

§ 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 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.

Autor: Dr. Tibor **Schober**, Richter am Finanzgericht, Berlin
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4f . . 1

	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 des § 4f und Vereinbarkeit mit höher-rangigem Recht	3	VI. Verfahrensfragen zu § 4f . .	6

B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Verpflichtungsübernahmen bei Ansatz-
oder Bewertungsbeschränkungen . . . 10

	Anm.		Anm.
I. Grundfall; Verteilung von Aufwand aus Zahlungen für Freistellungsansprüche (Abs. 1 Satz 1)	10	2. Rechtsfolge	17
1. Tatbestand	10	IV. Sondervorschriften für Übertragungen im Rahmen von Teilbetriebsübergängen (Abs. 1 Sätze 4 bis 6)	18
a) Von Abs. 1 Satz 1 erfass-te Verpflichtungen	10	1. Schuldübernahme im Fall ei-ner Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe (Abs. 1 Sätze 4 und 5)	18
b) Übertragung der Ver-pflichtung	11	2. Entsprechende Geltung der Aufwandsverteilung sowie der Rückausnahmen im Fall einer Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe (Abs. 1 Satz 6)	19
2. Rechtsfolgen	12	V. Rechtsnachfolge in die Aufwandsverteilung (Abs. 1 Satz 7)	20
a) Im Fall der einfachen Schuldübernahme	12	1. Tatbestand und Rechtsfolge	20
b) Berechnung bei Übertra-gung von mehreren Wirtschaftsgütern neben einer Verpflichtungs-übertragung	13	2. Beendigung der Aufwands-verteilung bei späterer Be-triebshaufgabe	21
II. Saldierung von Aufwand und Ertrag aus dem Weg-fall von Passivposten (Abs. 1 Satz 2)	14	3. Kein späterer Untergang des Betriebsausgabenabzugs	22
III. Voller Betriebsausgaben-abzug für abschließend aufgezählte Sonderfälle (Abs. 1 Satz 3)	16		
1. Tatbestand	16		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Entsprechende Anwendung für Schuld-
beitritte und Erfüllungsübernahmen . . . 30**

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 24.6.2011, 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 Erwerber 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 Schuldbetritt – 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 Bewertungsvorhalten (§§ 4f, 5 Abs. 7 EStG), Ubg 2014, 1; FUHRMANN, Rechtsprechungsbrechende Gesetzgebung zur steuerrechtlichen Behandlung von Verpflichtungsübernahmen durch das AIFM-StAnpG, DB 2014, 9; HÖRHAMMER/PITZKE, 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 Zusammenhang mit der Übertragung von Verpflichtungen gemäß § 4f EStG, Ubg 2014, 421; SCHINDLER, Die Beschrän-

kung 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; HUTH/WITTENSTEIN, Bedeutung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG für ausgewählte Übertragungsvorgänge von Pensionsverpflichtungen, DStR 2015, 1088 und 1153; SCHMITT/KEUTHEN, Stille Lasten bei der Verschmelzung von Körperschaften, DStR 2015, 2521; BOLIK/SELIG-KRAFT, Bilanzsteuerrechtliche Berücksichtigung der Schuldübernahme – Anmerkungen zum BMF-Entwurf zu § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, DStR 2017, 169; MELAN/WECKE, Reichweite und Rechtfertigung von § 4f EStG im Umwandlungssteuerfall, Ubg 2017, 253; NIELSEN/SCHULENBURG, Auslegungsfragen bei Verpflichtungsübernahmen unter Beteiligung von Mitunternehmenschaften am Beispiel von Anwachungsmodellen, FR 2017, 623; WEIMER, Die Hebung stiller Lasten in der Steuerbilanz, Diss. Potsdam 2017; BOLIK/SELIG-KRAFT, Kaum zu heben – Steuerfolgen der Realisierung stiller Lasten nach dem BMF-Schreiben vom 30.11.2017, NWB 2018, 851; KAHLE/BRAUN, Bilanzierung angeschaffter Rückstellungen in der Steuerbilanz – Zugleich Besprechung des BMF-Schreibens v. 30.11.2017, FR 2018, 197; U. PRINZ/OTTO, Neues BMF-Anwendungsschreiben vom 30.11.2017 zu §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG, GmbHR 2018, 497; WEBER-GRELLET, Berücksichtigung von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbetritten und Erfüllungsübernahmen mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung – Anwendung der Regelungen in § 4f und § 5 Abs. 7 EStG – Erläuterungen und Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 30.11.2017, DB 2018, 661; BRIESE, Ist die Steuerbilanz blind für das Veranlassungsprinzip? – Unzutreffende Besteuerungen aufgrund außerbilanzieller Korrekturen, Ubg 2019, 26; FÖRSTER/WERTHEBACH, Immer noch offene Fragen bei Verpflichtungsübernahmen, Schuldbetritten und Erfüllungsübernahmen, BB 2019, 299; SCHULENBURG/LÜDER, Übernahme von Pensionsverpflichtungen: Auslegungsfragen zur Sonderbewertung nach § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG – Eine fallstudiengestützte Analyse der bilanzsteuerrechtlichen Folgen beim neuen Arbeitgeber, FR 2019, 213.

