

Erläuterungen zu Abs. 2a: Passivierungsaufschub für einnahmen- oder gewinn- abhängige Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Autor: Prof. Dr. Heiner **Richter**, Stralsund

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München

Schrifttum vor 2000: HÜTTEMANN, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung von Verbindlichkeiten, 2. Aufl. Düsseldorf 1976; SIEGEL, Gewinn- und einnahmenabhängige bedingte Verbindlichkeiten als Bilanzierungsproblem, FR 1981, 134; SCHWARZ, Die Bilanzierung bedingter Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, Spardorf 1986; KNOBBE-KEUK, Rangrücktrittsvereinbarung und Forderungserlass mit oder ohne Besserungsschein, StuW 1991, 306; RAUTENBERG/SCHAUFENBERG, Die steuerliche Behandlung des Darlehnerlasses mit Besserungsvereinbarung, DB 1995, 1345; MOXTER, Die BFH-Rechtsprechung zu den Wahrscheinlichkeitsschwellen bei Schulden, BB 1998, 2464; CREZELIUS, Vermeidung von Sanierungsgewinnen, EStB 1999, 85; GROH, Verbindlichkeitsrückstellung für evtl. zurückzuzahlende Zuwendung, FR 1999, 453; HERZIG/KÖSTER, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung und Abraumbeseitigung sowie für Kulanzleistungen, in HdJ Abt. III/5, Köln 1999; K. SCHMIDT, Eigenkapitalersatz und Überschuldungsfeststellung: Ein Diskussionsbeitrag gegen Fehlschlüsse aus der Insolvenzordnung, GmbHR 1999, 9; STRAHL, Steuerrechtsfolgen von Forderungsverzichten durch GmbH-Gesellschafter, KÖSDI 1999, 11862; WEBER-GRELLET, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, BB 1999, 2659.

Schrifttum seit 2000: BORDT, Die Eventualverbindlichkeiten, in HdJ Abt. III/9, Köln 2000; BUCIEK, Das kapitalersetzende Darlehen im Steuerrecht, Stbg. 2000, 109; HEY, Verbot und Auflösung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen: Gerechtigkeit in der Zeit?, BB 2000, 1454; MOXTER, Maßgeblichkeitsprinzip am Ende?, BB 2000, Heft 8, 1; MOXTER, Rechnungslegungsmythen, BB 2000, 2143; NEU, Sanierungszuschuss und Forderungsverzicht in der Bilanz des Gesellschafters, GmbHStB 2000, 41; PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; RINGWALD, Die Entwicklung der Rückstellungen im Zuge der Bilanzsteuerrechtsreformen, Inf. 2000, 417; WEBER-GRELLET, Aktuelle bilanzsteuerliche Probleme nach dem Steuerentlastungsgesetz, BB 2000, 1024; WENDT, Bilanzierung von aus künftigen Erträgen zu tilgenden Verpflichtungen, EStB 2000, 309; KAISER, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt und deren Behandlung unter dem neuen § 5 Abs. 2a EStG, GmbHR 2001, 103; SIEGEL, Zur geplanten Neuregelung der Rückstellungen in Handelsbilanz und Steuerbilanz, DStR 2001, 1674; STRUNK/KAMINSKI, Steuerliche Gewinnermittlung bei Unternehmen, Neuwied 2001; WEBER-GRELLET, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2000, BB 2001, 36; WEBER-GRELLET, Aktuelle Entscheidungen und Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht, Stbg. 2001, 64; DAUTEL, Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei der Sanierung von Unternehmen, BB 2002, 1125; EIBELSHÄUSER, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht – Herkunft und Bedeutung, DStR 2002, 1426; GOSCH, Einige Bemerkungen zur aktuellen bilanzsteuerrechtlichen Rechtsprechung des I. Senats des BFH, DStR 2002, 977; KUSSMAUL, Kapitalersatz: Der Rangrücktritt in der Krise?, DB 2002, 2258; OLBBING, Gesellschafterdarlehen in der Krise der GmbH, GmbH-StB 2002, 175; WEBER-GRELLET, Realisationsprinzip und Belastungsprinzip – Zum zeitlichen Ausweis von Ertrag und Aufwand, DB 2002, 2180; HÖLZLE, Besteuerung der Unternehmenssanierung – Die steuerlichen Folgen gängiger Sanierungsinstrumente, FR 2004, 1193; Hoffmann, Rangrücktrittsvereinbarung als Steuergestaltungsinstrument?, GmbH-StB 2004, 351; PAUS, Forderungsverzicht gegen Besserungsschein, insbesondere bei späterem Verkauf der GmbH-Anteile, GmbHR 2004, 1568; PRINZ, Verluste und Finanzierung: Ausgewählte verlustnutzende Finanzierungs-gestaltungen, GmbHR 2004, 921; SUCHANEK, Komm. zu BMF v. 18.8.2004, FR 2004, 1129; SUCHANEK/HAGEDORN, Passivierung von Rangrücktrittsvereinbarungen, FR 2004, 451; WATERMEYER, Aktuelle Entwicklungen zum Rangrücktritt – Neue Fragen aus dem

BMF-Schreiben vom 18.8.2004, GmbH-StB 2004, 369; WENDT, Passivierungsaufschub nach § 5 Abs. 2a EStG, StbJb. 2003/04, 247; HEERMA, Passivierung bei Rangrücktritt: widersprüchliche Anforderungen an Überschuldungsbilanz und Steuerbilanz?, BB 2005, 537; HÖLZLE, Der qualifizierte Rangrücktritt als Sanierungsmittel – und Steuerfalle?, GmbHHR 2005, 852; JANSSEN, Bilanzierung einer mit Rangrücktritt versehenen Verbindlichkeit in der Handels- und in der Steuerbilanz, BB 2005, 1895; KLEIN, Rangrücktrittsvereinbarungen – als Sanierungsinstrument ein Auslaufmodell?, GmbHHR 2005, 663; RÄTKE, Anwendbarkeit des § 5 Abs. 2a EStG auf Rangrücktrittsvereinbarungen, StuB 2005, 497; SCHILDKNECHT, Passivierungsverbote nach Rangrücktrittsvereinbarungen, DStR 2005, 181; BERNDT, Bilanzielle Behandlung von Rangrücktrittsvereinbarungen – Zugleich Besprechung des BMF-Schreibens vom 8.9.2006, BB 2006, 2744; FÖRSTER/WENDLAND, Steuerliche Folgen von Gesellschafterdarlehen in der Krise der GmbH, GmbHHR 2006, 169; FRYSTATZKI, Rangrücktrittserklärung zur Vermeidung der Überschuldung – Zielkonflikte zwischen Steuerrecht und Gesellschafts- bzw. Insolvenzrecht?, EStB 2006, 109; FRYSTATZKI, Rangrücktrittserklärungen – Neues zum Zielkonflikt zwischen Gesellschafts-/Insolvenzrecht und Steuerrecht, EStB 2006, 459; HALBIG, Unternehmenssanierung: Darlehensverzicht versus Rangrücktritt, StuB 2006, 175; HIERL, Anm. zu BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BB 2006, 211; HÖLZLE, Unternehmensumwandlung in Krise, Sanierung und Insolvenz, FR 2006, 447; RÄTKE, Das neue BMF-Schreiben vom 8.9.2006 zum Rangrücktritt – Keine Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG auf den qualifizierten Rangrücktritt, StuB 2006, 815; K. SCHMIDT, Sanierender Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen: Irrungen, Wirrungen! – Eine Skizze zu § 5 Abs. 2a EStG, §§ 19, 39, 199 InsO, in Festschr. Raupach, Köln 2006, 405; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Aktuelles zum Jahreswechsel 2006/2007 rund um die GmbH, GmbHHR 2006, 1225; SINEWE, Neue Entwicklungen zur steuerlichen Behandlung von qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarungen, StB 2006, 94; STRAHL, Aktuelles Bilanzsteuerrecht, KÖSDI 2006, 15049; TARASCHKA, Zur bilanzsteuerrechtlichen Behandlung des Rangrücktritts, DStR 2006, 109; WATERMEYER, BFH entscheidet zum qualifizierten Rangrücktritt, GmbHHR 2006, 240; WESTERBURG/SCHWENN, Rangrücktrittsvereinbarungen für Gesellschafterdarlehen bei der GmbH – Entwicklung zu mehr Rechtssicherheit?, BB 2006, 501; FICHTELMANN, Der qualifizierte Rangrücktritt – ein Irrtum der Rechtsprechung?, GmbHHR 2007, 518; HÖLZLE, Gesellschafterfremdfinanzierung und Kapitalerhaltung im Regierungsentwurf des MoMiG, GmbHHR 2007, 729; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. Tübingen 2007.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2a

1761

I. Rechtsentwicklung des Abs. 2a

Neuregelung des Abs. 2a im StBereinG 1999: Das StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13) erweitert § 5 um einen Abs. 2a („Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind“), der im Rahmen der Beschlussempfehlung des FinAussch. (BTDrucks. 14/2035, 11) als Art. 1 Nr. 2b in den Gesetzentwurf aufgenommen wurde. Nach Ansicht des Gesetzgebers (BTDrucks 14/2070, 17f.) war das steuersystematisch erforderlich, um zu verhindern, dass durch eine Passivierung am Bilanzstichtag vorhandenes Vermögen und die stl. Leistungsfähigkeit (s. hierzu mwN LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 4 Rn. 81 ff.) zu niedrig ausgewiesen würde, und notwendig, um Steuerausfälle zu verhindern wegen der BFH-Rspr. zur Passivierung bedingt rückzahlbarer Vermögenszuwendungen (dazu Anm. 1762; wegen § 15a str.; s. WENDT, EStB 2000, 309 [313]). Der Gesetzesregelung werden profiskalische Züge und steuersystematische Fragwürdigkeit nachgesagt (so PRINZ, DStR 2000, 661 [669]), aber auch Sachgerechtigkeit attestiert (WEBER-GRELLET, BB 2000, 1024

[1027]; WEBER-GRELLET, BB 2001, 36; zust. zT wohl auch KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 5 Rn. 141).

Zeitlicher Anwendungsbereich des Abs. 2a: Nach § 52 Abs. 12a idF des StBereinG 1999 ist Abs. 2a erstmals für das Wj. anzuwenden, das nach dem 31.12.1998 endet. Sind in Wj. zuvor entsprechende Verbindlichkeiten/Rückstellungen angesetzt worden, sind diese zum Schluss des ersten nach dem 31.12.1998 beginnenden Wj. aufzulösen. Die FinVerw. beanstandet fehlende frühere Passivierung hier nicht (BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 375). Diese Wahlmöglichkeit könnte wegen des Passivierungsgebots in der HBil. sowie aufgrund Maßgeblichkeitsprinzips (s. näher Anm. 61 ff.) bei Einnahmenabhängigkeit ins Leere laufen, je nachdem, wie weit man die materielle Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 1 fasst, die formelle (sog. umgekehrte) Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 2 also auf korrespondierende Wahlrechte beschränkt (s. Anm. 76; BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176; mwN; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 5 Rn. 40 ff.) oder nicht (mwN SCHMIDT IX. § 5 Anm. 9d). Stpfl. dürften ohnehin nur bei Gewinnglättungsziel kein Interesse haben zu passivieren (WENDT, EStB 2000, 309 [313]).

