

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Die Realisierung stiller Lasten durch Übertragung von Verpflichtungen bzw. Passivposten, die Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterliegen, wird auf 15 Jahre verteilt.
- ▶ Eine sofortige Realisierung verbleibt nur in den Fällen der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder eines gesamten Mitunternehmeranteils und für Betriebe, die die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht überschreiten.
- ▶ § 4f ist die Komplementärvorschrift zu § 5 Abs. 7.
- ▶ Fundstelle: AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz (AIFM-StAnpG) v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2).

## § 4f

### Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen

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

(1) <sup>1</sup>Werden 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. <sup>2</sup>Ist 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. <sup>3</sup>Eine 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 Ab-

## ESTG § 4f

satz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a bis c nicht überschreitet. <sup>4</sup>Erfolgt 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. <sup>5</sup>Entsprechendes gilt für den einen aufgelösten Passivposten übersteigenden Betrag im Sinne des Satzes 2. <sup>6</sup>Für den hinzugerechneten Aufwand gelten Satz 2 zweiter Halbsatz und Satz 3 entsprechend. <sup>7</sup>Der jeweilige Rechtsnachfolger des ursprünglichen 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.

## § 52

### Anwendungsvorschriften

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

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

...

**(12c) § 4f in der Fassung des Gesetzes vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 28. November 2013 enden.**

...

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

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

**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; Prinz/Adrian, „Angeschaffte“ Drohverlustrückstellung, BB 2011, 1646; Schöneborn, Die steuerbilanzielle Behandlung von Passivposten beim Erwerber im Rahmen eines asset deals, StBp. 2011, 301; Weber-Grellet, Veräußerung und Übernahme von Verpflichtungen im Bilanzsteuerrecht, DB 2011, 2875; Schönherr/Krüger, Passivierung an-

geschaffter 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; 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; Riedel, Die Neuregelung der sog. Angeschafften Rückstellungen nach § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, FR 2014, 6; Schulz/Debner, Übertragung von Passiva im AIFM-StAnpG: Steuerliche Anschaffungserträge und Aufwandsverteilung sind Realität, BB 2014, 107.

## Kompaktübersicht

### Inhalt der Änderungen:

J 13-1

► **Abs. 1 Satz 1:** 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) Ansatzverboten, 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 2:** Dieser beschränkt die Aufwandsverteilung nach Satz 1 auf den Saldo aus gezahltem Aufwand aus einer Ausgleichsverpflichtung und einem Ertrag aus der Ausbuchung des Passivpostens.

► **Abs. 1 Satz 3:** Sätze 1 und 2 sind in drei Grundfällen nicht anzuwenden: Die Schuldübernahme erfolgt

(1) im Rahmen einer Betriebsaufgabe bzw. -veräußerung oder der Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils,

(2) aus Anlass eines Arbeitnehmerwechsels 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.

► **Abs. 1 Sätze 4 bis 6:** Mit diesen Regelungen wird klargestellt, dass im Fall der Übertragung von Teilbetrieben die Verteilung nach Satz 1 bzw. Satz 2 nur insoweit erfolgt, als diese aus der Teilbetriebsübertragung resultiert und einen Veräußerungsverlust entstehen ließ oder erhöht hat.

► **Abs. 1 Satz 7:** Die Aufwandsverteilung nach den Sätzen 1 bis 6 gilt auch für weitere Rechtsnachfolger.

► **Abs. 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.

J 13-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2008:** § 4f 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 (Stand Februar 2009) im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

► **AIFM-StAnpG 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.

J 13-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Neuregelungen sind nach § 52 Abs. 1 und Abs. 12c erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 enden.

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 Bilanzaufstellung 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.

