechtsnachfolge) auch bei einer Ge-

samt- und Sonderrechtsnachfolge Verpflichtungen übertragen. Erfasst sind von Abs. 1 Satz 1 somit grds. auch Fälle der übertragenden Umwandlung (so auch die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 18/68, 73; ebenso SCHINDLER in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 4f Rn. 13, SCHINDLER, GmbHR 2014, 561 [564]; RIEDEL, FR 2004, 6 [11]). Lediglich im Fall des homogenen Formwechsels (zB Formwechsel von GmbH zu AG bzw. von oHG zu KG) liegt kein Übertragungsvorgang vor. Unerheblich ist grds. auch, ob nach einer Umwandlung der ursprüngliche Anteilsinhaber am übertragenden Unternehmensträger weiterhin unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist.

Schuldübernahme durch Übertragung von Mitunternehmeranteilen: Die (anteilige) Übertragung eines Mitunternehmeranteils führt stl. zur (anteiligen) Übertragung der WG des Gesamthandsvermögens. Einer zivilrechtliche Auslegung, wonach die Übertragung von Mitunternehmeranteilen keine Verpflichtungsübernahme in Bezug auf Verpflichtungen des Gesamthandsbereichs darstellt, ist uE nicht zu folgen (so SCHINDLER in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 4f Rn. 12). Dies ergibt sich bereits aus der Rückausnahme nach § 4f Abs. 1 Satz 3 für Übertragungen vollständiger Mitunternehmeranteile.

Kein Konzernzusammenhang: Im Grundtatbestand ist kein Konzernzusammenhang erforderlich. In der ursprünglichen Entwurfsfassung (BRDrucks 663/12, 12) war als Tatbestandsmerkmal noch vorgesehen, dass der ursprünglich Verpflichtete und der neu Verpflichtete zu demselben Konzern iSd. § 4h Abs. 3 Sätze 5 und 6 gehören müssen; dies sollte missbräuchliche Gestaltungen auf der Seite der Übertragenden verhindern. In der Begründung v. 20.11.2013 (BTDrucks. 18/68, 73) ist hingegen die „steuergünstige Verschiebung von Verpflichtungen“ nur noch ein Grund für die Gesetzesänderung („Insbesondere verbundenen Unternehmen ermöglicht die Rechtsprechung ...“).

2. Rechtsfolgen

12 a) Im Fall der einfachen Schuldübernahme

Zu verteilender Aufwand: Zu einer aufwandswirksamen Übertragung kommt es – außer in den von Satz 2 erfassten Fällen – dann, wenn in der StBil. kein Passivposten ertragswirksam aufgelöst werden muss oder kann, insbes. wenn ein stl. Passivierungsverbot bestand (zB eine Drohverlustrückstellung). Im Regelfall ergibt sich der Aufwand (gemeint sind eigentlich Aufwendungen, vgl. § 4 Anm. 753) direkt aus dem stl. Ansatz- oder Bewertungsvorbehalt. Wird beispielsweise ein Vertragsverhältnis von einem Dritten gegen Zuzahlung durch den Stpfl. übernommen, welches bisher zu einer handelsrechtl., aber nicht strechtl. Drohverlustrückstellung geführt hatte, ist die Zahlung des Stpfl. im Zeitpunkt der Schuldübernahme als betriebliche Aufwand zu erfassen. Nicht erfasst sind Veräußerungskosten des Stpfl., die ihm im Zusammenhang mit der Übertragung entstehen, aber nicht an den Übernehmer gezahlt werden (zB Rechtsberatungskosten). Nach dem Veranlassungsprinzip (s. § 4 Anm. 790 ff.) würden diesen Aufwendungen auch von Satz 1 erfasst werden. Nach uE zutreffender Ansicht ist die BA-Streckung hierfür jedoch nicht einschlägig (so RIEDEL, Ubg 2014, 421 [422]).

Auflösungszeitraum: Dieser umfasst nach der gesetzlichen Vorschrift das Wj. der Übertragung sowie folgende „14 Jahre“. Das ungenaue Tatbestandsmerkmal „Jahre“ ist ebenfalls im Sinne von Wj. zu verstehen (so auch der Wortlaut von § 5 Abs. 7 Satz 5). Die Verteilung des Aufwands erfolgt linear und wird somit

von der Entwicklung der zugrunde liegenden – nunmehr auf den Übernehmer übergegangenen – Passivposten abgekoppelt.