II. Bedeutung des Abs. 2a

1. Passivierung gewinnabhängiger und einnahmenabhängiger Verpflichtungen grundsätzlich unterschiedlich

1762

Gewinnabhängigkeit: Gewinnabhängige Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind anders als einnahmenabhängige Verbindlichkeiten (vgl. zur Abgrenzung der bedingten Verbindlichkeiten von unbedingten Verbindlichkeiten mit bedingter Zahlungsmodalität SIEGEL, FR 1981, 134 [136]; zur Typisierung bedingter Verbindlichkeiten grds. SCHWARZ, Die Bilanzierung bedingter Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, 1986, 265) nach stRSpr. – auch schon vor Einführung des Abs. 2a – grds. stl. nicht passivierbar (vgl. HÜTTEMANN, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung von Verbindlichkeiten, 2. Aufl. 1976, 25). Denn aufgrund solcher nur von zukünftigen Gewinnen abhängiger Verpflichtungen ist das gegenwärtige Vermögen des Schuldners nicht belastet.

► *Entwicklung der Rspr. zu gewinnabhängigen Verpflichtungen:*

- ▷ *Keine Rückstellung für Handelsvertreter-Ausgleichsanspruch* (BFH v. 24.6.1969 – I R 15/68, BStBl. II 1969, 581): „Erforderlich ist in jedem Fall, dass die Verbindlichkeit, die rechtlich erst in der Zukunft entsteht, so eng mit dem betrieblichen Geschehen des vergangenen Geschäftsjahrs verknüpft ist, dass es gerechtfertigt erscheint, sie wirtschaftlich als eine bereits am Bilanzstichtag bestehende Last anzusehen“.
- ▷ *Keine Rückstellung für ArbN-Erfolgsprämien* (BFH v. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl. II 1980, 741): Wenn ArbN sog. Erfolgsprämien zugesagt werden, die erst nach langer Zeit und dann nur nach Maßgabe der späteren Ertrags- und Liquiditätslage des Unternehmens ratenweise zu zahlen sind, fehle es an einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung, die in der StBil. als Verbindlichkeit (Rückstellung) zu passivieren sei (dazu krit. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 126).
- ▷ *Kein Passivierungsgebot für gewinnabhängige Verpflichtungen* (BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164 [169]): Der Große Senat stimmt hier mit dem IV. Senat und dem BMF überein, dass Verbindlichkeiten, die nur aus künftigen Gewinnen zu tilgen sind, handelsrechtl. nicht passiviert werden müssen und daher strechtl. nicht passiviert werden dürfen.
- ▷ *Keine Rückstellung für gewinnabhängige Pensionszusage* (BFH v. 19.2.1981 – IV R 112/78, BStBl. II 1981, 654): „Soll ein Mitarbeiter bei Eintritt in den Ruhestand eine gewinnabhängige Tätigkeitsvergütung als betriebliche Altersversorgung fortgezahlt er-

halten, kann aufgrund der Ruhegeldzusage keine Pensionsrückstellung zu Lasten des Steuerbilanzgewinns gebildet werden⁴⁴. Der BFH versagte ua. Pensionsrückstellungen auch deshalb, weil ein Ruhegeld nur gezahlt werden sollte, wenn das Unternehmen entsprechende Gewinne auswies.

- ▷ *Keine Passivierung sog. haftungsloser Darlehen (Filmdarlehen)*, BFH v. 10.10.1985 – IV B 30/85, BStBl. II 1986, 68: Ausschließlich aus künftigen Gewinnen zu tilgende Verbindlichkeiten müssen handelsrechtl. nicht passiviert werden und sind deshalb in der StBil. nicht passivierbar.
- ▷ Keine Passivierung für aus künftigen Gewinnen zu tilgende Verbindlichkeiten (BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246): Verbindlichkeiten, die aus künftigen Gewinnen zu tilgen sind und nicht zu den AK gehören, dürfen nicht passiviert werden. Das gilt nach BFH-Ansicht auch für die Verpflichtung gegenüber einem veräußernden Gesellschafter, das negative Kapitalkonto mit künftigen Gewinnanteilen aufzufüllen.

Zwischenergebnis zu ausschließlich gewinnabhängigen Verpflichtungen:

Hinsichtlich der nur aus zukünftigen Gewinnen zu tilgenden Verpflichtungen (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 113; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 118 f.) bestimmt sich somit nach stRspr. (best. durch BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532, sowie v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252, „allgemeiner Bilanzierungsgrundsatz“), dass für diese Verpflichtungen – mangels wirtschaftlicher Belastung des gegenwärtigen Schuldner-Vermögens – Passivposten im Rahmen der stl. Gewinnermittlung nicht angesetzt werden dürfen (bzgl. des Zeitpunkts der Vermögensminderung als Zeichen der wirtschaftlichen Belastung insbes. bei öffentlich-rechtl. Verpflichtungen Gosch, DStR 2002, 977 [1981]). Die Gesetzesregelung des Abs. 2a ist mithin uE lediglich deklaratorisch, was das Verbot der Passivierung gewinnabhängiger Verbindlichkeiten anbelangt, und ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/2070, 18) im Ergebnis vergleichbar – uE zutr. nur bzgl. gewinnabhängiger Verpflichtungen – der Regelung in § 6a Abs. 1 Nr. 2 (vgl. KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 5 Rn. 141), nach der Pensionsrückstellungen nicht zulässig sind, soweit die Pensionsverpflichtungen von künftigen gewinnabhängigen Bezügen des Pensionsberechtigten abhängig sind.

► *Entwicklung der Rspr. zu nicht (nur) gewinnabhängigen Verpflichtungen vor der Geltung des Abs. 2a:*

- ▷ *Rückstellung für Rückzahlungsverpflichtung öffentlicher Zuschüsse* (BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, BFHE 160, 323): Bei Erfolgsabhängigkeit der Rückzahlung eines als Liquiditätshilfe gewährten öffentlichen Zuschusses könne die Rückzahlungsverpflichtung nur unter Rückstellungsgesichtspunkten passiviert werden, wenn die Rückzahlung vor Eintritt des Erfolgs nicht erzwungen werden kann. Dies gelte auch dann, wenn zivilrechtl. die Rückzahlungsverpflichtung nur beim Eintritt einer künftigen Bedingung (auflösende Bedingung) wegfallen sollte. Die Rückzahlungsverpflichtung sei ggf. unabhängig von der Vereinnahmung der Liquiditätshilfe unter Rückstellungsgesichtspunkten zu passivieren.
- ▷ *Verbindlichkeitsausweis bei Rangrücktritt* (BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502): Eine Rangrücktrittsvereinbarung, nach der ein Darlehen nur zu Lasten von Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten des Darlehensnehmers übersteigenden Vermögen bedient zu werden braucht, führt nicht zur gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit. Solche Verbindlichkeiten belasten nicht nur künftige Gewinne, sondern unabhängig von solchen künftigen Gewinnen jegliches Vermögen des Schuldners, das nicht zur Befriedigung anderer Gläubiger eingesetzt werden muss.
- ▷ *Passivierungspflicht bei Filmförderungsdarlehen* (BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320): Ein handels- und strechtl. Grundsatz, wonach Kredite, die nur aus künftigen Reingewinnen zu tilgen sind, nicht zu passivieren sind, lasse sich nicht auf

Kredite übertragen, die aus künftigen Verwertungserlösen zu tilgen sind. Sowohl der ausstehende Erfolg eines Projekts als auch die zu erwartenden Verwertungserlöse seien zwar Komponenten künftiger Gewinne, betreffen indes lediglich einen Ausschnitt aus der gewerblichen Tätigkeit des Unternehmens und stellen nicht auf die Gesamtgewinnsituation ab.

- ▷ *Rückstellungspflicht für rückzahlbare Druckbeihilfen* (BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244): Druckbeihilfen von Autoren an einen Verlag, die bei Erreichen eines bestimmten Buchabsatzes zurückzugewähren sind, erhöhen den Gewinn des Verlags im Zeitpunkt der Veröffentlichung. Für die Rückzahlungsverpflichtung sei eine Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten zu bilden; Gleiches gelte für Druckbeihilfen eines Dritten.
- ▷ *Rückstellungspflicht für rückzahlbare Forschungszuschüsse* BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116): Für betriebliche Zuwendungen, die nur unter einer noch nicht eingetretenen Bedingung zurückzahlen sind, sei unabhängig davon, ob das Rechtsverhältnis als auflösend oder aufschiebend bedingte Liquiditätshilfe oder als bedingt erlassbarer Zuschuss anzusehen ist, eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden.
- ▷ *Rückstellungspflicht bei Wohnungsbauzuschüssen* (BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139): Eine Passivierung könne nicht mit der Begründung (der Fin-Verw.) abgelehnt werden, dass mit der Rückzahlung der Zuwendung nicht gegenwärtiges, sondern nur künftiges Vermögen belastet sei, denn ein gedachter Erwerber des Unternehmens würde bei der Bemessung des Kaufpreises die Existenz einer bedingten Rückzahlungsverpflichtung berücksichtigen.
- ▷ Rückstellung für Rückzahlung von zweckgebundenen öffentlichen Zuschüssen (BFH v. 4.11.1999 – IV B 152/98, BFH/NV 2000, 693): Eine Rückstellung wegen möglicher Rückzahlung eines zweckgebundenen öffentlichen Zuschusses dürfe gebildet werden, wenn die Inanspruchnahme wahrscheinlich sei.
- ▷ *Rückstellung bei branchenüblichen Werkzeugkostenbeiträgen von Kunden* (BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655): Zuschüsse zu den HK für Werkzeuge, die ein Unternehmen von seinen Kunden erhält und bei der Preisgestaltung an ihn preis-mindernd berücksichtigen muss, seien gewinnerhöhend zu erfassen; in derselben Höhe sei eine gewinnmindernde Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.

Zwischenergebnis vor Geltung des Abs. 2a zu nicht ausschließlich gewinnabhängigen Verpflichtungen: Hinsichtlich der nicht nur aus zukünftigen Gewinnen zu tilgenden Verpflichtungen ist die Rspr. in ihrer Entwicklung differenzierend (vgl. dazu ausf. WENDT, StbJb. 2003/04, 247 [248 ff.]). Für nicht ausschließlich hieraus zu tilgende Verpflichtungen mussten wegen wirtschaftlicher Belastung des gegenwärtigen Schuldner-Vermögens (MOXTER, BB 1998, 2464; aA BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 758) in der HBil. und im Rahmen der stl. Gewinnermittlung Passivposten angesetzt werden (vgl. aber schon SIEGEL, FR 1981, 134 [135], bei schwebenden Geschäften gegen generelle Passivierung der einnahmenabhängigen Verbindlichkeiten). Rückzahlungsverpflichtungen waren grds. zu passivieren – dahingestellt, ob als Verbindlichkeiten (BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93 aaO) oder Rückstellungen – und ggf. mit einem geringeren als dem vereinbarten Rückzahlungsbetrag, abhängig vom wahrscheinlichen Umfang der Rückzahlung, zu bewerten (HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 408).