**Grund und Bedeutung der Änderungen:**

J 13-4

► **Grund der Änderungen:** Der BFH hat in einer Reihe von Urteilen zur Problematik des Erwerbs bzw. der Übernahme von Verpflichtungen im Rahmen eines Unternehmenskaufs oder der Auslagerung von Verpflichtungen zu Gunsten der Stpfl. entschieden (vgl. BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; v. 14.12.2011 – I R 72/10, FR 2012, 407; v. 26.4.2012 – IV R 43/09, FR 2012, 776; v. 12.12.2012 – I R 28/11, FR 2013, 805; v. 12.12.2012 – I R 69/11, FR 2013, 608). Die Entscheidungen standen im Gegensatz zu der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.12.2005, BStBl. I 2005, 1052; v. 24.11.2011, BStBl. I 2011, 627). Im zuletzt ergangenen Urteil I R 69/11 machte der BFH zudem deutlich, dass er auch künftig an seiner Rechtsauffassung festhalten werde, wenn der Gesetzgeber keine gegenläufige – dann aber einmal mehr systemwidrige – Regelung treffe. Die gesetzliche Neuregelung ist zusammen mit der Schaffung des § 5 Abs. 7 eine Reaktion auf diese Rspr.

► **Bedeutung der Änderungen:** Die Neuregelung ist die Folge der fiskalisch motivierten Einschränkungen des Maßgeblichkeitsprinzips im Bereich der Passivierung von Verpflichtungen. Die Neuregelung war aus Sicht der FinVerw. erforderlich, höhlt jedoch das Maßgeblichkeitsprinzip weiter aus. Sie besteht aus zwei Vorschriften: § 4f trifft Regelungen für die Gewinnermittlung desjenigen, der eine Verpflichtung überträgt, während § 5 Abs. 7 denjenigen betrifft, der die Verpflichtung übernimmt. Beide neu eingeführten Bilanzierungsvorschriften sind uE grds. verfassungsgemäß. Es handelt sich um sog. offene Fiskalzwecknormen. Diese sind notwendige Fortsetzung der Einschränkung von Passivierungen innerhalb der StBil., 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 Norm wird deshalb nicht verfassungswidrig. Der Gesetzgeber hat einen hohen Beurteilungsspielraum bei der Ausgestaltung missbrauchsvermeidender Spezialnormen.

Die Neuregelung weicht vom ursprünglich geplanten Regelungskonzept (vgl. den ersten Entwurf in der Stellungnahme des BRat zum Entwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts, BRDrucks 663/12) ab und erstreckt den Grundtatbestand auf sämtliche Übertragungen und nicht nur auf Konzerngestaltungen (unter Verweis auf die Konzern-

definition der Zinsschrankenregelung). Gleichzeitig ist die abgemilderte Rechtsfolge nunmehr eine Aufwandsverteilung statt eines vollständigen Abzugsverbots.

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 (vgl. Rechtsgedanken des § 11 Abs. 2 Satz 3) sinnvoller gewesen wäre.

Die Rückausnahme für kleine Betriebe (Verweis auf die Definition zu § 7g) sollte uE aus Vereinfachungsgründen ebenfalls verfassungsgemäß sein (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.

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

## Die Änderungen im Detail

---

### ■ Absatz 1 Satz 1 (Grundfall; Verteilung von Aufwand aus Zahlungen für Freistellungsansprüche)

---

J 13-5 **Grundfall:** Satz 1 regelt den Grundfall einer aufwandswirksamen Übertragung von Verpflichtungen. Zu einer derart aufwandswirksamen Übertragung kommt es außer in den von Satz 2 erfassten Fällen nur dann, wenn in der StBil. kein Passivposten ertragswirksam aufgelöst werden muss oder kann, insbes. wenn ein stl. Passivierungsverbot bestand (beispielsweise Drohverlustrückstellung).

**Außenverpflichtungen:** Eine Verpflichtung muss Gegenstand einer Übertragung auf den Stpfl. sein. Verpflichtungen sind primär Außenverpflichtungen des bürgerlichen und öffentlichen Rechts. Hierzu gehören auch Pensionsverpflichtungen, die anders als in R 6.11 Abs. 3 EStR nicht aus dem Bereich der erfassten Verpflichtungen ausgenommen worden sind. J 13-6