1

I. Grundinformation zu § 4f

Aufbau des § 4f: Die Norm ordnet eine über 15 Wj. gestreckte Realisierung „stiller Lasten“ an, soweit Verpflichtungen gegen Entgelt übertragen werden, die beim Übertragenden (bzw. beim ursprünglich Verpflichteten) Ansatzverboten, Ansatzbeschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlagen. Die Verteilung 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 Schuldbetrtritts 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 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 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 nicht überschreitet.

II. Rechtsentwicklung des § 4f

2

§ 4f EStG 2006–2008: In den VZ 2006 bis 2008 regelte § 4f erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten. Die Regelungen 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 2/2009 –, 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 die geltende Fassung und regelt die Behandlung von übergegangenen Verpflichtungen für den übertragenden Betrieb. Die Behandlung beim Erwerber regelt § 5 Abs. 7.

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

3

Bedeutung: Die Regelung ist die aus fiskalischer Sicht notwendige Folge der fiskalisch motivierten Einschränkungen des Maßgeblichkeitsprinzips im Bereich der Passivierung von Verpflichtungen. § 4f höhlt das (materielle) Maßgeblichkeitsprinzip weiter aus. Aus Sicht der FinVerw. war die Regelung als Reaktion auf entgegenstehende Rspr. des BFH erforderlich. 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 zugunsten der StPfl. und gegen die FinVerw. (BMF v. 16.12.2005 – IV B 2 - S 2176 - 103/05, BStBl. I 2005, 1052; BMF v. 24.6.2011 – IV C 6 - S 2137/0 - 03, BStBl. I 2011, 627) entschieden. Der BFH (BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 840) hatte zudem deutlich gemacht, dass er auch künftig an seiner Rechtsauffassung festhalten werde, wenn der Gesetzgeber keine gegenläufige – dann aber einmal mehr systemwidrige – Regelung treffe.

Vgl. BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, FR 2012, 407; BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/09, FR 2012, 776; BFH v. 12.12.2012 – I R 28/11, FR 2013, 805; BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, FR 2013, 608, sowie das Schrifttum vor Einf. des § 4f: GEBERT/HÖHN, DB 2010, 1905; HAHNE, BB 2010, 496; SCHLOTTER, Ubg 2010, 635; SCHÖNHERR/KRÜGER, DStR 2010, 1709; HÖHN/GERBERTH, 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.

Der Gesetzgeber befürchtete Steuerausfälle von 20 bis 30 Mrd. € durch bewusste Realisierungen stiller Lasten im Konzernbereich (BTDrucks. 18/68, 73; BRDrucks. 376/13, 13). Er reagierte mit zwei aufeinander abgestimmten Vorschriften: § 4f trifft Regelungen für die Gewinnermittlung desjenigen, der eine Verpflichtung überträgt, während § 5 Abs. 7 denjenigen betrifft, der die Verpflichtung übernimmt. Die Regelungen weichen vom ursprünglich geplanten Konzept ab und erstrecken sich auch auf Nichtkonzernfälle (vgl. den ersten Entwurf in der Stellungnahme des BRat zum Entwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts, BRDrucks 663/12). 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]).

Verfassungsmäßigkeit: § 4f ist uE verfassungsgemäß. Es handelt sich um eine offene Fiskalzwecknorm, die eine – aus Sicht des Gesetzgebers – 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: „Steuerausfallsrisiken in Milliardenhöhe“). 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 SCHIEBL in KSM, § 4f Rz. A 11 [8/2018]; SCHINDLER in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 4f Rz. 6; RIEDEL, Ubg 2014, 421 [423]; WEIMER, Die Hebung stiller Lasten in der Steuerbilanz, 2017, 203 ff.; aA KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 11 [11/2017]). 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 (zu dieser Unterscheidung vgl. BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111). Lediglich mangelnde Zielgenauigkeit bei der Missbrauchsabwehr führt uE nicht zur Verfassungswidrigkeit (vgl. BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BStBl. II 2018, 303). Dies gilt selbst für eine ungleiche Behandlung von Vorgängen nach § 4f Abs. 1 und Abs. 2, insbes. 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 -verbote ist und der Gesetzgeber lediglich sicherstellen will, dass diese Vorbehalte und Verbote generell Wirkung entfalten können (in diese Richtung auch WEBER-GRELET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 4f Rz. 1; WEBER-GRELET, DB 2018, 661 [665]). Einschränkungen des Realisationsprinzips durch zeitliche Streckung sind aber nicht zu beanstanden.