▶ *Entwicklung der Rspr. zu nicht (nur) gewinnabhängigen Verpflichtungen seit der Geltung des Abs. 2a:*

- ▷ *Rangrücktritt kein Schulderlass* (FG Brandenb. v. 10.3.2004, EFG 2004, 1440, rkr.): Eine betrieblich begründete Verbindlichkeit müsse so lange in der HBil. und im Rahmen der stl. Gewinnermittlung ausgewiesen werden, wie die Verbindlichkeit noch besteht. Ersichtlich sei eine Rangrücktrittsvereinbarung nicht einem Erlass mit Beserungsverpflichtung gleichzusetzen (der zur Auflösung der Verbindlichkeit führt);

denn durch den Rangrücktritt habe der Gläubiger nicht auf die Forderung verzichtet.

- ▷ *Keine Passivierung haftungsloser Darlehen* (BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581): Ein Rangrücktritt lässt das Erfordernis zur Passivierung einer Darlehensverbindlichkeit regelmäßig unberührt. „Haftungslose“ Darlehen seien hingegen nicht zu passivieren.
- ▷ *Rangrücktritt führt idR nicht zu Passivierungsaufschub nach Abs. 2a* (BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618, Klarstellung zu BMF v. 18.8.2004, BStBl. I 2004, 850): Eine Rangrücktrittsvereinbarung führt nicht schon dann zur Anwendung des Passivierungsaufschubs nach Abs. 2a, wenn eine ausdrückliche Bezugnahme der Vereinbarung auf die Möglichkeit der Tilgung auch aus einem Liquidationsüberschuss oder aus sonstigem freien Vermögen fehlt, und auch nicht zu nachträglichen AK der Beteiligung (hier an einer BetriebsKapGes. bei Betriebsaufspaltung).
- ▷ *Rückstellungen für Lohnzahlungen bei Altersteilzeit nach dem Blockmodell* (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251): Eine Minderung des Rückstellungsbetrags um die aufgrund von § 4 AltTZG möglichen künftigen Erstattungsleistungen der BfA komme nicht in Betracht.
- ▷ Rangrücktritt bei Zinsverbindlichkeiten aus Altschulden einer früheren LPG (BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252): Ein Rangrücktritt führe nicht zum Erlöschen der Schuld, sondern lediglich zu einer veränderten Rangordnung, nicht hingegen zu einer Minderung der Verbindlichkeiten insgesamt.

Zwischenergebnis seit Geltung des Abs. 2a zu nicht ausschließlich gewinnabhängigen Verpflichtungen: Insbes. zu Passivierungsfragen in Krisenfällen hat die Rspr. seit der „Klarstellung des Abs. 2a“ (WEBER-GRELLET, BB 2000, 1024 [1027]) mehrfach Stellung bezogen und dabei (insbes. in BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04 aaO) einer uU zu extensiven Auslegung über den Gesetzeswortlaut hinaus (vgl. BMF v. 18.8.2004, BStBl. I 2004, 850; aufgeh. durch BMF v. 8.9.2006, BStBl. I 2006, 497; abl. schon SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 451 [456 f.]; HIERL, BB 2006, 211 f.; SINEWE, StB 2006, 94) eine Absage erteilt. Lediglich für einen Fall hat der Erste Senat (vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03 aaO) wegen der Haftungslosigkeit der Verbindlichkeit (vgl. KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 78 und D 400 „Haftungslose Verbindlichkeiten“) aufgrund eines neben dem Rangrücktritt bejahten modifizierten Forderungsverzichts – hier wie Erlass mit Besserungsabrede (Besserungsschein) – die Passivierung rechtl. entstandener Verpflichtungen überhaupt in Frage gestellt (s. näher Anm. 1785 ff.).

1763 Einstweilen frei.

1764 2. Passivierung gewinnabhängiger und einnahmenabhängiger Verpflichtungen einheitlich nach Abs. 2a aufgeschoben

Einnahmenabhängigkeit: Dass bedingte Rückzahlungsverpflichtungen nach Verwaltungsansicht grds. weder als Verbindlichkeiten noch als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (s. hierzu Anm. 1773) passivierbar sind, weil keine Belastung gegenwärtigen, sondern nur künftigen Schuldner-Vermögens vorliege – jene These ist von gewichtiger Seite einmal als Ausfluss „bilanzrechtsdogmatischer Willkür“ (MOXTER, BB 1998, 2464 [2467]) bezeichnet worden (zur Problematik des wirtschaftlichen Belastungszeitpunkts MOXTER, Bilanzrechtssprechung, 5. Aufl. 1999, 107 ff.). Mit Abs. 2a sollte der Gesetzesbegründung zufolge allerdings die Problematik der Passivierung bedingt rückzahlbarer Vermögenszuwendungen gerade iSd. von der FinVerw. hierzu vertretenen Auffassung – etwa zur Verhinderung von Steuersparmodellen im Zusammenhang mit Film- und Explorationsprojekten (BMF v. 8.5.1978, BStBl. I 1978, 203) – gesetzlich verankert werden. Die FinVerw. vertritt nämlich bereits seit langem die-

se erheblich strengere Auffassung, dass über das Ansatzverbot für gewinnabhängige Verbindlichkeiten hinaus auch für Vermögenszuwendungen, die nur in Abhängigkeit von künftigen Einnahmen zurückzuzahlen sind, im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zuwendung die Bildung eines Passivpostens unzulässig ist (BMF v. 8.5.1978 aaO):

„Werden ... zur Finanzierung des Projekts Geldmittel mit der Maßgabe zur Verfügung gestellt, dass eine Rückzahlung aus den Erlösen erfolgt, die dem Empfänger durch die Auswertung des Films bzw. dem Verkauf geförderter Bodenschätze (Auswertungserlöse) zufließen, so darf der Empfänger nur dann eine Darlehensverbindlichkeit passivieren, wenn nicht nur die Auswertungserlöse, sondern auch bereits vorhandenes Vermögen wirtschaftlich belastet ist.“

Dies konnte seinerzeit als eine Reaktion der FinVerw. auf Steuersparmodelle im Zusammenhang mit solchen Film- und Explorationsprojekten gewertet werden. In Anbetracht des nunmehr seit geraumer Zeit geltenden § 15a (StÄndG v. 20.8.1980, BGBl. I 1980, 1545; s. zum Verhältnis zu § 15a auch Anm. 1766) ist allerdings WENDT (EStB 2000, 309 [313]) beizupflichten, dass Bekämpfung von solchen Steuersparmodellen als Argument heute nicht mehr herangezogen werden kann. Die zitierten Urteile des BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 bzw. v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 wurden von Seiten der FinVerw. jeweils mit sog. Nichtanwendungserlassen beantwortet (BMF v. 28.4.1997, BStBl. I 1997, 398, bzw. v. 27.4.1998, BStBl. I 1998, 368). Mit BMF v. 25.2.2000 (BStBl. I 2000, 375), also erst nach der gesetzlichen Neuregelung, wurde diese Rspr. über den verschiedenen Einzelfall hinaus für anwendbar bestimmt. Indirekt hat im Übrigen der Gesetzgeber die frühere Rspr. zur stl. Passivierung einnahmenabhängiger Verpflichtungen durch die Normierung der übergangsweise anzuwendenden Regelung des § 52 Abs. 12a idF des StBereinG 1999 (aF) bestätigt: Wenn solche handelsrechtl. zulässig gebildeten Passivposten erst zum Schluss des ersten nach dem 31.12.1998 beginnenden Wj. aufzulösen sind, setzt dies uE die Akzeptanz einer vorherigen stl. Zulässigkeit voraus (glA BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 758). Selbst für in unzulässiger Weise gebildete Passivposten eröffnet diese gesetzliche Übergangsregelung uU einen Bestandschutz (vgl. BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252).

Ergebnis zu einnahmen- sowie gewinnabhängigen Verpflichtungen: Verboten hatte der BFH vor Geltung von Abs. 2a nur, gewinnabhängige Verpflichtungen zu passivieren (vgl. PRINZ, DStR 2000, 661 [669]). Für andere Erfolgsgrößen wie Umsatz, Absatz oder Einzelerfolg hatte er die Passivierung nicht ausgeschlossen (vgl. GROH, FR 1999, 453 [456], Anm. zu BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116), zumal erfolgsabhängige, auch partiarische Vergütungen schließlich allorts anzutreffen seien. Abs. 2a ist demzufolge deklaratorisch, was das Verbot der Passivierung gewinnabhängiger Verbindlichkeiten betrifft, und konstitutiv, was das Verbot der Passivierung einnahmenabhängiger Verbindlichkeiten anbelangt, als rechtsprechungsbrechende Korrekturregelung anzusehen (vgl. PRINZ, DStR 2000, 661 [669]). Die Rechtsnorm dient ausweislich der Gesetzesbegründung „der Verhinderung künftiger Steuerausfälle bei allgemeiner Anwendung der Grundsätze der BFH-Rechtsprechung“ (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 14/2070, 18); ursächlich für Abs. 2a ist also die „ungeliebte“ BFH-Rspr. (WENDT, EStB 2000, 309 [310]). Im Übrigen kommt es für das einstweilige Passivierungsverbot nach dem Gesetzeswortlaut nicht einmal darauf an, dass zuvor eine Vermögenszuwendung erfolgt ist (s. Anm. 1770); insoweit reicht die Vorschrift über die in den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 14/2035, 14/2070) aufgeführten Sachverhalte hinaus. Vielmehr werden alle ausschließlich aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu erfüllenden Verpflichtungen

tungen erfasst, und zwar unabhängig von dem Grund ihrer Entstehung. Die stl. Gewinnermittlung wird in einem weiteren Bereich von der HBil. isoliert, das Maßgeblichkeitsprinzip insoweit ausgehöhlt – ob „bedenkenlos“, wie dies MOXTER, BB 2000, Heft 8, I, in Zusammenhang mit der Regelung des Abs. 2a an die Adresse des Gesetzgebers beklagt, sei dahingestellt (zum Maßgeblichkeitsprinzip vgl. ausführlich Anm. 61 ff. sowie HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 17 Rn. 40 ff.). Gegen das Realisations- und Imparitätsprinzip wird uE insoweit verstoßen (glA WENDT, Stb]b. 2003/04, 247 [255]) und damit das Vorsichtsprinzip außer Kraft gesetzt. Damit stellt die Spezialvorschrift des Abs. 2a keine Konkretisierung geltender Bilanzierungsgrundsätze dar, sondern eine Einschränkung des Realisations- und Imparitätsprinzips für die stl. Gewinnermittlung (WENDT, EStB 2000, 309 [312]). Als *lex specialis* geht Abs. 2a uE nämlich der in Abs. 1 Satz 1 verankerten materiellen Maßgeblichkeit vor (vgl. Anm. 202).