**Innen- und faktische Leistungsverpflichtungen:** § 4f Abs. 1 Satz 1 erfasst uE auch Innenverpflichtungen. Für die Einbeziehung von Innenverpflichtungen spricht auch der Sinn und Zweck der Vorschrift, wonach Ansatz- und Bewertungsvorbehalte des StBilRechts durch Übertragungsakte auf einen Übernehmer nicht zur Aufdeckung stiller Lasten führen sollen. Innenverpflichtungen können zwar nicht Gegenstand einer Schuldübernahme (§§ 414, 415 BGB) sein, allerdings ist der Begriff der Übertragung zivilrechtl. nicht vorgeprägt. Widersprüchlich ist allerdings die Formulierung der Rechtsfolge von Satz 1, welche das Wj. „der Schuldübernahme“ nennt und somit nur die Einzelrechtsnachfolge in Verpflichtungen nach §§ 414, 415 BGB in Bezug nimmt. Gleiches gilt für faktische Leistungsverpflichtungen (zB sog. Kulanzrückstellung iSd. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB). J 13-7

**Umwandlungsvorgänge:** Richtigerweise werden neben der Schuldübernahme (Einzelrechtsnachfolge) auch bei einer Gesamt- und Sonderrechtsnachfolge Verpflichtungen übertragen. Erfasst sind somit auch Umwandlungsvorgänge (so auch die Gesetzesbegründung, BTDrucks 18/68, 73). Dies führt allerdings zu widersprüchlichen Ergebnissen, da für Pensionsrückstellungen spezielle Normen des UmwStG (§ 3 Abs. 1 Satz 2, § 11 Abs. 1 Satz 2, § 20 Abs. 2 Satz 1 Teilsatz 2 und § 24 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 UmwStG) die Anwendung des § 6a vorsehen (gesetzlichen Anpassungsbedarf sehen deshalb Adrian/Fey, StuB 2014, 55). Entsprechend der Auffassung der FinVerw. im – noch nicht angepassten – Umwandlungssteuererlass v. 11.11.2011 (BStBl. I 2011, 1314) gelten für die stl. Schlussbilanz die stl. Ansatzverbote des § 5 nicht, es sei denn, dass die Buchwertfortführung gewählt wird (ua. Tz. 03.06). Es ist deshalb davon auszugehen, dass Umwandlungsvorgänge zu Buchwerten (§§ 3 Abs. 2, 11 Abs. 2, 20 Abs. 2 und 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) nicht von § 4f erfasst werden. Für den Fall der Buchwertfortführung gehen uE die Regelungen des UmwStG als lex specialis dem § 4f vor. Eine solche Unterscheidung steht zwar im Widerspruch zum allgemeinen Verständnis der Umwandlungsvorgänge als Veräußerungsgeschäfte, allerdings liegt bei der Buchwertverknüpfung eine abschließende Regelung durch das UmwStG vor. Abweichendes hätte in § 4f konkreter angeordnet werden müssen. J 13-8

**Ursprünglich Verpflichteter:** 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 Ver- J 13-9

pflichtung 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.

J 13-10 **Ansatzverbot oder -beschränkung und Bewertungsvorbehalte:** 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. Es handelt sich jedoch nicht um eine „einkommensteuerliche Passivierungsbeschränkung“, auf die die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/68, 73) ausdrücklich Bezug nimmt (im Ergebnis so auch Adrian/Fey, StuB 2014, 53 [55]). Über das Maßgeblichkeitsprinzip werden zwar diverse Ansatz- und Bewertungsvorbehalte des Handelsrechts in die StBil. übernommen, es bleiben jedoch materiell-rechtl. handelsrechtl. Vorbehalte. Soweit der Wortlaut auch solche Vorbehalte erfasst, ist der Anwendungsbereich uE teleologisch zu reduzieren.

J 13-11 **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.

J 13-12 **Kein Konzernzusammenhang:** Im Grundtatbestand ist ein Konzernzusammenhang nicht 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. Dies sollte missbräuchliche Gestaltungen auf der Seite der Übertragenden verhindern. In der Begründung v. 20.11.2013 (BTDrucks. 18/68, 73) ist hingegen die „steuer-günstige Verschiebung von Verpflichtungen“ nur noch ein Grund für die Gesetzesänderung („Insbesondere verbundenen Unternehmen ermöglicht die Rechtsprechung...“). Es handelt sich somit um eine überschießende Missbrauchsvermeidungsnorm.