Die Streckung auf 15 Wj. ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Soweit Passivposten betroffen sind, die nur über wenige Bilanzstichtage im Buchwerk verblieben wären, mag die Verteilung auf 15 Wj. angesichts des 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 Wj. sinnvoller gewesen wäre (vgl. nur die Regelungen 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 Unternehmer 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 (bspw. in Anlehnung an die Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) sinnvoll gewesen.

Vereinbarkeit mit Europarecht: Die Ausnahme für kleine Betriebe ist unter Beihilfegesichtspunkten (Art. 107 ff. AEUV) unproblematisch. Es fehlt an einer selektiven Wirkung, denn Satz 3 Alt. 3 führt zur Rückkehr zum Grundprinzip der Gewinnminderung (Realisationsprinzip).

IV. Geltungsbereich des § 4f

4

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

Persönlicher Geltungsbereich: § 4f gilt für unbeschränkt und beschränkt stpfl. (ebenso SCHIEBL in KSM, § 4f Rz. A 16 [8/2018]). Beschränkt 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 Geltungsbereich: 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 unklare oder verworrene Rechtslage bestanden haben (KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 12 [11/2017]). 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 (so aber KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 12 [11/2017]; TONNER in B/B, § 4f Rz. 20 [1/2015]), 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 SCHIEBL in KSM, § 4f Rz. A 13 [8/2018]; SCHINDLER in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 4f Rz. 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 (keine Bindung an eine objektiv unzutreffende,

aber im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbare rechtl. Beurteilung; vgl. BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317).

5 V. Verhältnis des § 4f zu anderen Vorschriften

Handelsbilanzrecht: § 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 Erwerbsertrag des Erwerbers gegenüber.

AO: § 4f ist nach dem Willen des Gesetzgebers eine spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschrift und verdrängt § 42 AO (KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 17 [11/2017]; SCHIEBL in KSM, § 4f Rz. A 14 [8/2018]).

ESStG:

▶ § 5 Abs. 7 stellt die komplementäre Vorschrift zu § 4f dar, sie regelt die Rechtslage beim Erwerber. § 5 Abs. 7 ist unabhängig vom Eingreifen des § 4f anzuwenden (§ 5 Anm. 2400; ebenso BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 [2660]; FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 [9]; aA wohl BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 3; vgl. hierzu Anm. 10). 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 Erwerbsertrags (§ 5 Anm. 2470). Zudem finden die Ausnahmeregelungen des § 4f Abs. 1 Satz 3 keine Entsprechung bei § 5 Abs. 7.

▶ § 4d Abs. 3, § 4e Abs. 3: Die besonderen Wahlrechte in § 4d Abs. 3 (Verpflichtungsübergang auf einen Pensionsfonds; § 4d Anm. 181) und § 4e Abs. 3 (Übernahme von Versorgungsverpflichtungen durch den Pensionsfonds; § 4e Anm. 41 ff.) gehen § 4f vor (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 4; KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 18 [11/2017]).

▶ § 3a: Soweit § 3a Sanierungserträge stfrei stellt, kommt es nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 zu einer Saldierung des Sanierungsertrags mit einem zu verteilenden Aufwand, soweit dieser nicht bereits nach § 4f Abs. 1 Satz 7 auf einen Rechtsnachfolger übergegangen ist (vgl. § 3a Anm. J 17-18).

KStG: Zum Verhältnis zu § 8c KStG s. Anm. 22.

UmwStG: Siehe Anm. 11 und Anm. 16.

6 VI. Verfahrensfragen zu § 4f

Nach hM erfolgt die Aufwandsverteilung nach Abs. 1 Satz 1 außerbilanziell (s. Anm. 12). Die Beträge werden dennoch nicht von der FinVerw. gesondert festgestellt, obgleich dies wegen der Nähe zu den Verteilungsregelungen zur Verlustverrechnungsbeschränkung befürwortet wird (so REDEL, Ubg 2014, 421 [422]; wohl auch KAHLE/BRAUN, FR 2018, 197 [201]). Dem ist uE bereits deshalb nicht zu folgen, weil eine Aufwandsverteilung zutr. 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****a) Von Abs. 1 Satz 1 erfasste Verpflichtungen**

10

Verpflichtung: Eine Verpflichtung muss Gegenstand einer Übertragung sein. Verpflichtungen sind 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, selbst wenn der Gläubiger Ansprüche gegen den Übernehmer nur nach Maßgabe weiterer Entscheidungen des Übertragenden hat. Reine Innenverpflichtungen sind nicht erfasst (glA KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 21 [11/2017]; aA SCHIEBL in KSM, § 4f Rz. B 2 [8/2018]; WEIMER, Die Hebung stiller Lasten in der Steuerbilanz, 2017, 169; SCHINDLER in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 4f Rz. 10, aufgrund des Normzwecks und soweit in der HBil. rückstellungsfähig).