1765

III. Geltungsbereich des Abs. 2a

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 2a gilt unmittelbar für die Gewinnermittlung nach § 5 (s. Anm. 7; s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 23), aber auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 (s. Anm. 16; glA BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 758); die Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ist von Abs. 2a wegen fehlenden BVvergleichs (s. § 4 Anm. 500 ff.) nicht berührt. Durch seine Einordnung in die Gewinnermittlungsvorschrift des § 5 gilt Abs. 2a nicht nur für die ESt., sondern auch für die KSt. (§§ 7, 8 KStG) und darüber hinaus für die GewSt. (§ 7 GewStG).

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 2a gilt unmittelbar (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1) für buchführungspflichtige und freiwillig buchführende Gewerbetreibende (s. Anm. 25 ff.), die unbeschränkt oder beschränkt (s. hierzu Anm. 13) estpfl. oder kstpfl. sind, und für bilanzierende Nicht-Gewerbetreibende (§ 4 Abs. 1).

1766

IV. Verhältnis des Abs. 2a zu weiteren steuer- sowie handels- und gesellschaftsrechtlichen Normen und zum Verfassungsrecht

Verhältnis zu § 4 Abs. 5: Für bereits aufgrund der Vorschrift des § 4 Abs. 5 nicht abziehbare BA, die von künftigen Einnahmen oder Gewinnen veranlasst sind, etwa umsatzabhängige Aufwendungen für eine Segeljacht(reise) oder andere incentives (§ 4 Abs. 5 Nr. 2, 4, 7), tritt das – ja nur zeitweilige – Passivierungsverbot des Abs. 2a nicht in Konkurrenz. Das umfassendere Verbot der Gewinnminderung durch solche BA nach § 4 Abs. 5 erlaubt hier weder einen Ansatz von entsprechenden Verbindlichkeiten noch von entsprechenden Rückstellungen.

Verhältnis zu Abs. 4a: Das Verbot der Passivierung von Drohverlustrückstellungen im Rahmen der stl. Gewinnermittlung wird durch Abs. 2a grds. nicht berührt. Lediglich soweit Drohverlustrückstellungen zulässigerweise noch fortgeführt – dh. gem. § 52 Abs. 13 erst schrittweise in den fünf folgenden Wj. ab dem ersten nach dem 31.12.1996 endenden Wj. aufgelöst – wurden, kann im Einzelfall aus Abs. 2a das Gebot der Sofortauflösung (s. Anm. 1781) folgen.

Verhältnis zu § 15a Abs. 5 Nr. 4: Für Unternehmer, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist, insbes. „soweit Verbindlichkeiten nur in Abhängigkeit von Erlösen oder Gewinnen aus der Nutzung, Veräußerung oder

Verwertung von WG zu tilgen sind“ (sog. haftungslose Verbindlichkeiten), gilt gem. § 15a Abs. 5 Nr. 4 iVm. § 15a Abs. 1 die eingeschränkte Verlustkompensation. WEBER-GRELLET (BB 2000, 1024 [1027]) folgert, dass diese Regelung gestrichen werden könnte (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15a Rn. 208, „gegenstandslos“). Auch die umgekehrte Sichtweise wäre uE grds. vertretbar (s. Anm. 1764).

Verhältnis zum Handelsrecht: Nach § 249 Abs. 1 HGB sind für ungewisse Verbindlichkeiten in der HBil. Rückstellungen zu bilden. Ungewisse Verbindlichkeiten in diesem Sinn sind zum einen solche, die am maßgeblichen Stichtag dem Grunde nach entstanden sind, jedoch der Höhe nach nicht feststehen. Zum anderen fallen hierunter Verbindlichkeiten, die am Stichtag nicht mit Sicherheit entstanden sind, deren Bestehen aber wahrscheinlich ist (BFH v. 24.1.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 465). Schließlich ist eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 HGB für Verbindlichkeiten geboten, die am Stichtag rechtl. noch nicht entstanden, wirtschaftlich aber in einem abgelaufenen Zeitraum verursacht worden sind. Für Verbindlichkeiten, die am Bilanzstichtag weder rechtl. entstanden noch wirtschaftlich verursacht sind, darf hingegen eine Rückstellung nicht gebildet werden (BFH v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010). Eine am Bilanzstichtag rechtl. entstandene Verbindlichkeit ist demgegenüber unabhängig vom Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu passivieren (BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BFHE 196, 216; vgl. aber WEBER-GRELLET, DB 2002, 2180 (2183), zur Unmaßgeblichkeit bei der Frage des zeitgerechten Ausweises). Nach BFH-Rspr. kommt dem Maßgeblichkeitsprinzip weiterhin grundlegende Bedeutung zu (BFH v. 10.11.1999 – X R 60/95 BStBl. II 2000, 131). Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB verpflichtend als Passivposten anzusetzen. Diese sollen Aufwendungen, die erst in einer späteren Periode zu einer in ihrer Existenz und Höhe sowie in ihrem genauen Fälligkeitstermin am Bilanzstichtag noch nicht feststehenden Ausgabe führen, der Periode ihrer Verursachung zurechnen (zu den Voraussetzungen MERKT in BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2007, § 249 Rn. 2). Diese obligatorisch zu passivierenden Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (zur Abgrenzung zu weiteren Rückstellungspflichten vgl. FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 296) stehen also für Verpflichtungen gegenüber Dritten, die nach Grund oder Höhe (noch) nicht feststehen (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845). Solche handelsbilanziell verpflichtend zu passivierenden Rückstellungen müssen grds. auch im Rahmen der stl. Gewinnermittlung gebildet werden (vgl. BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291). Abs. 2a stellt mit seinem zeitweiligen Verbot der Passivierung (s. Anm. 1780) somit eine weitere Ausnahme vom Maßgeblichkeitsgrundsatz dar, „die Ausnahme ist die Regel“ (WEBER-GRELLET, BB 1999, 2659).

Verhältnis zum Gesellschaftsrecht: Die Regelungen der §§ 32a, 32b GmbHG zum Eigenkapitalersatz bleiben von der Vorschrift des Abs. 2a unberührt; denn Abs. 2a betrifft nach seinem Wortlaut nur künftig entstehende Verpflichtungen (vgl. WEBER-GRELLET, BB 2000, 1024 [1027]). Entsprechend gilt dies auch für die auf §§ 32a, 32b GmbHG verweisenden Vorschriften des § 129a HGB zur Darlehensgewährung bei einer oHG, bei der kein Gesellschafter eine natürliche Person ist, sowie des § 172a HGB zur Darlehensgewährung bei KG, bei denen kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist. Zur Besonderheit der Behandlung von Darlehen unter Berücksichtigung von Abs. 2a in Krisen der Gesellschaft s. Anm. 1785 ff.

Verhältnis zum Verfassungsrecht: Die Vorschrift des Abs. 2a, die neben Verbindlichkeiten insbes. auch Rückstellungen wegen ungewisser Verbindlichkeiten betrifft (s. Anm. 1773), könnte wegen der Ausgrenzung der aus zukünftigen Einnahmen (s. Anm. 1771) zu erfüllenden Verpflichtungen unter verfassungsrechtl. Aspekten uU als bedenklich angesehen werden (ggf. Verstoß gegen das verfassungsrechtl. Gebot der Belastungsgleichheit). Zu den Jubiläumsrückstellungen (ausführlich Anm. 1830 ff.) hat der BFH nämlich in einer Vorlage an das BVerfG die Unvereinbarkeit dieser gesetzlichen Regelung(en) mit Art. 3 Abs. 1 GG und damit deren Verfassungswidrigkeit angenommen (BFH v. 10.11.1999 – X R 60/95 BStBl. II 2000, 131), insbes. da die „zeitweilige Ausgrenzung der Jubiläumsrückstellungen aus der geltenden Passivierungsregelung für Verbindlichkeitsrückstellungen ... gegen das für das Steuerrecht ... aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der Belastungsgleichheit“ verstoße. Der BFH geht hierin von der Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers in § 5 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB aus mit der Konsequenz, alle Rückstellungen aus ungewissen Verbindlichkeiten, die den hierfür geltenden handelsrechtlichen Anforderungen entsprechen, stl. zu berücksichtigen (vgl. HEY, BB 2000, 1454; s. auch Anm. 1831). In seiner Begründung stellt der BFH ab auf die „prinzipielle Gleichwertigkeit von Jubiläumsrückstellungen und sonstigen Rückstellungen wegen ungewisser Verbindlichkeiten“. Eine prinzipielle Gleichwertigkeit mit entsprechenden verfassungsrechtl. Konsequenzen erscheint uE in den nicht gewinnabhängigen Fällen (s. Anm. 1762) des Abs. 2a ebenfalls nicht ausgeschlossen.

1767–1769 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Steuerrechtsfolgen des Abs. 2a

I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2a

1770 1. Verpflichtungen

Begriff der Verpflichtung: Nach dem Wortlaut der Vorschrift werden von dem sog. Passivierungsaufschub (WENDT, StbJb 2003/04, 247 [261] zufolge eine „euphemistische Umschreibung eines Passivierungsverbots“, wenn es zT überhaupt nicht zu einer Passivierung kommen kann) Verpflichtungen im Allgemeinen erfasst, und zwar unabhängig davon, ob vorher eine Vermögenszuwendung erfolgt ist (vgl. KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. Ca 17, „Wortlaut ... zu weit geraten“). Eine teleologische Reduktion der Norm erscheint angesichts des eindeutigen Wortlauts fraglich. Die Verpflichtung zu einer Leistung liegt – nicht nur bei bürgerlich-rechtl. Verpflichtungen zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen gem. § 241 BGB, sondern auch bei faktischen Leistungsverpflichtungen oder Verpflichtungen gegenüber der öffentlichen Hand – vor, wenn der bilanzierende Kaufmann sich ihr aus rechtl. oder tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann (vgl. ADS VI. § 246 HGB Rn. 104). Die sich aus der wirtschaftlichen Situation des Bilanzierenden ergebende tatsächliche Fähigkeit, bestehende oder wahrscheinlich entstehende Verpflichtungen erfüllen zu können, ist für die Passivierung grds. unbeachtlich.

Geltung für Außenverpflichtung: Die Regelung des Abs. 2a greift lediglich bei einer Außenverpflichtung, also einem Leistungszwang gegenüber einem an-

deren (s. Hoyos/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 247 Rn. 202); somit betrifft Abs. 2a nur solche rechtl. oder faktischen Verpflichtungen (hierzu ADS VI. § 246 HGB Rn. 119; BALLWIESER in Beck-HdR, B 131 Rn. 63) des Bilanzierenden, deren Erfüllung eine unternehmensfremde Person verlangen und durchsetzen kann. Die Verpflichtungen werden zwar wohl überwiegend auf Zahlung eines Geldbetrags abstellen, sie können aber auch auf die Erbringung einer Sach- oder Dienstleistung sowie – etwa im Bereich des Umweltschutzes – auf die Herstellung eines Umweltzustands gerichtet sein.