### Rechtsfolgen:

J 13-13

► **Verteilung des Aufwands über 15 Jahre:** Als Rechtsfolge ist eine Verteilung des sich ergebenden Aufwands über insgesamt 15 Jahre vorgesehen. Gemeint ist hiermit der Aufwand des Übertragenden durch die entgeltliche Übertragung der Verpflichtung. Das Tatbestandsmerkmal „Jahre“ ist 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. Im Regelfall ergibt sich der Aufwand 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 steuerrechtl. Drohverlustrückstellung geführt hatte, ist die Zahlung des Stpfl. im Zeitpunkt der Schuldübernahme als Aufwand zu erfassen.

► **Abzug als Betriebsausgabe:** Dem Wortlaut nach ist der Aufwand über den Aufwandsverteilungszeitraum „als Betriebsausgabe abziehbar“. Dies spricht für einen innerbilanziellen Abzug, dh. innerhalb der GuV. Für die innerbilanzielle Erfassung in einem stl. Ausgleichsposten spricht ferner die Komplementärvorschrift des § 5 Abs. 7, die eine innerbilanzielle Rücklage vorsieht. Nach der Gesetzesbegründung sind die BA jedoch außerbilanziell zu berücksichtigen. Dies ist widersprüchlich, da BA regelmäßig innerhalb des Buchwerks gewinnmindernd erfasst werden. Der Wortlaut widerspricht uE somit dem Willen des Gesetzgebers (soweit man die Begründung in BTDrucks. 740/13, 75 mit dem Willen des Gesetzgebers gleichsetzen kann). Im Fall einer außerbilanziellen Korrektur müsste in einem ersten Schritt der bilanziell erfasste Aufwand aus der Zahlung an den Übernehmer außerbilanziell hinzugerechnet und sodann über den Auflösungszeitraum wieder abgezogen werden (so Adrian/Fey, StuB 2014, 53 [55]). Mit dem Wortlaut vereinbar und praktikabler wäre uE indes die Bildung eines aktiven Ausgleichspostens in der StBil., da dieser über einen langen Zeitraum von 15 Jahren (auch unternehmensintern) einfacher nachzuverfolgen ist (so auch Schultz/Debnar, BB 2014, 107 [108]).

■ **Absatz 1 Satz 2 (Saldierung von Aufwand [Satz 1] und Ertrag aus dem Wegfall von Passivposten)**

J 13-14 **Tatbestand:** 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 BA.

J 13-15 **Rechtsfolge:** Nach Satz 2 Halbs. 1 ist der Aufwand iSv. 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. Satz 2 Halbs. 2 ordnet klarstellend an, dass nur hinsichtlich des Saldos aus Aufwand und Gewinnerhöhung (s. Anm. J 13-13) ein zeitlich über insgesamt 15 Wj. gestreckter BA-Abzug vorzunehmen ist.

■ **Absatz 1 Satz 3 (Voller Betriebsausgabenabzug für abschließend aufgezählte Sonderfälle)**

J 13-16 **Tatbestand:** Nach Satz 3 unterbleibt eine Verteilung des sich ergebenden Aufwands, soweit die Schuldübernahme im Rahmen abschließend aufgezählter Vorgänge erfolgt:

► **Variante 1 (Ende 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 ausreichend ist die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils. Zu Teilbetriebsveräußerungen und -aufgaben s. Anm. J 13-19ff.; zur Bilanzierung beim Erwerber eines Betriebs s. § 5 Abs. 7 Satz 1 und zum Erwerber eines Mitunternehmeranteils s. § 5 Abs. 7 Satz 3.

► **Variante 2 (Arbeitgeberwechsel):** Die Schuldübernahme erfolgt im Rahmen eines Arbeitgeberwechsels und der ArbN nimmt seine erworbenen Pensionsansprüche zum neuen ArbG mit. Erfasst wird auch ein Betriebsübergang nach § 613a BGB (so auch Benz/Placke, DStR 2013, 2653 [2657]). Zur Bilanzierung beim Erwerber s. § 5 Abs. 7 Satz 4.