Innerbilanzielle Auflösung: Dem Wortlaut nach ist „der Aufwand“ über den Aufwandsverteilungszeitraum „als Betriebsausgabe abziehbar“. Dies spricht für einen innerbilanziellen Abzug, dh. innerhalb der GuV (vgl. § 4 Anm. 846), denn eine außerbilanzielle Berücksichtigung von BA kommt uE nicht in Betracht. Für die innerbilanzielle Erfassung in einem stl. Ausgleichsposten spricht ferner die Komplementärvorschrift des § 5 Abs. 7, die ebenfalls eine innerbilanzielle Rücklage vorsieht. Eine innerbilanzielle Behandlung hat zudem praktische Vorteile: Die Bildung eines aktiven Ausgleichspostens ist auch über den langen Zeitraum von 15 Jahren (auch unternehmensintern) einfacher nachzuverfolgen (so auch SCHULTZ/DEBNAR, BB 2014, 107 [108]) und zudem würde § 4 Abs. 2 auf den Ausgleichsposten anzuwenden sein, was uU spätere Korrekturen auch nach Bestandskraft der ursprünglichen Veranlagung zuließe.

Außerbilanzielle Behandlung: Nach der Gesetzesbegründung sind die BA jedoch außerbilanziell zu berücksichtigen. Dies ist widersprüchlich, da BA regelmäßig innerhalb des Buchwerks gewinnmindernd erfasst werden. Der Wortlaut entspricht nicht dem Willen des Gesetzgebers (soweit man die Begründung in BTDrucks. 740/13, 75, mit dem Willen des Gesetzgebers gleichsetzen kann). Soweit der Gesetzgeber bisher außerbilanzielle Gewinnerhöhungen oder Gewinnminderung angeordnet hat, hat er nicht den Begriff des BA-Abzugs genutzt (vgl. nur § 4g Abs. 2 Satz 1 oder § 7g Abs. 1 Satz 1). Im Fall einer außerbilanziellen Korrektur müsste in einem ersten Schritt der bilanziell erfasste Aufwand iHv. 14/15teln außerbilanziell hinzugerechnet und sodann in den folgenden Wj. (Auflösungszeitraum) wieder abgezogen werden (so ADRIAN/FEY, StuB 2014, 53 [55]). Aus praktischen Erwägungen sollte die innerbilanzielle Erfassung mittels Ausgleichsposten erfolgen.

b) Berechnung bei Übertragung von mehreren Wirtschaftsgütern neben einer Verpflichtungsübertragung 13

Auch soweit der Stpfl. neben der Übertragung der Verpflichtung stille Reserven aus der Mitübertragung von WG realisiert, verbleibt es bei der allgemeinen Rechtsfolge des gestreckten BA-Abzugs. Eine Saldierung von aufgedeckten stillen Lasten und stillen Reserven ist nicht vorzunehmen (aA wohl FÖRSTER/STAA- DEN, Ubg 2014, 1 [6]).

Beispiel 1 (nach FÖRSTER/STAA DEN, Ubg 2014, 1 [6]): X ist MU und zu 50 % an der U-KG beteiligt (Kapitalkonto: 500 000 €). Auf ihn entfällt ein selbst geschaffener Firmenwert (400 000 €) sowie anteilig eine in der StBil. nicht erfasste Drohverlustrückstellung (300 000 €). X veräußert die Hälfte seines MU-Anteils für 300 000 €.

Die Veräußerung eines Teils eines MU-Anteils unterfällt nicht der Begünstigung des Abs. 1 Satz 3. Nach dem Transparenzprinzip ist die Veräußerung des anteiligen MU-Anteils als anteilige Veräußerung der WG der U-KG zu behandeln. FÖRSTER/STAA DEN gehen davon aus, dass ein saldiertes Gewinn iHv. 50 000 € zu ermitteln sei (300 000 € – [500 000 € × 50 %]) und deshalb Abs. 1 Satz 1 keine Anwendung finde. Dies beruhe darauf, dass „kein Aufwand“ entstehe, sondern nur ein höherer Veräußerungsgewinn verhindert werde.