Ursprünglich Verpflichteter: Die Verpflichtung muss beim ursprünglich Verpflichteten Ansatz- oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben. Ursprünglich Verpflichteter 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.

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 (glA SCHIEBL in KSM, § 4f Rz. B 5 [8/2018]; KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 21 [11/2017]; WEIMER, Die Hebung stiller Lasten in der Steuerbilanz, 2017, 171). 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) ausdrücklich Bezug nimmt (im Erg. so auch ADRIAN/FEY, StuB 2014, 53 [55]). Soweit der Wortlaut auch handelsrechtl. Vorbehalte erfasst, ist der Anwen-

dungsbereich uE teleologisch zu reduzieren (ebenso SCHINDLER in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 4f Rz. 11).

Nur inländische (Steuer-)Bilanzierungsvorschriften: Erforderlich ist, dass der ursprünglich Verpflichtete grds. Adressat von inländ. Bilanzierungsvorschriften war (beschränkte StPflcht genügt). Nicht ausreichend ist, wenn bspw. 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.

Korrespondierende Erfassung beim Übernehmer: Die FinVerw. will den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 vermutlich einschränken, indem sie eine korrespondierende Erfassung durch § 5 Abs. 7 als erforderlich ansieht:

BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 3: „Auf Seiten des Übertragenden kommt eine Verteilung des Aufwandes nach § 4f EStG nur dann in Betracht, wenn [...] die Verpflichtung beim Übernehmer [...] in den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 7 EStG fällt oder § 5 Abs. 7 EStG zur Anwendung käme, wenn der Übernehmer dem deutschen Steuerrecht unterläge.“

Eine solche Einschränkung ist weder dem Wortlaut noch den Gesetzesmaterialien zu entnehmen (glA U. PRINZ/OTTO, GmbHR 2018, 497 [500]; BACHMANN/RICHTER/RISSE, DB 2017, 2301 [2302]). Unklar ist, ob die FinVerw. tatsächlich aufseiten des Übertragenden einen sofortigen BA-Abzug akzeptieren wird. Erfasst sind von dieser Anweisung zumindest die Übertragung einer Verpflichtung auf einen Stpfl., der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, denn insoweit ist § 5 Abs. 7 unstreitig nicht anwendbar (§ 5 Anm. 2400); die Übertragung in das PV (so auch BOLIK/SELIG-KRAFT, NWB 2018, 851 [858]) sowie die Übertragung unter Wegfall der Verpflichtung beim Übernehmer (bspw. Erlöschen durch Konfusion). Übertragungen auf Kleingewerbetreibende dürften aber aufgrund der gröÙengebundenen Rückausnahme für kleine und mittlere Unternehmen (Anm. 16) ohnehin kein typischer Anwendungsfall sein. Es bleiben insbes. Übertragungen auf Stpfl., die Einkünfte aus § 18 erzielen. Mit dem letzten Teilsatz will die FinVerw. in einer Art Rückausnahme vom Korrespondenzerfordernis Outbound-Gestaltungen erfassen (die Verpflichtung wird auf einen nicht beschränkt stpfl. Übernehmer übertragen), denn § 5 Abs. 7 käme grds. nicht zur Anwendung, wenn der Übernehmer nicht „dem deutschen Steuerrecht unterläge“. Investmentfonds als Übernehmer sind wegen des Verweises auf § 5 Abs. 7 in § 6 Abs. 7 Satz 2 InvStG 2018 erfasst.

11 b) Übertragung der Verpflichtung

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 ausdrücklich 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 übertra-

gende Stpfl. seine Schuldnerstellung zivilrechtl. verliert (glA SCHINDLER in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 4f Rz. 22; FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 [5]; wohl auch BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 22). Dies ist zudem aus der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 zu entnehmen, da dort ausdrücklich auf die Schuldübernahme abgestellt wird. Für die Fälle des Schuldbeitritts oder eine Erfüllungsübernahme mit ganzer oder teilweiser Schuldfreistellung (sog. wirtschaftliche Übertragung) ist ausdrücklich Abs. 2 anzuwenden. Nicht zu folgen ist der Auslegung des Abs. 1 Satz 1, wonach lediglich an das steuerbilanzielle Erg. (Aufdeckung stiller Lasten) anzuknüpfen sei und deshalb Abs. 2 lediglich „im Sinne einer Angstklausel vorsorgende, mithin deklaratorische Bedeutung“ habe (so ausdrücklich KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 20 [11/2017]; ebenso WEIMER, Die Hebung stiller Lasten in der Steuerbilanz, 2017, 175 ff.).