Keine Geltung für Innenverpflichtung: Für Innenverpflichtungen, dh. Rückstellungen „für eine betriebswirtschaftliche Verpflichtung gegen sich selbst“ (BFH v. 19.1.1972 – I 114/65, BStBl. II 1972, 392) – zum einen passivierungspflichtige, wie im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, oder unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB) – stellt sich das Problem des Zwangs zur Erfüllung der Verpflichtungen, und damit auch der Gewinn- oder Einnahmenabhängigkeit dieser Erfüllungspflicht, nicht. Zum anderen sind für weitere Innenverpflichtungen handelsbilanzielle Passivierungswahlrechte einschlägig (§ 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB; zu den Wahrrückstellungen s. FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 264; LBP/HOFFMANN/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 904), aus denen nach hM aufgrund stRspr. (vgl. grundlegend nur BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) ohnehin jeweils ein stl. Passivierungsverbot folgt.

2. Erfüllungspflicht

a) Abhängigkeit der Erfüllungspflicht

1771

Erfüllungspflicht nur abhängig von künftigen Einnahmen oder Gewinnen: Nach dem Wortlaut des Abs. 2a ist Tatbestandsvoraussetzung, dass die Verpflichtungen ausschließlich im Fall künftiger Einnahmen oder Gewinne zu erfüllen sein müssen, dh. dass iSd. Veranlassungszusammenhangs der Anfall der Einnahmen oder Gewinne den Zwang zur Verpflichtungserfüllung veranlasst oder diese Erfüllung der Verpflichtungen den entsprechenden Einnahmen oder Gewinnen folgt, da diese hierzu zu dienen bestimmt sind. Das Veranlassungsprinzip (zur Abgrenzung von Kausalitäts- und Finalitätsprinzip im Zusammenhang mit AHK vgl. § 6 Anm. 280, 282b) ist mithin wesentlich. Die Rechtsfolge des zeitweiligen Passivierungsverbots tritt uE ausschließlich für solche Verpflichtungen ein, deren Erfüllung „nur“ vom Anfall künftiger Einnahmen oder Gewinne abhängt – ungeachtet der Tatsache, dass für den Fall der bloßen Einnahmenabhängigkeit auch das gegenwärtige Schuldner-Vermögen belastet sein kann.

Beispiel: Ein Filmproduzent erhält von einer Fernsehanstalt einen Kredit für eine Filmproduktion (vgl. ähnlich BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320). Der Kredit ist ausschließlich aus den Verwertungserlösen der ersten fünf Jahre nach der Uraufführung des Films zu tilgen, soweit diese Verwertungserlöse einen bestimmten Betrag übersteigen. Da die Verpflichtung ausschließlich im Fall künftiger Verwertungserlöse aus diesen Erlösen erfüllt werden muss, gilt bis zu deren Anfall (s. Anm. 1775 und 1776) ein Passivierungsaufschub.

Erfüllungspflicht teilweise unabhängig von künftigen Einnahmen oder Gewinnen: Verbotsschädlich sind demgegenüber Verpflichtungen, für deren Erfüllung nicht allein zukünftige Einnahmen oder Gewinne verantwortlich sind. Beim Erwerb eines Unternehmens würde im Übrigen dieser Sachverhalt uU bei

der Bemessung des Kaufpreises im Wege eines Abschlags berücksichtigt (vgl. BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139; differenzierend WEBER-GRELLET, Stbg. 2001, 64 [74], der das Teilwertargument in den in Abs. 2a angesprochenen Fällen ablehnt, da die Abhängigkeit der Verpflichtung von späteren Gewinnen sowie der zeitliche Aspekt der wirtschaftlichen Verursachung hierbei vernachlässigt werde; WEBER-GRELLET, DB 2002, 2180 [2183]). Hängt eine Verpflichtung nicht ausschließlich von künftigen Einnahmen oder Gewinnen ab und erscheint damit wohl auch aus Sicht des Gesetzgebers angesichts der Erfüllungserfüllung das gegenwärtige Vermögen des Schuldners als belastet, tritt die Rechtsfolge des Passivierungsaufschubs in Abs. 2a nicht ein, zumindest bei bejahter rechtl. Verpflichtung, bei der lediglich der Zeitpunkt der Erfüllung offen ist.

Beispiel: Wie oben erhält der Filmproduzent einen Kredit zur Filmproduktion, der hingegen jetzt in den ersten drei Jahre nach der Uraufführung des Films, soweit die Verwertungserlöse einen bestimmten Betrag übersteigen, spätestens aber nach fünf Jahren zu tilgen ist. Da die Verpflichtung auch im Fall fehlender Verwertungserlöse erfüllt werden muss, gilt in diesem Beispiel kein Passivierungsverbot (uU dann mit Abzinsung auf fünf Jahre; s. § 6 Anm. 1142 ff.).

Ist als Entgelt für eine einmalige Gegenleistung ein bestimmter Betrag in Raten zu entrichten, deren Höhe oder Zeitpunkt gewinnabhängig ist, handelt es sich ebenfalls um eine passivierungspflichtige Verbindlichkeit, da die Gewinnabhängigkeit um Tilgungsraten die Fälligkeit und nicht die Verbindlichkeit selbst betrifft. Für eine Anwendung des Abs. 2a ist insoweit kein Raum.

1772 b) Umfang der Erfüllungspflicht

Höhe der Verpflichtungen: In voller Höhe der vom Anfall künftiger Einnahmen oder Gewinne abhängigen Verpflichtungen greift „für“ diese Verpflichtungen nach dem Wortlaut des Abs. 2a das zeitweilige Passivierungsverbot. Zwar gilt dieses Verbot für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, „soweit“ künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen; damit wird allerdings lediglich die vertragsmäßige Ausgestaltung der sukzessiven Erfüllungspflicht angesprochen (vgl. auch Anm. 1771).

Keine inhaltliche Einschränkung: Eine einschränkend zu verstehende lediglich partielle inhaltliche Inbezugnahme der Verknüpfung von Verpflichtungen und künftigen Einnahmen oder Gewinnen kann nach dem Tatbestandsmerkmal der ausschließlichen Abhängigkeit der Verpflichtungen von den Einnahmen oder Gewinnen (s. Anm. 1771) damit nicht gemeint sein; denn sobald – zB über die ausschließliche Abhängigkeit von künftigen Erlösen hinaus – der Erfüllungszwang der Verpflichtungen nur teilweise durch künftige Einnahmen oder Gewinne veranlasst ist (s. Bsp. in Anm. 1771), läuft nicht nur „insoweit“ der Passivierungsaufschub ins Leere. Ein Passivierungsverbot ergibt sich, wenn Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit vereinbart ist, und nicht etwa, nur soweit dies vereinbart wurde.

Beispiel: In der HBil. einer Verlags-GmbH ist eine Druckbeihilfe erfasst worden (vgl. ähnlich BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244). Die Beihilfe ist der GmbH als unverzinsliches Darlehen aus Eigenmitteln des Autors gewährt worden, und zwar unter der Bestimmung, dass erst nach einem festgelegten Mindestumsatz aus dem Verkauf von Buchexemplaren das Darlehen zurückzuzahlen ist, indem der Verfasser (und Darlehensgeber) sodann einen bestimmten Betrag für jedes verkaufte Buchexemplar erhält. Für die Verpflichtung zur Darlehenstilgung oder -rückzahlung, die nur zu erfüllen ist, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, darf damit nach Abs. 2a im Rahmen der stl. Gewinnermittlung – solange im Bsp. der festgelegte

Mindestumsatz aus verkauften Buchexemplaren nicht erreicht ist – kein Passivposten angesetzt werden.

3. Schuldenabgrenzung

1773

Keine Passivierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen: Weder Verbindlichkeiten noch Rückstellungen dürfen bei Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit zunächst passiviert werden. Das zeitweilige Passivierungsverbot in Abs. 2a betrifft die Verbindlichkeiten und Rückstellungen grds. also gleichermaßen. Verbindlichkeiten und Rückstellungen stellen Unterfälle (§§ 246, 266 HGB) der Schulden dar (Hovos/M. Ring in Beck-BilKomm. VI. § 247 Rn. 201), für die das handelsrechtl. Vollständigkeitsgebot (MERKT in BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2007, § 246 Rn. 1) gilt und für die als wesentliche Merkmale die wirtschaftliche Belastung, das Vorliegen einer Leistungspflicht sowie eine Quantifizierbarkeit der Leistung gelten.

BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359; v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479; v. 11.4.1990 – I R 63/86, BFHE 160, 323; v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373; v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18; v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733.

Gewissheit bei Verbindlichkeiten, Ungewissheit bei Rückstellungen: Verbindlichkeiten sind gewisse Verpflichtungen gegenüber Dritten, die nach Grund und Höhe feststehen. Verbindlichkeiten, die mit Sicherheit oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen, dürfen weder in der HBil. noch im Rahmen der stl. Gewinnermittlung passiviert werden (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359; v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479). Zu einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten kommt es handelsbilanziell dann, wenn die Verpflichtung dem Grunde nach rechtl. wirksam entstanden ist oder wahrscheinlich entstehen wird (vgl. zB zur Verneinung bei Patronatserklärungen im Konzern BFH v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384) und die wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag gegeben ist (str.; vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 118 ff., sowie mwN SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 5 Rn. 384). Wenn Verpflichtungen am Bilanzstichtag nach Grund und/oder Höhe nicht feststehen, kommt nur die Passivierung einer Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit in Betracht (BFH v. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl. II, 741); künftige Ausgaben müssen dabei sofort als BA abziehbar sein und dürfen ihrer Art nach nicht als AHK zu aktivieren sein (BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18; v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; vgl. auch Abs. 4b Satz 1).

Beispiel: Eine KG erhält für ein Entwicklungsprojekt vom damaligen Bundesminister für Forschung und Technik (BMFT) eine rückzahlbare Zuwendung von insgesamt 50 % der tatsächlichen Selbstkosten in einem Förderzeitraum von fünf Jahren (vgl. ähnlich BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116). Die Rückzahlungsverpflichtung wird normalerweise drei Jahre nach dem Abschluss des Vorhabens wirksam und ist in fünf gleichen Jahresraten zu leisten; die Rückzahlungsverpflichtung wird nicht wirksam, wenn dem BMFT glaubhaft dargelegt wird, dass das wissenschaftlich-technische Ziel in wichtigen Punkten nicht erreicht wurde, eine kommerzielle Verwertung nicht möglich ist oder die Verwertung der Ergebnisse des geförderten Vorhabens zu keinem nachhaltigen Umsatz, aus dem sonst zu erfüllen wäre, geführt hat.

Ist eine Verpflichtung noch nicht wirksam entstanden, weil sie von dem Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (§ 158 Abs. 1 BGB) abhängt, kann eine Bilanzierung einer gewissen Verbindlichkeit nicht erfolgen. Dasselbe gilt wirtschaftlich betrachtet für eine auflösend bedingte (§ 158 Abs. 2 BGB) Rückzahlungsverpflichtung, bei der der Gläubiger den Eintritt der Bedingung nicht einseitig herbeiführen kann.

Im vorigen Beispiel ist – wegen des Schwebezustands bis zum Ablauf des Förderzeitraums – keine gewisse Verbindlichkeit zu bilanzieren (für die andernfalls ebenfalls der stl. Passivierungsaufschub des Abs. 2a anzuwenden wäre); hingegen sind die Voraussetzungen erfüllt, die von der Rspr. für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten entwickelt worden sind. Die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist allerdings nach Abs. 2a zunächst ebenfalls untersagt.