Dem ist uE nicht zu folgen, denn Abs. 1 Satz 1 erfasst ausdrückl. die (isolierte) Übertragung der Verpflichtung. Dem X als Übertragendem entsteht auch ein Aufwand iSd. Abs. 1 Satz 1 (300 000 €), lediglich kein Veräußerungsverlust. Dies ist nicht gleichzusetzen. Eine solche Auslegung widerspricht zudem der eingeschränkten Begünstigung des Abs. 1 Satz 3, der nur die Übertragung des gesamten MU-Anteils begünstigt.

Eine derartige Saldierung kommt uE auch dann nicht in Betracht, wenn die Verpflichtung in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem übertragenen WG steht und die Verpflichtungsübernahme als Kaufpreisminderung des WG erscheint.

Beispiel 2: Die X-GmbH ist Eigentümer eines Geschäftsgrundstücks (Buchwert 1,5 Mio. €), welches sie an einen Generalvermieter überlassen hat. Diesem hat sie eine Vermietungsgarantie für Mieteinnahmen iHv. 100 000 € jährlich gegeben, die noch sechs Jahre läuft. Die X-GmbH leistete wegen der Mietgarantie in den Vorjahren jährliche Ausgleichszahlungen iHv. 50 000 € an den Generalvermieter. Die X-GmbH veräußert das Grundstück an K, der insgesamt 1,7 Mio. € zahlt, wobei er 300 000 € wegen der Mietgarantie in Abzug bringt (6x 50 000 €).

Auch in diesem Fall ist uE die Verpflichtungsübernahme durch den K (Wert 300 000 €) zu isolieren (für den Fall einer Drohverlustrückstellung so auch SCHINDLER, GmbHR 2014, 561 [564]), auch wenn die Mietverhältnisse und somit die Mietgarantie als Nebenbestimmung des Mietvertrags mit dem Generalvermieter lediglich preisbildende Faktoren des Geschäftsgrundstücks sind. Die X-GmbH erzielt einen Veräußerungsgewinn iHv. 500 000 € (1,7 Mio. € + 300 000 € – 1,5 Mio. €) und zugleich entsteht Aufwand iSd. Abs. 1 Satz 1 iHv. 300 000 €, der sich im Wj. nur zu 1/15 (20 000 €) gewinnmindernd auswirkt.

14 II. Saldierung von Aufwand und Ertrag aus dem Wegfall von Passivposten (Abs. 1 Satz 2)

Tatbestand: Abs. 1 Satz 2 ist der Regelanwendungsfall für die Übertragung von (eingeschränkt) passivierten Verpflichtungen gegen Ausgleichszahlungen. Soweit die Verpflichtung beim Stpfl. nicht einem Passivierungsverbot, sondern nur einem Bewertungsvorbehalt unterlag, führt die Schuldübernahme gegen Ausgleichszahlung zur gewinnerhöhenden Auflösung des Passivpostens und die Ausgleichszahlung zu Aufwendungen.

Rechtsfolge: Nach Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 ist der Aufwand iSv. Abs. 1 Satz 1 in der Höhe des gewinnerhöhend aufgelösten Passivpostens im Wj. der Schuldübernahme vollständig als BA abziehbar; diese Regelung setzt inzident voraus, dass zugleich die Auflösung des Passivpostens in vollem Umfang als sonstiger Ertrag zu erfassen ist. Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 ordnet klarstellend an, dass nur hinsichtlich des Saldos aus Aufwand und Gewinnerhöhung ein zeitlich über insgesamt 15 Wj. gestreckter BA-Abzug nach Abs. 1 Satz 1 vorzunehmen ist.

15 Einstweilen frei.

III. Voller Betriebsausgabenabzug für abschließend aufgezählte Sonderfälle (Abs. 1 Satz 3)

16 1. Tatbestand

Nach Abs. 1 Satz 3 unterbleibt eine Verteilung des sich ergebenden Aufwands, soweit die Schuldübernahme im Rahmen abschließend aufgezählter Vorgänge erfolgt:

Aufgabe des Betriebs: Die Schuldübernahme erfolgt im Rahmen einer Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils iSd. §§ 14, 16 Abs. 1, 3 und 3a sowie des § 18 Abs. 3. Nicht ausrei-

chend ist die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (vgl. Bsp. 2 unter Anm. 13). Zu Teilbetriebsveräußerungen und -aufgaben s. Anm. 19 f.