► **Variante 3 (KMU):** Die Schuld wird von einem Betrieb iSv. § 7g übertragen, der am Schluss des vorangehenden Wj. die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a bis c nicht überschritten hat (vgl. zu den Größenmerkmalen § 7g Anm. 42 ff.). Redaktionell missglückt ist der Verweis auf § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c, da dort Betriebe genannt sind, die

ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln und daher nicht in den Anwendungsbereich des § 4f fallen können (vgl. J 13-11).

**Abschließende Aufzählung:** Die Norm enthält eine abschließende Regelung, insbes. sind Umwandlungs- oder Tauschvorgänge – die stl. als Veräußerungsvorgänge qualifizieren – ausdrücklich nicht erwähnt (so auch BTDrucks 18/68, 73). Zur Anwendbarkeit auf Schuldbeitritt und Schuldfreistellung vgl. J 13-27f. J 13-17

**Rechtsfolge:** 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 verlustbetroffene Betriebsaufgabe eines Einzelunternehmers, der danach nur noch geringe Einkünfte erzielt). Eine Aufwandsverteilung unter Ermöglichung des Übergangs des gestreckten BA-Abzugs auf Rechtsnachfolger wäre vorteilhaft, wenn Verlustvorträge 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). J 13-18

### ■ Absatz 1 Sätze 4 bis 6 (Sondervorschriften für Übertragungen im Rahmen von Teilbetriebsübergängen)

**Tatbestand Satz 4:** Sätze 4 bis 6 schränken die in Satz 3 Var. 1 genannte Ausnahme bei Betriebsveräußerungen und -aufgaben für den Fall einer Teilbetriebsveräußerung bzw. -aufgabe ein. Die Norm wäre klarer gefasst gewesen, wenn die Sätze 4 bis 6 in einen gesonderten Abs. 3 aufgenommen worden wären. Insbesondere die Rechtsfolge von Satz 5 („entsprechendes gilt“) ist als missglückt anzusehen, denn offensichtlich meinte der Gesetzgeber nur die entsprechende Anwendung von Satz 4, obgleich der Wortlaut auch die entsprechende Anwendung von Sätzen 1 und 3 erfasst (s. Anm. J 13-21). J 13-19

**Rechtsfolge:** 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. Satzes 1 vermindert wird. J 13-20

**Tatbestand Satz 5:** Satz 5 erklärt für Fälle der Teilbetriebsveräußerung bzw. -aufgabe Satz 2 für entsprechend anwendbar. Der Verweis ist dahingehend J 13-21

auszulegen, dass sich dieser auf den Tatbestand des Satzes 4 bezieht. Der Veräußerungs- oder Aufgabeverlust ist somit nur um den Betrag zu mindern, um den der Aufwand nach Satz 1 den Ertrag aus dem Wegfall des Passivpostens übersteigt.

J 13-22 **Entsprechende Anwendung des Satzes 2 Halbs. 2 (Satz 6):** Für den Betrag, um den der Veräußerungs- oder Aufgabeverlust nach den Sätzen 4 und 5 vermindert wird, gilt Satz 2 Halbs. 2 entsprechend. Erst durch diese Regelung wird eine Verteilung des Aufwands über 15 Wj. erreicht.

J 13-23 **Geltung von Satz 3:** Die entsprechende Geltung von Satz 3 ist uE ebenfalls missglückt, da Satz 3 Teilsatz 1 gerade die Aufwandsverteilung über 15 Wj. für Betriebsaufgaben bzw. -veräußerungen ausschließt. Der Verweis ist deshalb dahingehend einschränkend auszulegen, dass lediglich auf Teilsatz 2 (Arbeitnehmerwechsel unter Mitnahme von Pensionsverpflichtungen sowie vollständige Ausnahme für Kleinbetriebe iSd. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a und b) verwiesen wird. Der Verweis auf die Größenmerkmale ist uE dahingehend auszulegen, 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 dadurch umgehen, dass sie lediglich einen Teilbetrieb, der die Größenvoraussetzungen des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a und b erfüllt, übertragen.