Umwandlungsvorgänge als Verpflichtungsübernahme: Richtigerweise werden neben der Schuldübernahme (Einzelrechtsnachfolge) auch bei einer Gesamt- 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 KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 21a [11/2011]; SCHIEBL in KSM, § 4f Rz. B 7 [8/2018]; SCHINDLER in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 4f Rz. 13; MELAN/WECKE, Ubg 2017, 253; SCHINDLER, GmbHR 2014, 561 [564]; RIEDEL, FR 2004, 6 [11]). Soweit in der Literatur davon ausgegangen wird, dass eine Verschmelzung kein Anwendungsfall des § 4f sei, weil in der stl. Schlussbilanz nach § 11 UmwStG keine Ansatzverbote und -beschränkungen eingreifen würden (so SCHMITT/KEUTHEN, DStR 2015, 2521 [2524]), ist dem nicht zu folgen (zutr. MELAN/WECKE, Ubg 2017, 253). Lediglich im Fall des homogenen Formwechsels (zB Formwechsel von GmbH zu AG bzw. von oHG zu KG) liegt kein Übertragungsvorgang vor.

Schuldübernahme durch Übertragung von (Teil-)Mitunternehmeranteilen: Die (anteilige) Übertragung eines Mitunternehmeranteils führt stl. zur (anteiligen) Übertragung der WG des Gesamthandsvermögens (glA BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 20; KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 22 [11/2017]; FÖRSTER/STAADEN, DB 2016, 1323; WEIMER, Die Hebung stiller Lasten in der Steuerbilanz, 2017, 182). Der zivilrechtl. Auslegung, nach der die Übertragung von Mitunternehmeranteilen keine Verpflichtungsübernahme in Bezug auf Verpflichtungen des Gesamthandsbereichs darstellt, ist uE nicht zu folgen (so aber SCHINDLER in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 4f Rz. 12; SCHIEBL in KSM, § 4f Rz. B 11 [8/2018]; DANNECKER/RUDOLF, BB 2014, 2539 [2540]; NIELSEN/SCHULENBURG, FR 2017, 623 [626], für Anwachsungen). 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 (zur Frage der Korrespondenz s. Anm. 10). In der ursprünglichen Entwurfsfassung (BRDrucks. 663/12, 12) war als Tatbestandsmerkmal noch vorgesehen, dass der ursprünglich Verpflichtete und der neu Verpflichtete zum selben Konzern iSd. § 4h Abs. 3 Sätze 5 und 6 gehören müssen; dies sollte missbräuchliche Gestaltungen auf der Seite der Übertragenden verhindern. In der Gesetzesbegründung wurden verbundene Unternehmen aber nur noch als Regelanwendungsfall genannt (vgl. BTDrucks. 18/68, 73).

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 –, wenn in der StBil. kein Passivposten ertragswirksam aufgelöst werden muss oder kann, insbes. wenn zuvor ein Passivierungsverbot bestand (zB eine Drohverlustrückstellung). Im Regelfall ergibt sich der Aufwand (gemeint sind eigentlich Aufwendungen, vgl. § 4 Anm. 753) direkt aus dem Ansatz- oder Bewertungsvorbehalt. Wird bspw. 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 betrieblicher 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 Rechtsberatkungskosten). Nach dem Veranlassungsprinzip (s. § 4 Anm. 790 ff.) würden diese Aufwendungen auch von Satz 1 erfasst werden. Nach uE zutreffender Ansicht ist die BA-Streckung hierfür jedoch nicht einschlägig (glA KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 23 [11/2017]; SCHIEBL in KSM, § 4f Rz. B 12 [8/2018]; RIEDEL, Ubg 2014, 421 [422]; FÖRSTER/WERTHEBACH, BB 2019, 299 [301]).

Keine Saldierung mit Gewinnen: Werden im Zusammenhang mit der Schuldübernahme weitere stille Reserven aufgelöst, die nicht von Satz 2 erfasst werden (Anm. 14), sind die sich daraus ergebenden Gewinne nicht vor einer Anwendung des Abs. 1 Satz 1 zu verrechnen (glA BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 17; KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 23 [11/2017]; KAHLE/BRAUN, FR 2018, 197 [201]). Soweit in der Literatur befürwortet wird, dass der Übertragungsvorgang als einheitlicher Geschäftsvorfall zu behandeln ist (so FÖRSTER/WERTHEBACH, BB 2019, 299 [300]), lässt der Wortlaut der Norm eine solche Betrachtung nicht zu. Der sich „aus diesem Vorgang“ ergebende Aufwand bezieht sich ausdrücklich auf die Übertragung der Verpflichtung, mithin auf den (buchhalterisch betrachtet) einzelnen Buchungssatz des gesamten Geschäftsvorfalles.