Zur Bilanzierung beim Erwerb eines Betriebs s. § 5 Abs. 7 Satz 1 (§ 5 Anm. 2420 f.) und zum Erwerb eines Mitunternehmeranteils s. § 5 Abs. 7 Satz 3 (§ 5 Anm. 2452).

Umwandlungsvorgänge: Nach uE zutreffender Auffassung unterfällt auch die Mehrzahl der Umwandlungsvorgänge nach dem UmwStG (zur Tatbestandsmäßigkeit s. Anm. 14) dieser Rückausnahme (so FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 [7]). Insoweit liegen Betriebsveräußerungen vor (vgl. ausdrückl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I, 2011, 1314 – Tz. 00.02; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 6. Aufl. 2013, § 22 UmwStG Rn. 35a mwN). Die abweichende Auffassung des Gesetzgebers (BTD Drucks. 18/68, 73) findet keine Stütze im Wortlaut von Abs. 1 Satz 3 (so auch SCHINDLER in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 4f Rn. 16; KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rn. 34 [3/2015]). Soweit SCHINDLER (so bereits in SCHINDLER, GmbHR 2014, 561 [565]) aus einer systematischen Auslegung im Zusammenhang mit Abs. 1 Satz 7 jedoch ermittelt, dass deshalb Abs. 1 Satz 3 einschränkend auszulegen sei, ist dem uE nicht zu folgen. Nur weil Umwandlungsvorgänge auch tatbestandsmäßig sind, ist es nicht zugleich geboten, den Ausnahmetatbestand einschränkend auszulegen. Zu beachten ist, dass der Gesetzgeber § 4f insgesamt auf Übertragungen im Rahmen von Schuldübernahmen (Einzelrechtsnachfolge) ausgerichtet hat. Er hat sich hierbei an den von der Rspr. entschiedenen Sachverhalten orientiert (Unternehmenskäufe durch sog. asset deal bzw. Ausgliederung und Schuldbeitritt). Hätte er Umwandlungsvorgänge in jedem Fall erfassen wollen, hätte es zudem nahe gelegen, entsprechende Rechtsfolgenverweise im UmwStG aufzunehmen, so wie er es für den Fall des § 6a bereits vorgenommen hat.

Arbeitgeberwechsel: Soweit eine Verpflichtungsübernahme durch einen neuen ArbG vorliegt, weil ein ArbN im Rahmen eines Wechsels des ArbG seine erworbenen Pensionsansprüche zum neuen ArbG mitnimmt, sind mögliche stille Lasten beim übertragenden ArbG zu realisieren. Erfasst wird auch ein Betriebsübergang nach § 613a BGB (so auch BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 [2657]).

Zur Bilanzierung beim Erwerb s. § 5 Abs. 7 Satz 4 (§ 5 Anm. 2460).

Kleine und mittlere Unternehmen: Die Alt. 3 nimmt Übertragungen von Verpflichtungen durch KMU aus. Die Vorschrift verweist hierzu auf die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a bis c, die der übertragende Stpfl. am Schluss des vorangehenden Wj. nicht überschritten haben darf. Der Verweis auf § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c kann nur mit Fällen des Wechsels zum BV-Vergleich erklärt werden (so SCHINDLER, GmbHR 2014, 561 [565]), denn nur in diesem Fall kann der Betrieb in den Anwendungsbereich von § 4f fallen.

2. Rechtsfolge

17

Die Rechtsfolge des Satzes 3 ist zwingendes Recht. Es besteht kein Wahlrecht zur Anwendung der Sätze 1 und 2. Gerade in Fällen der Betriebsaufgabe kann es somit zu einer Erhöhung bestehender Verlustvorträge kommen, die beim Stpfl. nicht mehr nutzbar sind (zB verlustbehaftete Betriebsaufgabe eines Einzelunternehmers durch Übertragung auf einen Nachfolger, wobei der Veräußerer danach nur noch geringe Einkünfte erzielt). Eine Aufwandsverteilung unter Ermöglichung des Übergangs des gestreckten BA-Abzugs auf Rechtsnachfolger wäre vorteilhaft, wenn Verlustvorträge später vom Untergang bedroht sind, etwa

durch Erbfall (vgl. § 10d Anm. 23), Umwandlung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) oder schädliche Anteilsübertragung (§ 8c KStG; § 10a GewStG).