Passivierung von Rechnungsabgrenzungsposten: Weitere Passivposten werden in der Vorschrift des Abs. 2a nicht angesprochen; kommt demzufolge der Ansatz eines – bei zu bejahender Zeitbestimmtheit im engeren Sinne – passiven transitorischen RAP in Betracht, schlägt das zeitweilige Passivierungsverbot des Abs. 2a fehl, da dieser Posten nicht zu den Verbindlichkeiten oder Rückstellungen rechnet (§ 266 Abs. 3 HGB). Allerdings wird es uE in den hier in Betracht kommenden Fällen wohl idR an diesem Kriterium der Zeitbestimmtheit ermangeln und damit ein passives Transitorium ieS nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (vgl. auch § 250 Abs. 2 HGB) nicht vorliegen.

Beispiel: Ein Unternehmen erhält von seinem Großkunden Zuschüsse zu den HK für Werkzeuge, die es bei der Preisgestaltung für die mittels dieser Werkzeuge herzustellenden und an den Kunden zu liefernden Produkte gemäß Liefervertrag über fünf Jahre preismindernd berücksichtigen muss (vgl. ähnlich BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655). Die Zuschüsse sind im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung gewinnerhöhend zu erfassen, eine gewinnmindernde Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, wie sie der BFH im zit. Urteil erlaubte (dazu grds. krit. WEBER-GRELLET, BB 2001, 36) scheidet wegen der Einnahmenabhängigkeit nach Abs. 2a zunächst aus. Gelangte man allerdings zu dem Ergebnis, den Zuschuss als passiven RAP zu erfassen und ihn über die Dauer der Lieferverpflichtung aufzulösen (Weber-Grellet, BB 2001, 36), was hier wegen der Zeitbestimmtheit möglich erschiene, entfiele auch das zeitweilige Passivierungsverbot.

Keine Passivierung von erhaltenen Anzahlungen: Als verbotsschädlich käme PRINZ (DStR 2000, 661 [669]) zufolge evtl. noch die Bildung von erhaltenen Anzahlungen in Betracht. Das erscheint angesichts der – zumindest für KapGes. verbindlichen – handelsbilanziellen Gliederungsvorschrift des § 266 Abs. 3 HGB, wonach erhaltene Anzahlungen einen Unterfall der Verbindlichkeiten darstellen, aber fraglich (abl. auch WENDT, EStB 2000, 309 [313]). Für erhaltene Anzahlungen, die Verbindlichkeiten darstellen, gilt wie ausgeführt das zeitweilige Passivierungsverbot des Abs. 2a.

1774 Einstweilen frei.

4. Einnahmen- oder Gewinnanfall

1775 a) Umfang des Einnahmen- oder Gewinnanfalls

Begriff der Einnahmen oder Gewinne: Erst wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind, müssen Verbindlichkeiten oder Rückstellungen passiviert werden. Da Abs. 2a im Rahmen einer stl. Gewinnermittlungsvorschrift gleichberechtigt auf Einnahmen oder Gewinne abstellt, sind entsprechende Vereinbarungen nach der stl. Terminologie auszulegen. Für die Auslegung des maßgeblichen Einnahmenbegriffs gilt § 8 Abs. 1 unmittelbar oder – soweit Einnahmen iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 betroffen sind – sinnentsprechend (BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; v. 30.5.1990 – I R 57/89, BFHE 161, 97; v. 30.5.1990 I R 6/88, BStBl. II 1991, 235). Unter Einnahmen iSd. Abs. 2a werden also alle Zugänge von WG in Geld oder Geldeswert – zB bei Sachbezügen – zu verstehen sein. Eine Beschränkung auf Einnahmen, die durch den Betrieb veranlasst sind, erfolgt zwar nicht ausdrücklich, andere Einnahmen, aus denen die Erfüllung erfolgen soll, sind aber uE auch nicht denkbar. Gewinn

als Saldogröße ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj., vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen (§ 4 Abs. 1). Dieser Gewinnbegriff umfasst sowohl positive wie negative Betriebsergebnisse (BFH v. 22.5.1975 – IV R 156/74, BStBl. II 1975, 734); § 4 enthält den materiellen Gewinnbegriff, der den Verlust als „negativen Gewinn“ beinhaltet (BFH v. 7.5.1974 – VIII R 113/73, BStBl. II 1974, 544). Gewinn iSd. § 4 Abs. 1 ist bei positivem Saldo also die durch den Vergleich zweier aufeinanderfolgender Wj. entstehende Vermögenmehrung (BFH v. 15.12.1976 – I R 58/75, BStBl. II 1977, 250).

Teilumfänglicher Anfall von Einnahmen oder Gewinnen: Darüber hinaus ist es notwendig, den entsprechenden Umfang des Einnahmen- bzw. Gewinnanfalls als Tatbestandsvoraussetzung zu präzisieren. Es ist festzustellen, dass Abs. 2a an zwei unterschiedlichen Stellen auf Einnahmen sowie Gewinne Bezug nimmt:

- Passivierungsverbot unter der Voraussetzung des ausschließlichen Erfüllungszwangs, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen (s. Anm. 1772), und
- Passivierungspflicht, wenn „die“ Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

Festzustellen ist, dass der bestimmte Artikel „die“ auf die vorher in der Norm angesprochenen Einnahmen und Gewinne abstellt. Diese betr. Einnahmen und Gewinne werden durch Verwendung der Konjunktion „soweit“ insoweit eingeschränkt, als Erfüllungszwang und Anfall von Einnahmen oder Gewinnen korrespondieren (s. Anm. 1772). Sie konkretisieren damit ihrerseits die Einnahmen und Gewinne, auf die innerhalb des zweiten Nebensatzes abgestellt wird. Damit sind empfangene Beträge BE des Jahres der Zuwendung, während zurückgezahlte Beträge BA der Jahre sind, in denen die Rückzahlungsverpflichtung durch Einnahmen oder Gewinne ggf. sukzessive entsteht. Gelegentlich wird allerdings die Auffassung vertreten, dass die Passivierung der Verpflichtung in voller Höhe vorzunehmen ist, sobald Einnahmen oder Gewinne angefallen sind, es also nicht darauf ankomme, in welchem Umfang Einnahmen zufließen oder Gewinne entstehen (etwa KORN/STRAHL, § 5 Rn. 548; wohl auch WENDT, EStB 2000, 309 [312]). Explizit betonen STRUNK/KAMINSKI (Steuerliche Gewinnermittlung bei Unternehmen, 2001, 66), dass die Verpflichtung – wenn es auch aufgrund der umgekehrten Intention des Gesetzgebers nahegelegen hätte, die Passivierung nur in der Höhe zuzulassen, wie ein Gewinn entstanden ist, weil nur in diesem Umfang eine Rückzahlungspflicht besteht – in voller Höhe zu bilanzieren sei, sobald ein Gewinn entsteht.

Stellungnahme: Dem wird nicht zu folgen sein; denn andernfalls würde entgegen dem eindeutigen Gesetzeswortlaut eben dann eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung ausgewiesen, die – weiterhin – nur von künftigen Einnahmen oder Gewinnen abhängig ist. Das gesetzgeberische Ziel, die Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen auch nur insoweit zuzulassen, wie Einnahmen bzw. Gewinne entstanden sind, wird uE mit Abs. 2a erreicht.

Beispiel: Ein Unternehmen erhält zur Förderung der beschleunigten Markteinführung energiesparender Technologien eine rückzahlbare Zuwendung (vgl. ähnlich BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, BFHE 160, 323). Der Zuwendungsgeber verzichtet auf die Rückzahlung teilweise, wenn das Verfahren nach drei Jahren nicht erfolgreich am Markt eingeführt wurde. Erst dann ist die Zuwendung aus den Umsatzerlösen – ggf. lediglich quotal – rückzahlbar. Der Darlehensrückzahlungsanspruch des Zuwendungsgebers stellt beim Zuwendungsempfänger eine erfolgsabhängige Verpflichtung dar, deren Passivierung zunächst über Abs. 2a verboten ist. Eine Passivierungspflicht entsteht

erst – vom Umfang her korrespondierend zur Rückzahlungspflicht aus den Umsatzerlösen – (quotale) in der Höhe, wie Einnahmen entstanden sind.

1776 b) Zeitpunkt des Einnahmen- oder Gewinnanfalls

Geltung des Realisationsprinzips: Eine Passivierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen wird „erst“ ab dem Zeitpunkt des Anfalls von Einnahmen bzw. Gewinnen erlaubt. Zur Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals ist auf das Realisationsprinzip zurückzugreifen (zum Realisationsprinzip MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 45 ff.; zur Bedeutung des Realisationsprinzips für die Passivseite der Bilanz GOSCH, DStR 2002, 977 [981]), das im Bereich des BV-Vergleichs die zeitliche Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen regelt. Danach sind Erträge dann auszuweisen, wenn der Leistungsverpflichtete seine Leistung im Wesentlichen erbracht hat und deshalb sein Anspruch auf die Gegenleistung (Zahlung etc.) nicht mehr mit ungewöhnlichen, über das jeder Geldforderung eigene Ausfallrisiko hinausgehenden Risiken belastet erscheint. Es genügt also für die Verbindlichkeits- bzw. Rückstellungsbildung im Ergebnis entweder die Einzahlung oder die Ertragsrealisierung, soweit davon der Erfüllungszwang der Verpflichtung abhängig ist. Das Zuflussprinzip (§ 11) kann auch bei partieller Bezugnahme auf Einnahmen in Abs. 2a zur Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals nicht herangezogen werden, weil es für den BV-Vergleich keine Gültigkeit hat (§ 11 Abs. 1 Satz 5; vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 11 Rn. 3).

Ende des Wirtschaftsjahrs als maßgeblicher Zeitpunkt: Vom „Gewinn“ als Saldogröße kann wie ausgeführt (s. Anm. 1771 und 1772) ebenfalls die Notwendigkeit der Verpflichtungserfüllung abhängig sein. Hier reicht es für die Passivierung der von Abs. 2a erfassten Verpflichtungen zum Ende eines Wj. aus, wenn in diesem Wj. der entsprechende (s. Anm. 1775) Gewinn erzielt wurde. Wird hinsichtlich der Notwendigkeit der Verpflichtungserfüllung auf Teilergebnisse (zB Unternehmenssegmentgewinne) abgestellt, ist uE für die Passivierung ebenfalls der Ablauf der entsprechenden Rechnungslegungsperiode ausreichend.

1777–1779 Einstweilen frei.