Keine Stichtagsbetrachtung: Der zu verteilende Aufwand ist aus dem Bestand der übertragenen Verpflichtung zum Zeitpunkt der Übertragung zu ermitteln. Die FinVerw. will aber nur auf den Bestand des angesetzten Passivpostens zum vorangegangenen Bilanzstichtag abstellen. Weicht der Übertragungszeitpunkt vom Bilanzstichtag ab, soll ein fiktiver Passivposten zu diesem Stichtag nicht in Ansatz kommen (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 18). Dieser Auffassung ist uE nicht zu folgen (glA U. PRINZ/OTTO, GmbHR 2018, 497 [500]; BOLIK/SELIG-KRAFT, DStR 2017, 169 [171]; KAHLE/BRAUN, FR 2018, 197 [201]; BOLIK/SELIG-KRAFT, NWB 2018, 851 [860]). Die FinVerw. versucht mit dieser Vorgabe die Regelung insgesamt praktikabel zu halten, da damit nur in einer StBil. erklärte Passivposten zu berücksichtigen wären. Soweit ohnehin ein Passivierungsverbot bestand (bspw. Drohverlustrückstellung), ergibt sich kein solcher Vereinfachungseffekt. Je nach Entwicklung der Verpflichtung kann die Auffassung der FinVerw. vor- bzw. nachteilig sein. Folgerichtig dürfte es nach der FinVerw. nicht zur Anwendung von § 4f kommen, soweit die Verpflichtung erst nach dem vorangegangenen Bilanzstichtag, aber vor der Übertragung entstanden bzw. erst in diesem Zeitraum auf den Übertragenden (Stpfl.) übertragen worden ist. Dieses Erg. ist sehr zweifelhaft.

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). Erfasst sind auch Rumpf-Wj. (vgl. § 4a Anm. 14). 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 „als Betriebsausgabe abziehbar“. Dies spricht für einen innerbilanziellen Abzug, dh. innerhalb der GuV (vgl. § 4 Anm. 846), denn eine außerbilanzielle Berücksichtigung von BA (Aufwendungen) 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 Wj. (auch unternehmensintern) einfacher nachzuerfolgen (so auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 4f Rz. 2 [RAP-ähnlich]; BRIESE, DStR 2016, 2126 [2131 f.]; BRIESE, Ubg 2019, 26 [33]; 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 zuliebe.

Außerbilanzielle Behandlung: Nach der Gesetzesbegründung, der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 16) und der wohl überwiegenden Auffassung in der Literatur (KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 23 [11/2017]; SCHIEBL in KSM, § 4f Rz. B 12 [8/2018]; SCHINDLER in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 4f Rz. 9; WEIMER, Die Hebung stiller Lasten in der Steuerbilanz, 2017, 198) sind die BA jedoch außerbilanziell zu berücksichtigen. Dies ist uE widersprüchlich, da BA (Aufwendungen) nur innerhalb des Buchwerks gewinnmindernd erfasst werden. Der Wortlaut entspricht nicht dem Willen des Gesetzgebers (BTDrucks. 740/13, 75). 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]).

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 (so auch BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 17; aA wohl FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 [6]; problematisch nach U. PRINZ/ORTO, GmbHR 2018, 497 [500]).

Beispiel 1: X ist als Mitunternehmer 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. der U-KG nicht erfasste Drohverlustrückstellung (300 000 €). X veräußert die Hälfte seines Mitunternehmeranteils für 300 000 € (Beispiel nach FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 [6]).

Die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils unterfällt nicht der Begünstigung des Abs. 1 Satz 3. Nach dem Transparenzprinzip ist die Veräußerung des anteiligen Mitunternehmeranteils als anteilige Veräußerung der WG der U-KG zu behandeln. FÖRSTER/STAAEDEN gehen davon aus, dass ein saldierter Gewinn iHv. 50000 € zu ermitteln sei ($300000 € - [500000 € \times 50 \%$) 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 ausdrücklich die (isolierte) Übertragung der Verpflichtung (aA wohl auch KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 35 [11/2017]; SCHIEBL in KSM, § 4f Rz. B 31 [8/2018]; WEIMER, Die Hebung stiller Lasten in der Steuerbilanz, 2017, 187 ff.). Dem X entsteht auch ein Aufwand iSd. Abs. 1 Satz 1 (300000 €), lediglich kein Veräußerungsverlust; dies ist nicht gleichzusetzen. Eine andere Auslegung widerspricht zudem der eingeschränkten Begünstigung des Abs. 1 Satz 3, der nur die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils begünstigt. Ferner wird ein „übersteigender“ Verlust nur im Fall der Teilbetriebsübertragung nach Abs. 1 Sätze 4 bis 6 erfasst (s. Anm. 18). Die Auffassung der FinVerw. ist unklar, denn diese sieht ein „Verrechnungsverbot“ von Aufwand und Gewinnen „aus anderen Geschäftsvorfällen“ vor, selbst wenn diese in einem mittelbaren Zusammenhang mit der Verpflichtungsübertragung stehen (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 17). 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, denn eine Saldierung sieht nur Abs. 1 Satz 2 vor (Anm. 14).