IV. Sondervorschriften für Übertragungen im Rahmen von Teilbetriebsübergängen (Abs. 1 Sätze 4 bis 6)

18 1. Schuldübernahme im Fall einer Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe (Abs. 1 Sätze 4 und 5)

Abs. 1 Sätze 4 bis 6 schränken die in Abs. 1 Satz 3 Alt. 1 genannte Ausnahme bei Betriebsveräußerungen und -aufgaben für den Fall einer Teilbetriebsveräußerung bzw. -aufgabe ein. Soweit die Schuldübernahme im Rahmen einer Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe (§§ 14, 16 Abs. 1, 3 und 3a sowie des § 18 Abs. 3) erfolgt, kommt es nur insoweit zu einer Aufwandsverteilung, als die Aufdeckung der stillen Lasten einen Veräußerungs- oder Aufgabeverlust begründet oder erhöht hat und die stillen Lasten höher sind als der Erlös aus dem Wegfall der Verpflichtung. Technisch erfolgt dies, indem ein Veräußerungs- oder Aufgabeverlust um den Aufwand iSd. Abs. 1 Satz 1 vermindert wird. Es handelt sich hierbei um eine ausdrückliche Saldierung bei der Auflösung von stillen Reserven und stillen Lasten, wenn eine Aufwandsverteilung nur insoweit erfolgt, als die Verpflichtungsübernahme einen Verlust bedingt hat (s. Anm. 13)

Abs. 1 Satz 5 erweitert die Einschränkung auf die Fälle des Abs. 1 Satz 2 (Saldierung von Aufwand und Ertrag aus dem Wegfall von Passivposten). Der Veräußerungs- oder Aufgabeverlust ist somit nur um den Betrag zu mindern, um den der Aufwand nach Abs. 1 Satz 1 den Ertrag aus dem Wegfall des Passivpostens übersteigt. Die Rechtsfolge von Abs. 1 Satz 5 („entsprechendes gilt“) ist als missglückt anzusehen, denn offensichtlich meinte der Gesetzgeber nur die entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 4, obgleich der Wortlaut auch grds. die entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätze 1 und 3 erfasst.

19 2. Entsprechende Geltung der Aufwandsverteilung sowie der Rücknahmen im Fall einer Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe (Abs. 1 Satz 6)

Aufwandsverteilung über 15 Wirtschaftsjahre: Für den Betrag, um den der Veräußerungs- oder Aufgabeverlust nach Abs. 1 Sätze 4 und 5 vermindert wird, gilt Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 entsprechend. Erst durch diese Regelung wird eine Verteilung des Aufwands über 15 Wj. erreicht.

Entsprechende Geltung von Abs. 1 Satz 3: Die entsprechende Geltung von Abs. 1 Satz 3 ist uE ebenfalls missglückt, da Abs. 1 Satz 3 Teilsatz 1 gerade die Aufwandsverteilung über 15 Wj. für Betriebsaufgaben bzw. -veräußerungen ausschließt. Eine nach Abs. 1 Satz 6 tatbestandsmäßige Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe kann jedoch keine Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils darstellen. Der Verweis ist deshalb dahingehend einschränkend auszulegen, dass lediglich auf den 2. Teilsatz (ArbN-Wechsel unter Mitnahme von Pensionsverpflichtungen sowie vollständige Ausnahme für Kleinbetriebe iSd. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a bis c) verwiesen wird. Der Verweis auf die Größenmerkmale ist uE so zu verstehen, dass die Größenmerkmale weiterhin für den Gesamtbetrieb und nicht nur für den

veräußerten oder aufgegebenen Teilbetrieb zu ermitteln sind. Ansonsten könnten größere Unternehmen die Regelung des § 4f eventuell dadurch umgehen, dass sie lediglich einen Teilbetrieb, der die Größenvoraussetzungen des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a und b erfüllt, übertragen.