II. Steuerrechtsfolgen des Abs. 2a

1. Allgemeine Steuerrechtsfolgen

1780 a) Zeitweiliges Passivierungsverbot für einnahmen- oder gewinnabhängige Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Zeitweiliges Passivierungsverbot: Abs. 2a verbietet, wenn Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit vorliegt, einstweilen die Passivierung sowohl von Verbindlichkeiten als auch von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (s. Anm. 1773), und zwar bis zum Wj. des Anfalls (s. Anm. 1776) der entspr. Einnahmen oder Gewinne. Daraus folgt, dass solche Passivposten zunächst nicht ergebniswirksam erfasst werden dürfen. Damit unterliegt etwa eine entsprechende vereinbarte Zuwendung im Wj. der Vereinnahmung beim Zuwendungsempfänger voll der Besteuerung mit der Folge, dass ihm lediglich ein Betrag nach Steuern zur Verwendung entsprechend dem Zweck verbleibt, was uU wiederum Auswirkungen auf den Bedingungseintritt haben kann (vgl. zu diesem mögl. Kreisschluss WENDT, EStB 2000, 309 [312]; WENDT, StbJb. 2003/04, 247 [261 f.]).

Geltung des Passivierungsverbots im Zeitablauf: Auch für den Fall einer teilweisen Einnahmen- resp. Gewinnentstehung entsprechend dem Erfüllungszwang (s. Anm. 1771) bleibt dieses aufschiebende Passivierungsverbot uE weiterhin bestehen (s. Anm. 1775). Das bedeutet, dass die entspr. Passivierung im Zuge der Einnahmen- bzw. Gewinnentstehung ggf. sukzessive zu erfolgen hat.

b) Sofortauflösung bisher passivierter einnahmen- oder gewinnabhängiger Verbindlichkeiten und Rückstellungen 1781

Abs. 2a erfasst auch entsprechende Verpflichtungen, die in Wj. passiviert worden sind, die vor dem 1.1.1999 begonnen haben (uU auch solche, die bereits nach der bis dahin geltenden Rechtslage nicht hätten passiviert werden dürfen, BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252). Eine zeitweise Neutralisation des Auflösungsgewinns durch Einstellung in eine stfreie Rücklage, um die Besteuerungsfolgen abzumildern, ist nicht vorgesehen, weil wohl deren Notwendigkeit (vgl. Bericht des FinAussch. v. 11.11.1999, BTDrucks. 14/2070, 18) nicht erkannt wurde.

c) Passivierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen bei Einnahmen- oder Gewinnanfall 1782

Ergebniswirksamkeit: In dem Wj., in dem die Einnahmen oder Gewinne fallen, wirkt die Rückzahlung entsprechend der Erfüllungspflicht erstmals ergebnismindernd. Die ergebniswirksame buchhalterische Erfassung hat also erst ab dem Wj. zu erfolgen, in dem die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind; denn ab diesem Zeitpunkt (s. Anm. 1776) sind diese Verpflichtungen nicht mehr von künftigen Gewinnen, Erlösen, Erträgen oder Einnahmen abhängig, sondern von entstandenen. Da ab dann sowohl die Einnahmen- als auch die Gewinnabhängigkeit – zukunftsbezogen – zu verneinen ist, gebietet der Wortlaut des Abs. 2a („sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen“) ab diesem Wj. eine entsprechende (s. Anm. 1775) Passivierung. Diese Rechtsfolge ergibt sich außerdem schon aus dem – mangels Durchbrechung aufgrund einer stl. entgegenstehenden Norm (s. Anm. 1766) – anzuwendenden Maßgeblichkeitsprinzip (BFH v. 10.11.1999 – X R 60/95, BStBl. II 2000, 131).

Einnahmen-/Gewinnentstehung: Für den Fall einer teilweisen Einnahmen- bzw. Gewinnentstehung entsprechend dem Erfüllungszwang (s. Anm. 1771) korrespondiert das Passivierungsgebot uE mit dem weiterhin teilweise bestehenden aufschiebenden Passivierungsverbot (s. Anm. 1780), was wie ausgeführt (s. Anm. 1775) die entsprechende Passivierung im Zuge der Einnahmen- bzw. Gewinnentstehung zur Konsequenz hat.

Einstweilen frei.

1783–1784

2. Steuerrechtsfolgen im Krisenfall

a) Kapitaleretzendes Darlehen

1785

Hat ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein Darlehen im Krisenfall gewährt, also nach § 32a GmbHG „in einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft)“, so wird er im Insolvenzverfahren als nachrangiger Insolvenzgläubiger behandelt.

Zu den Krisenfällen aus bilanzieller und insbes. aus zivil- und gesellschaftsrechtl. Sicht KNOBBE-KEUK, StuW 1991, 306; CREZELIUS, EStB 1999, 85; K. SCHMIDT, GmbHR 1999, 9; NEU, GmbH-StB 2000, 41; OLBING, GmbH-StB 2002, 175; PAUS, GmbHR 2004, 1568; DAUTEL, BB 2002, 1125; HÖLZLE, FR 2006, 447.

Daraus kann uE nicht ein Anwendungsfall für Abs. 2a abgeleitet werden (aA wohl noch RINGWALD, Inf. 2000, 417). Der Passivierungsaufschub bleibt nämlich von dem gesamten Problemfeld insoweit unberührt, als Abs. 2a nach seinem Wortlaut ausschließlich künftig entstehende Verpflichtungen (vgl. WEBER-GRELLET, BB 2000, 1024 [1027]) betrifft. Etwas anderes könnte uE allenfalls gelten, wenn die Gesellschafter vertraglich vereinbart hätten, ihre Forderungen im Krisenfall nur dann einzufordern, wenn der Fortbestand der Gesellschaft nicht gefährdet wäre, und dies – ausdrücklich und ausschließlich – bei Anfall von entsprechenden Einnahmen oder Gewinnen. Eigenkapitalersetzende Darlehen sind in der HBil. grds. als Fremdkapital zu passivieren (BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90 BStBl. II 1992, 532; v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502); lediglich im Überschuldungsstatus sind sie nicht zu passivieren. Auch aus der Rspr. zum Eigenkapitalersatz kann uE in dieser Hinsicht nichts Gegenteiliges abgeleitet werden (zu Einlagen der Gesellschafter grundlegend BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; v. 28.11.2001 – I R 30/01, BFH/NV 2002, 677; BGH v. 29.5.2000 – II ZR 75/98, II ZR 118/98, II ZR 347/97, ZIP 2000, 1251; krit. KURTH/DELHAES, DB 2000, 2577). Ein Rückzahlungsanspruch aus einem von Anfang an kapitalersetzenden Darlehen ist in der Bilanz der empfangenden Gesellschaft auch zu passivieren, wenn diese wegen Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit zur Rückzahlung nicht in der Lage ist (vgl. BFH v. 6.11.2007 – I B 50/07, BFH/NV 2008, 616). Ausnahmsweise könnte (ohne Abs. 2a) die Passivierung eines kapitalersetzenden Darlehens entfallen, wenn eine Rückzahlung der vom Gesellschafter empfangenen Leistungen nur unter identischen Umständen wie die Rückzahlung einer Einlage verlangt werden kann (BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; vgl. BUCIEK, Stbg. 2000, 109 [111]; s. näher Anm. 485 „Eigenkapitalersetzende Darlehen“).

1786 b) Rangrücktrittsvereinbarung

Ein Rangrücktritt als Stillhalteabkommen erschöpft sich in dem Versprechen des Kreditgebers, sich nicht auf die (vielleicht nicht-kapitalersetzende) Qualität seines Kredits zu berufen, ihn nicht zurückzufordern und im Insolvenzfall nur als nachrangige Forderung anzumelden (vgl. K. SCHMIDT in Festschr. Raupach, 2006, 405 [410]: „pactum de non petendo“). Eine gewinnerhöhende Verbindlichkeitsauflösung käme allenfalls dann in Betracht, wenn die Verbindlichkeit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden muss, oder bei Schulderrlass nach § 397 BGB (vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 63). Ein Rangrücktritt beinhaltet jedoch weder einen Verbindlichkeitserlass noch lässt er den Schluss zu, dass die Verbindlichkeit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden muss (FÖRSTER/WENDLAND, GmbHR 2006, 169 [176]; vgl. WINNEFELD, Bilanz-Handb., 4. Aufl. 2006, Rn. D 1542; FRYSTATZKI, EStB 2006, 109; zu mögl. Konsequenzen der unveränderten Passivierung beim Kreditnehmer im Hinblick auf die Werthaltigkeit der entsprechenden Forderung beim Gläubiger vgl. BERNDT, BB 2006, 2744 [2745]).

Einfacher Rangrücktritt: Mit Rangrücktrittsvereinbarungen (sog. Erfüllungsmodalitäten) von Seiten eines Gesellschafters (s. auch Anm. 1785) oder von Dritten soll in Krisenfällen eine Überschuldung vermieden werden (vgl. KNOBBE-KEUK, StuW 1991, 306 [308]; BORDT in Hd], Abt. III/9 Rn. 55). Der Rangrücktritt beeinflusst nach stRspr. nicht die Passivierungspflicht in der HBil. und der stl. Gewinnermittlung (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 920 „Rangrücktritt“; aA – materiell aber glA – KNOBBE-KEUK, StuW 1991, 306 [309]: Ausweis als Son-

derposten „haftendes Kapital“). Kennzeichen des Rangrücktritts ist somit, dass der Gläubiger weiterhin auf seiner Forderung besteht und die Erfüllung dieser Forderung nur gegenüber anderen Gläubigern zurückgestellt wird. Gesellschafterdarlehen, die unter einem Rangrücktritt gegeben worden sind, bestehen also aus Gesellschaftersicht in vollem Umfang weiter, sie sind lediglich einer Kapital Sperre im Krisenfall unterworfen (vgl. SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 10. Aufl. 2006, §§ 32a, 32b Rn. 99). Nach Ansicht der FinVerw. führte dies unter Geltung des Abs. 2a ausschließlich dann nicht zur gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit, wenn aufgrund einer solchen Rangrücktrittsvereinbarung eine Darlehensverbindlichkeit nur zu Lasten von Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen bedient zu werden braucht (sog. harte Rangrücktrittserklärung, vgl. JANSSEN, BB 2005, 1895), denn es sei „Voraussetzung für die Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG ..., dass zwischen dem Ansatz der Verbindlichkeit und Gewinnen und Einnahmen eine Abhängigkeit im Zahlungsjahr besteht ... Fehlt dagegen eine Bezugnahme auf die Möglichkeit einer Tilgung auch aus sonstigem freiem Vermögen, ist der Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen bei derartigen Vereinbarungen ausgeschlossen“ (BMF v. 18.8.2004, BStBl. I 2004, 850 Tz. 3; v. 8.9.2006, BStBl. I 2006, 497 Tz. 7; zum „fehlerhaften“ Rangrücktritt vgl. WATERMEYER, GmbHR 2006, 240 [242]). Demgegenüber betont der BFH (v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618, s. Anm. 1762), dass bei einem Rangrücktritt ohne explizite Bezugnahme auf die Möglichkeit der Tilgung auch aus einem Liquidationsüberschuss oder aus sonstigem freiem Vermögen die Passivierung nicht ohne nähere Prüfung auszuschließen sei. Vielmehr sei ein solcher „Rangrücktritt nicht dahin gehend auszulegen ..., dass der Gläubiger für den Fall der Besserung auf die Rückzahlung des Darlehens aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen des Schuldners verzichtet“.