### ■ Absatz 1 Satz 7 (Rechtsnachfolge in die Aufwandsverteilung)

---

J 13-24 **Tatbestand und Rechtsfolge:** Satz 7 ordnet eine Rechtsnachfolge in die Aufwandsverteilung nach den Sätzen 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.

J 13-25 **Beendigung der Aufwandsverteilung bei späterer Betriebsaufgabe:** 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. Das Problem stellt sich uE jedoch nur, wenn man von einer außerbilanziellen Korrektur ausgeht, da insoweit unklar ist, ob sich diese Position bei Ermittlung des Aufgabegewinns nach § 16 Abs. 2 gewinnmindernd auswirkt. Soweit ein innerbilanzieller Ausgleichsposten gebildet wird, führt dessen Wegfall direkt zur Minderung des Aufgabegewinns.

Eine direkte Anwendung von 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 § 4f 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.

**Keine Erfassung durch § 8c KStG:** Der zu verteilende Aufwand nach § 4f Abs. 1 Sätze 1 bis 6 bleibt einer KapGes. auch dann erhalten, wenn in Bezug auf deren Anteile ein Tatbestand des § 8c KStG vorliegt. 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 § 4f 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 § 4f Abs. 1 nicht verloren. Aus diesen – uE unabhägestimmten – Rechtsfolgen ergeben sich insbes. für die Ausnahmefälle des § 4f Abs. 1 Satz 3 nachteilige Ergebnisse. Liegt nämlich ein Fall des Satzes 3 vor, realisiert der Übertragende sofort abziehbare Aufwendungen, die einen Verlustvortrag entstehen lassen oder erhöhen. Wird nun in Bezug auf den übertragenden Rechtsträger ein Umwandlungsvorgang bzw. ein Vorgang nach § 8c KStG geplant, wäre 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. J 13-26

## ■ Absatz 2 (Entsprechende Anwendung für Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen)

**Tatbestand:** 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. J 13-27

► **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.

► **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 ohne eine solche Freistellungsverpflichtung beim Stpfl. auch keine Verpflichtung aufwandswirksam auszubuchen ist (BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/98, FR 2012, 776).

J 13-28 **Rechtsfolge:** Abs. 1 Sätze 1, 2 und 7 gelten entsprechend für vom Freistellungsberechtigten (bisher Verpflichteter) an den Freistellungsverpflichteten (neu hinzutretender Verpflichteter) erbrachte Leistungen.

► **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 Gegenleistungen 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. 2f.). 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.

J 13-29 **Kein Verweis auf Sätze 3 bis 6:** 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. Sinn und Zweck dieser Einschränkung ist unklar und

führt zu widersprüchlichen Ergebnissen, wenn zwar eine vollendete Schuldübernahme begünstigt ist, jedoch nicht der Fall, in dem der Gläubiger die Schuldübernahme verweigert und somit nur ein Fall der Erfüllungsübernahme vorliegt. Um bilanzstrechtl. Probleme zu vermeiden, sollte somit bei Verpflichtungen iSd. Abs. 1 Satz 1 auf Schuldübernahmen nach § 415 BGB verzichtet werden. Soweit die Genehmigung durch den Gläubiger erst nach dem Bilanzstichtag erteilt wird, kommt eine Korrektur nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht, da die Genehmigung nach § 184 Abs. 1 BGB zurückwirkt.

Dass die Ausnahme für KMU iSd. Abs. 1 Satz 3 ebenfalls unanwendbar ist, ist ebenfalls nicht nachvollziehbar. Durch den ausdrücklichen Verweis nur auf Abs. 1 Satz 1, 2 und 7 liegt uE auch keine planwidrige Regelungslücke vor. Eine Ausdehnung der Rückausnahme insbes. für KMU kommt uE auch nicht aus gleichheitsrechtlichen Erwägungen in Betracht, da sich der Gesetzgeber offensichtlich bewusst gegen die Ausdehnung der Rückausnahmen entschieden hat. Dies ergibt sich schon aus der gesonderten Regelung von Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen in Abs. 2.