V. Rechtsnachfolge in die Aufwandsverteilung (Abs. 1 Satz 7)

1. Tatbestand und Rechtsfolge

20

Abs. 1 Satz 7 ordnet eine Rechtsnachfolge in die Aufwandsverteilung nach Abs. 1 Sätze 1 bis 6 an. Die Formulierung „der jeweilige Rechtsnachfolger des ursprünglich Verpflichteten“ erstreckt die Aufwandsverteilung auch auf folgende Rechtsnachfolger, diese sind an die Verteilung von je 1/15 im Wj. gebunden. Rechtsnachfolge umfasst insbes. Einzel-, Gesamt- und Sonderrechtsnachfolge. Erfasst sind somit durch ausdrückliche gesetzliche Anweisungen Betriebsnachfolgen bzw. Betriebsfortführungen. Der Rechtsnachfolger ist auch dann gebunden, wenn der Rechtsvorgänger (der Übertragende) selbst § 4f rechtsfehlerhaft nicht beachtet hat.

2. Beendigung der Aufwandsverteilung bei späterer Betriebsaufgabe

21

Während sich im Fall einer Betriebsveräußerung die Aufwandsverteilung beim neuen Inhaber fortsetzt, ist fraglich, ob eine Aufwandsverteilung für die Zukunft beim Übertragenden auch dann bestehen bleibt, wenn dessen Betrieb aufgegeben wird.

Zum einen könnte § 4f dahingehend ausgelegt werden, dass die Aufwandsverteilung aus dem aktiven Ausgleichsposten (s. Anm. 12) betriebsbezogen ist. In diesem Fall würde sich bei einer Betriebsaufgabe die Auflösung des Ausgleichspostens unmittelbar gewinnmindernd auswirken (§ 16 Abs. 2). Für die außerbilanzielle Lösung dürfte im Übrigen nichts anderes gelten. Eine Betriebsbezogenheit der „Aufwandsverteilung“ wird auch in diesem Fall im Schrifttum befürwortet (KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rn. 28 [3/2015]).

Richtigerweise ist der Fall der nachgelagerten Betriebsaufgabe entsprechend Abs. 1 Satz 3 Alt. 1 zu behandeln (so auch RIEDEL, Ubg 2014, 421 [424]). Eine direkte Anwendung von Abs. 1 Satz 3 Teilsatz 1 scheidet aus, da dieser eine spätere Betriebsaufgabe nicht erfasst. Es bestehen uE jedoch keine Bedenken gegen eine volle gewinnwirksame Auflösung des verbleibenden Betrags nach Abs. 1 Sätze 1 bis 6, wenn der Betrieb des Übertragenden in der Folge vollständig aufgegeben wird. Wenn schon die Schuldübernahme im Rahmen einer solchen Betriebsaufgabe nicht schädlich sein soll, besteht keine Notwendigkeit, die ursprünglich als „schädlich“ angesehene Schuldübernahme über eine Betriebsaufgabe hinaus fortwirken zu lassen. Der Hinweis in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/68, 73), dass der nicht berücksichtigte Aufwand infolge des Todes des Übertragenden nicht untergehen soll, spricht jedenfalls nicht dagegen, wenn der Erbe den Betrieb fortführt.

22 **3. Kein späterer Untergang des Betriebsausgabenabzugs**

Untergang nach § 8c KStG bzw. UmwStG: Der zu verteilende Aufwand nach Abs. 1 Sätze 1 bis 6 bleibt einer KapGes. auch dann erhalten, wenn in Bezug auf deren Anteile der Tatbestand des § 8c KStG erfüllt wird. Ob dies zu Ausweichgestaltungen zur Umgehung des Verlustuntergangs führt, bleibt abzuwarten (skeptisch auch RIEDEL, FR 2014, 11, Fn. 63). Die unterschiedliche Behandlung von Aufwandsvorträgen nach Abs. 1 im Verhältnis zu Verlustvorträgen wird auch im Fall von Umwandlungen deutlich. Während Verlustvorträge bzw. Zinsvorträge nach § 4h Abs. 1 Satz 5 nicht übergehen (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG iVm. § 12 Abs. 3 bzw. § 15 Abs. 1 UmwStG), geht der Aufwand nach Abs. 1 nicht verloren. Auch wenn davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber nicht zwischen „schlechten“ Verlusten und „guten“ sich fortsetzenden BA unterscheiden wollte, kommt uE eine extensive Auslegung des § 8c KStG bzw. des UmwStG nicht in Betracht. Eine planwidrige Regelungslücke kann hier nicht angenommen werden. Es würde der bisherigen Gesetzgebung mit expliziten Anweisungen zum Untergang von Verlust- und Zinsvorträgen widersprechen, wenn im Fall von § 4f ein Wegfall nach § 8c KStG ohne ausdrückliche Anordnung angenommen würde.