Beispiel 2: Die X-GmbH ist Eigentümerin eines Geschäftsgrundstücks (Buchwert 1,5 Mio. €), das sie an einen Generalvermieter überlassen hat. Diesem hat sie eine Vermietungsgarantie für Mieteinnahmen iHv. 100000 € jährlich gegeben, die noch sechs Jahre läuft. Die X-GmbH leistete wegen der Mietgarantie in den Vorjahren jährliche Ausgleichszahlungen iHv. 50000 € an den Generalvermieter. Die X-GmbH veräußert das Grundstück an K, der insgesamt 1,7 Mio. € zahlt, wobei er 300000 € wegen der Mietgarantie in Abzug bringt ($6 \times 50000 €$).

Auch in diesem Fall ist uE die Verpflichtungsübernahme durch den K (300000 €) 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. 500000 € ($1,7 \text{ Mio. €} + 300000 € - 1,5 \text{ Mio. €}$) und zugleich entsteht Aufwand iSd. Abs. 1 Satz 1 iHv. 300000 €, der sich im Wj. nur zu $1/15$ (20000 €) 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 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 Ertrag ein zeitlich über insgesamt 15 Wj. gestreckter „BA-Abzug“ nach Abs. 1 Satz 1 vorzunehmen ist.

Keine Stichtagsbetrachtung: Die von der FinVerw. vorgesehene Stichtagsbetrachtung kommt auch in Bezug auf wegfallende Passivposten nicht in Betracht (vgl. ausführl. Anm. 12).

Einstweilen frei.

15

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

1. Tatbestand

16

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

Betriebsaufgabe: 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 (vgl. Beispiel 2 unter Anm. 13). Zu Teilbetriebsveräußerungen und -aufgaben s. Anm. 19 f.

Umwandlungsvorgänge: Nach uE zutreffender Auffassung unterfällt auch die Mehrzahl der Umwandlungsvorgänge nach dem UmwStG (zur Tatbestandsmäßigkeit s. Anm. 14) dieser Rückausnahme (glA KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 33 [11/2017]; FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 [7]), soweit Betriebsveräußerungen vorliegen (vgl. zu dieser Qualifikation AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 00.02; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 8. Aufl. 2018, § 22 UmwStG Rz. 35a mwN). Die Auffassung der FinVerw. ist unklar (keine Regelung in BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 21). Die abweichende Auffassung des Gesetzgebers (BTDrucks. 18/68, 73) findet keine Stütze im Wortlaut von Abs. 1 Satz 3 (so auch SCHINDLER in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 4f Rz. 16; KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 34 [11/2017]). Soweit SCHINDLER aus einer systematischen Auslegung im Zusammenhang mit Abs. 1 Satz 7 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. Ferner wird vertreten, dass der Gesetzgeber ausdrücklich nur auf §§ 14, 16 und 18 verwiesen hat, aber gerade nicht auf das UmwStG (so MELAN/WECKE, Ubg 2017, 253). Es ist uE aber zu beachten, dass der Gesetzgeber § 4f insgesamt auf Übertragungen im Rahmen von Schuldübernahmen ausgerichtet hat. Er hat sich hierbei an den von der Rspr. entschiedenen Sachverhalten orientiert (Unternehmenskäufe durch sog. *asset deals* bzw. Ausgliederung und Schuldbetritt). Hätte er Umwandlungsvorgänge in jedem Fall erfassen wollen, hätte es zudem nahe gelegen, entsprechende Rechtsfolgenverweise im UmwStG aufzunehmen, so wie es für den Fall des § 6a bereits geschehen ist.

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 (umfassend HUTH/WITTENSTEIN, DStR 2015, 1088; HUTH/WITTENSTEIN, DStR 2015, 1153).