Nachteilige Ergebnisse durch Privilegierungen nach Satz 3: Die Rücknahmen nach Abs. 1 Satz 3 können sich als nachteilig erweisen, wenn die Realisierung stiller Lasten zum Verlustfall führt und sich in Verlustvorträgen fortsetzt. Wird später in Bezug auf den übertragenden Rechtsträger ein Umwandlungsvorgang bzw. ein Vorgang nach § 8c KStG durchgeführt, ist der – sich nun im Verlustvortrag fortsetzende – Aufwand endgültig nicht abziehbar (ggf. zu 14/15). Hätte jedoch kein Fall des Satzes 3 vorgelegen, wäre der Aufwand – wenn auch gestreckt – beim Rechtsnachfolger bzw. trotz Anteilseignerwechsels weiterhin nutzbar, denn § 8c KStG und die betreffenden Vorschriften des UmwStG sind unterschiedslos auf die Verlustvorträge anzuwenden; eine Berücksichtigung von „guten“ Verlusten erfolgt nicht. Der Gesetzgeber sollte deshalb Abs. 1 Satz 3 zukünftig als Wahlrecht ausgestalten.

23–29 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Entsprechende Anwendung für Schuldbeitritte und
Erfüllungsübernahmen**

30

I. Tatbestand

Erfasste Übertragungen: Abs. 2 erweitert – wie § 5 Abs. 7 Satz 2 – den Anwendungsbereich auf einen Schuldbeitritt oder eine Erfüllungsübernahme (§ 329 BGB), bei denen eine vollständige oder teilweise Schuldfreistellung vereinbart wurde (sog. wirtschaftliche Übertragung der Verpflichtung). Es ist nicht davon auszugehen, dass Abs. 2 rein deklaratorischer Natur ist (vgl. Anm. 11).

Schuldbeitritt: Beim Schuldbeitritt verpflichtet sich der Dritte, neben dem bisherigen Schuldner in das zugrunde liegende Schuldverhältnis einzutreten. Durch den Schuldbeitritt entsteht eine Gesamtschuldnerschaft, auf die der Gläubiger zugreifen kann.

Erfüllungsübernahme: Eine Erfüllungsübernahme liegt hingegen vor, wenn sich ein Dritter verpflichtet, eine fremde Schuld zu erfüllen, ohne die Schuld zu übernehmen. Das der Erfüllungsübernahme zugrunde liegende Schuldverhältnis bleibt unberührt. Unter Abs. 2 fällt auch eine schwebende oder gescheiterte Schuldübernahme, wenn beispielsweise der Gläubiger der Schuldübernahme die Genehmigung (§ 415 Abs. 1 Satz 1 BGB) verweigert (§ 415 Abs. 3 BGB). Soweit der Beitretende keine Freistellungsverpflichtung gegenüber dem Altschuldner erklärt, liegt kein Fall des § 4f vor, da der Übernehmer keine Zahlungen an den Verpflichteten (Stpfl.) zu leisten hat, die bei ihm aufwandswirksam zu erfassen wären. Zugleich ist ohne eine solche Freistellungsverpflichtung beim Stpfl. auch keine Verpflichtung ertragswirksam auszubuchen (BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/98, FR 2012, 776).

II. Rechtsfolge

31

Kein Totalverweis auf Abs. 1: Abs. 1 Sätze 1, 2 und 7 gelten entsprechend für vom Freistellungsberechtigten (bisher Verpflichteter) an den Freistellungsverpflichteten (neu hinzutretender Verpflichteter) erbrachte Leistungen. Der Rechtsfolgenverweis erfasst nicht die Sätze 3 bis 6. Für die Fälle der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen sind Erfüllungsübernahmen und Schuldbeitritte nicht begünstigt (so auch KAMINSKI, Stbg 2014, 145 [148]). Die fehlende Verweisung kann uE nur damit erklärt werden, dass der Gesetzgeber mutmaßlich davon ausging, dass Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen im Fall einer Veräußerung eines vollständigen Mitunternehmeranteils, eines Betriebs oder Teilbetriebs nicht vorkommen. Dies ist – bis auf den Fall einer gescheiterten Schuldübernahme (§ 415 Abs. 3 BGB) – auch zutreffend, führt aber zu widersprüchlichen Ergebnissen. Dass die Ausnahme für KMU iSd. Abs. 1 Satz 3 unanwendbar ist, ist uE ebenfalls nicht nachvollziehbar.

Keine erweiternde Auslegung: Eine teleologische Erweiterung des Verweises (so HOFFMANN in LITTMANN/BITZ/PUST, § 4f Rn. 13 [4/2014]; LÜDENBACH/HOFFMANN, GmbHR 2014, 123 [125]) oder generelle Auslegung des Abs. 2 als rein deklaratorisch zu Abs. 1 ist uE nicht möglich, denn es ist davon auszugehen, dass sich der Gesetzgeber des Problems bewusst war. Der BRat wies in einer Stellungnahme bereits darauf hin, dass der eingeschränkte Verweis zu nicht gerechtfertigten Ergebnissen führe, da Schuldübernahme, Schuldbeitritt und Erfüllungsübernahme bei wirtschaftlicher Betrachtung gleich zu behandeln seien (Stellungnahme des BRats v. 7.11.2014 zum ZollkodexAnpG, BRDrucks. 432/14 [36]). Der BRat schlug deshalb eine Änderung von Abs. 2 dahingehend vor, dass der Verweis auf den gesamten Abs. 1 auszudehnen sei (BRDrucks. 432/14 [36]). Die BReg. äußerte lediglich, den Vorschlag zu prüfen (Unterrichtung durch die BReg. v. 12.11.2014 zum ZollkodexAnpG, BTDrucks. 18/3158 [82]). Eine Kenntnisnahme durch den BTag liegt durch die Publikation als BTDrucks. vor.

Vermeidungsstrategien: Um bilanzstrechl. Probleme zu vermeiden, sollte somit bei Verpflichtungen iSd. Abs. 1 Satz 1 auf Schuldübernahmen nach § 415 BGB (Vertrag zwischen Schuldner und Übernehmer) verzichtet werden. Soweit die Genehmigung durch den Gläubiger erst nach dem Bilanzstichtag erteilt wird, kommt uE eine Korrektur nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht, da die Genehmigung nach § 184 Abs. 1 BGB zurückwirkt.

Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 1: In die entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 1 fällt die Konstellation, in der der bisher Verpflichtete für einen Freistellungsanspruch eine Gegenleistung erbringt. Der Freistellungsanspruch ist vom Verpflichteten nicht zu aktivieren, solange die Inanspruchnahme durch die Gläubiger noch ungewiss ist. Mithin ist die Ausgleichszahlung als Aufwand gewinnmindernd zu erfassen. Für diesen Aufwand gilt die Aufwandsverteilung entsprechend.

Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 2: Eine entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 2 ergibt sich, wenn zugleich ein Passivposten ertragswirksam aufzulösen ist. Der Gesetzgeber akzeptiert faktisch die geänderte Rspr., wonach mangels Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme im Fall der Freistellungsverpflichtung die Rückstellung nicht mehr passiviert werden kann (vgl. BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/98, FR 2012, 776; aA die frühere Verwaltungsauffassung, BMF v. 24.6.2011, BStBl. I 2011, 627 – Tz. 2 f.). Eine Rückstellung ist ertragswirksam aufzulösen. Durch die entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 2 unterliegt nur der Saldo von Aufwand (Zahlung für den Freistellungsanspruch) und Ertrag (aus der Auflösung der Rückstellung) der Aufwandsverteilung.

Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 7: In Verbindung mit Abs. 1 Satz 7 ist auch der jeweilige Rechtsnachfolger des ursprünglichen Verpflichteten an die Aufwandsverteilung gebunden.