Betriebsübergang (§ 613a BGB): Ein ArbG-Wechsel liegt uE auch vor, wenn dieser nicht einzelvertraglich, sondern kraft Gesetzes nach § 613a BGB erfolgt

(glA KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 35b [11/2017]; SCHIEBL in KSM, § 4f Rz. B 18 [8/2018]; SCHINDLER in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 4f Rz. 17; BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 [2657]; wohl auch WEBER-GRELLET, DB 2018, 661 [663]; WEIMER, Die Hebung stiller Lasten in der Steuerbilanz, 2017, 177). Die FinVerw. will den Betriebsübergang nicht erfassen (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 29), da der neue Betriebsinhaber in die Rechte und Pflichten eintrete und somit kein Unternehmenswechsel erfolge (dem folgend bspw. SCHULENBURG/LÜDER, FR 2019, 213 [217]). Vertreten wird zudem, dass kein neuer ArbG vorliege (so VEIT in KORN, § 4f Rz. 11 [7/2016]).

Kleine und mittlere Unternehmen: Die Alt. 3 nimmt Übertragungen von Verpflichtungen durch kleine und mittlere Unternehmen 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.

17 2. Rechtsfolge

Die Rechtsfolge des Satzes 3 ist zwingend. 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 aber 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 § 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 Ertrag 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, da eine Aufwandsverteilung nur insoweit erfolgt, als die Verpflichtungsübernahme einen Verlust bedingt hat (s. Anm. 13).

V. Rechtsnachfolge in die Aufwandsverteilung (S. 7) Anm. 18–21 § 4f

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.

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

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 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 Teilsatz 2 (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 spätere Rechtsnachfolger; diese sind an die Verteilung von je 1/15 im Wj. gebunden. Rechtsnachfolge umfasst insbes. Einzel-, Gesamt- und Sonderrechtsnachfolge. 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 Rz. 28 [11/2017]).

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 zwar aus, da dieser eine spätere Betriebsaufgabe nicht erfasst. Es bestehen uE jedoch keine Bedenken gegen eine volle aufwandswirksame Auflösung des verbleibenden Betrags nach Abs. 1 Sätze 1 bis 6, wenn der Betrieb des Übertragenden in der Folge vollständig aufgegeben wird. Eine Fortführung im PV kommt uE nicht in Betracht. 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 (glA KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 23a [11/2017]; SCHIEBL in KSM, § 4f Rz. B 36 [8/2018]; FÖRSTER/WERTHEBACH, BB 2019, 299 [301 f.]; aA WEIMER, Die Hebung stiller Lasten in der Steuerbilanz, 2017, 217). 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. Dies wird zudem dadurch gestützt, dass zuletzt ausdrücklich in § 3a (s. Anm. 5) ein Untergang des Aufwands angeordnet wurde, nicht aber zugleich in § 8c KStG.

Nachteilige Ergebnisse durch Privilegierungen nach Abs. 1 Satz 3: Die Rückausnahmen 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 Um-

wandlungsvorgang bzw. ein Vorgang nach § 8c KStG durchgeführt, ist der – sich nun im Verlustvortrag fortsetzende – Aufwand endgültig nicht abziehbar. 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.

Einstweilen frei.

23–29

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

I. Tatbestand

30

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 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 bspw. 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 (so auch BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 25; SCHIEBL in KSM, § 4f Rz. B 22 [8/2018]). 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 Verwei-

sung kann uE nur damit erklärt werden, dass der Gesetzgeber 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 zutr., führt aber zu widersprüchlichen Ergebnissen. Dass die Ausnahme für kleine und mittlere Unternehmen iSd. Abs. 1 Satz 3 unanwendbar ist, ist uE ebenfalls nicht nachvollziehbar.

Keine erweiternde Auslegung: Eine teleologische Erweiterung des Verweises (so HOFFMANN in LBP, § 4f Rz. 13 [4/2014]; LÜDENBACH/HOFFMANN, GmbHR 2014, 123 [125]) oder generelle Auslegung des Abs. 2 als rein deklaratorisch zu Abs. 1 (so KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 36 [11/2017]) ist uE nicht möglich, denn es ist davon auszugehen, dass sich der Gesetzgeber des Problems bewusst war (glA FÖRSTER/WERTHEBACH, BB 2019, 299 [302]). 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 BRat 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 bilanzstrechtl. Probleme zu vermeiden, sollte somit bei Verpflichtungen iSd. Abs. 1 Satz 1 auf einen Schuldbeitritt bzw. eine Erfüllungsübernahme zugunsten einer Schuldübernahme nach § 415 BGB (Vertrag zwischen Schuldner und Übernehmer) verzichtet werden (BOLIK/SELIG-KRAFT, DStR 2017, 169 [171]). 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 – IV C 6 - S 2137/0 - 03, BStBl. I 2011, 627, Rz. 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.