Auch unter Geltung des Abs. 2a führt ein einfacher Rangrücktritt – selbst ohne eine einfach mögliche (vgl. etwa SCHILDKNECHT, DStR 2005, 181 [182]; KLEIN, GmbHR 2005, 663 [669]; FRYSTATZKI, EStB 2006, 459) und in der Gestaltungsberatung (s. Anm. 1789) empfohlene explizite Bezugnahme auf den Wortlaut der FinVerw. – nicht ohne Weiteres zur gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit (BFH 18.10.1989 – IV B 149/88, BStBl. II 1990, 71; v. 13.11.1989 – IV B 26/89, BFH/NV 1990, 761; v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; vgl. HÖLZLE, FR 2004, 1193; SUCHANEK, FR 2004, 1129; RÄTKE, StuB 2005, 497; RÄTKE., StuB 2006, 815). Der Gläubiger verzichtet beim üblichen Rangrücktritt ja nicht auf seine Forderung (vgl. schon RAUTENBERG/SCHAUFENBERG, DB 1995, 1345), andernfalls wäre unabhängig von Abs. 2a Erfolgswirksamkeit beim Schuldner zu konstatieren (s. Anm. 1787). Weil die Schuld nicht ausschließlich im Einnahmen- bzw. Gewinnfall rückzahlbar ist, scheidet uE grds. eine Anwendung des Passivierungsaufschubs aus; Abs. 2a betrifft als Ausdruck des Prinzips der wirtschaftlichen Verursachung nämlich nur bedingt entstehende Verbindlichkeiten (vgl. zB HÖLZLE, GmbHR 2005, 852 [858]).

Qualifizierter Rangrücktritt: Bei einem qualifizierten Rangrücktritt erklärt der Gläubiger sinngemäß, er wolle wegen der Forderung erst nach Befriedigung sämtlicher anderer Gläubiger der Gesellschaft und – bis zur Abwendung der Krise – auch nicht vor, sondern nur zugleich mit den Einlagenrückgewähransprüchen der Gesellschafter berücksichtigt, also so behandelt werden, als handle es sich bei seiner Forderung um statutarisches Kapital (vgl. BMF v. 8.9.2006, BStBl. I 2006, 497). Ziel der Vereinbarung eines qualifizierten Rangrück-

tritts ist wiederum, die Verbindlichkeit im Überschuldungsstatus der Ges. nicht auszuweisen. Einen qualifizierten Rangrücktritt für die „Entpassivierung“ (so in anderem Zusammenhang TARASCHKA, DStR 2006, 109 [110]) aus der Überschuldungsbilanz hatte der BGH (v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, GmbHR 2001, 190) bejaht (aA HEERMA, BB 2005, 537 [540]; krit. auch FICHELTMANN, GmbHR 2007, 518 [519], das Rangrücktrittserfordernis im Gleichklang mit dem eigenen Einlagerückgewähranspruch trage bei EinpersonenGes. „kafkaische Züge“), woraufhin dies vereinzelt stl. einem Forderungsverzicht gleichgestellt wurde (DJPW/LANG, § 8 Abs. 3 KStG nF Rn. 1126; aA HÖLZLE, FR 2004, 1193 [1196]; HÖLZLE, GmbHR 2005, 852 [858]; WATERMEYER, GmbH-StB 2004, 369 [372]; STRAHL, KÖSDI 2006, 15049 [15057]; s. auch Anm. 485, Rangrücktritt). Auch in dieser Hinsicht hat der BFH zur Klärung beigetragen: Die mit einer qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarung versehenen eigenkapitalersetzenden Darlehen seien als Verbindlichkeiten zu bilanzieren. Ein solcher qualifizierter Rangrücktritt stelle auch keinen Verzicht auf die Forderung dar (s. Anm. 485), denn die Forderung tritt nur bis zur Überwindung der Krise im Rang zurück (vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618, s. Anm. 1762). All dies hat die FinVerw. akzeptierend bestätigt (BMF v. 8.9.2006, BStBl. I 2006, 497), nicht ohne ihre frühere Rechtsansicht (BMF v. 18.8.2004, BStBl. I 2004, 850; dennoch aufgeh. durch BMF v. 8.9.2006 aaO) zu verteidigen; denn die Vereinbarung eines qualifizierten Rangrücktritts (ohne Besserungsabrede) erfülle ohnehin nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2a.

Ergebnis: Verbindlichkeiten mit vereinbartem Rangrücktritt sind also insgesamt auch unter Gültigkeit des Abs. 2a im Rahmen der stl. Gewinnermittlung uE weiter zu passivieren (glA PRINZ, DStR 2000, 661 [669]). Rangrücktrittsvereinbarungen sind danach „trotz des ähnlichen Wortlauts“ (KAISER, GmbHR 2001, 103) kein Fall von Abs. 2a (s. auch Anm. 1789). Die nachfolgende Tabelle stellt die möglichen und rechtl. nunmehr großteils – im Gegensatz zum Überschuldungsstatus (vgl. zB die Übersicht bei WATERMEYER, GmbH-StB 2004, 369 [373]) nach dem BGH-Urt. v. 8.1.2001 – II ZR 88/99 (GmbHR 2001, 190) – geklärten Folgen (vgl. K. SCHMIDT in Festschr. Raupach, 2006, 405 [418 f.: „Versicherung behoben“) des einfachen/qualifizierten Rangrücktritts für HBil. und stl. Gewinnermittlung dar:

Rangrücktrittsvereinbarungen	HBil.	stl. Gewinn
Einfacher Rangrücktritt	Passivierung	Passivierung (str.)
Einfacher Rangrücktritt, Tilgung nur aus Gewinnen und Liquidationsüberschüssen	Passivierung	keine Passivierung (str.)
Einfacher Rangrücktritt, Tilgung aus Gewinnen, Liquidationsüberschüssen und aus freiem Vermögen	Passivierung	Passivierung
Qualifizierter Rangrücktritt, Tilgung nur aus Gewinnen und Liquidationsüberschüssen	Passivierung	Passivierung
Qualifizierter Rangrücktritt, Tilgung aus Gewinnen, Liquidationsüberschüssen und aus freiem Vermögen	Passivierung	Passivierung

Tab. 1: Rangrücktrittsvereinbarungen und handelsbilanzielle sowie stl. Passivierung

Auch die geplante Modernisierung (MoMiG, vgl. BTDruks. 16/9737 nach Beschlussempfehlung des Rechtsaussch.) des GmbH-Rechts, insbes. der Insol-

venzordnung (InsO) – nach Änderungen der §§ 19, 39 InsO sollen Forderungen auf Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen oder aus entsprechenden Rechtshandlungen, für die Nachrangigkeit in einem Insolvenzverfahren hinter den in § 39 Abs. 1 Nr. 1–5 InsO nF bezeichneten Forderungen vereinbart wurde, im Überschuldungsstatus generell nicht zu berücksichtigen sein (vgl. SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2007, 1233 [1246]; krit. HÖLZLE, GmbHR 2007, 729 [735]) – führt künftig nicht zu einer anderen Beurteilung.

c) Forderungsverzicht

1787

Forderungsverzicht ohne Besserungsschein: Forderungsverzichte ohne Besserungsklauseln unterliegen nicht dem in Abs. 2a verankerten Passivierungsaufschub, und zwar deshalb, weil anders als etwa beim Rangrücktritt ein solcher Forderungsverzicht (auch gegen Besserungsvereinbarung, s.u.) dazu führt, die entsprechende Verbindlichkeit in der HBil. und der stl. Gewinnermittlung der Gesellschaft erfolgswirksam aufzulösen (STRAHL, KÖSDI 1999, 11869 [11874]; KUSSMAUL, DB 2002, 2258 [2260]: „unstreitig ... Ausbuchung der Verbindlichkeit in der Handelsbilanz“, hM; differenzierend KNOBBE-KEUK, StuW 1991, 306; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 109 f.). Weil somit ohnehin eine stpfl. Gewinnrealisation festzustellen ist, läuft der Passivierungsaufschub des Abs. 2a ins Leere; denn beim Darlehensnehmer entsteht durch den Verzicht des Darlehensgebers ein Ertrag (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588).

Forderungsverzicht mit Besserungsschein: Als „Besserungsschein“ (auch Besserungsklausel, Besserungsvereinbarung) bezeichnet die Insolvenzpraxis, dass die Gläubiger, die im Rahmen eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichs zum Zweck der Erhaltung der Liquidität des Schuldners auf einen Teil ihrer Forderung verzichtet haben, Nachzahlungen erhalten, wenn und soweit sich die Vermögensverhältnisse des Schuldners bessern. Ein Anwendungsfall des Abs. 2a liegt beim Forderungsverzicht mit Besserungsschein ebenfalls nicht vor (PRINZ, GmbHR 2004, 921 [927]). Verbindlichkeiten sind bei Forderungsverzichten mit (und ohne, s.o.) Besserungsvereinbarungen als untergegangen zu betrachten (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 50/02, BStBl. II 2003, 768, hier zum Forderungsverzicht mit Besserungsvorbehalt bzgl. Dauerschulden). Die ursprünglichen Verbindlichkeiten sind im Erlasszeitpunkt auszubuchen; die ursprünglichen Verbindlichkeiten leben bei Besserung nicht wieder auf, sondern entstehen mit Wirkung ex nunc (vgl. HALBIG, StuB 2006, 175 [176]). Im Übrigen hat die Rspr. der in einem Streitfall von der FinVerw. bemühten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (mwN dazu grds. EIBELSHÄUSER, DStR 2002, 1426), wonach sich aus einer Rangrücktrittsvereinbarung die gleichen bilanziellen Folgen wie aus einem auflösend bedingten Forderungsverzicht mit Besserungsschein ergeben müssten, entgegengehalten, es sei dann näher liegend, die bilanziellen Folgerungen aus dem auflösend bedingten Verzicht mit Besserungsschein denen aus einem Rangrücktritt anzugleichen (vgl. BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502). Bei einer solchen Rechtsansicht bzw. -entwicklung würde sich – wie zum Problemkreis der Rangrücktrittsvereinbarung (s. Anm. 1786) ausgeführt, uU abgesehen von dem str. Fall des einfachen Rangrücktritts mit ausdrücklich passivierungsschädlicher Formulierung iSd. FinVerw. (s. Anm. 1786) – allerdings die Frage der Anwendung von Abs. 2a aus den gegenteiligen Gründen ebenfalls nicht stellen. Auch die FinVerw. (BMF v. 2.12.2003, BStBl. I 2003, 648) bezieht sich auf die Rspr. des BFH (v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307), dass der Erlass einer Forderung eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft

(§ 397 Abs. 1 BGB) zum Erlöschen der Verbindlichkeit führe. Auch eine Vereinbarung, dass die Forderung bei Eintritt der im Besserungsschein genannten Bedingungen wieder auflebe, stehe dem nicht entgegen (unter Bezugnahme auf BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588). Die bisher bei der Gesellschaft ausgewiesene Verbindlichkeit ist in Höhe des Forderungsverzichts auszubuchen. Für ein – uU lediglich zeitweiliges – Passivierungsverbot des Abs. 2a bleibt mithin kein Raum.

1788 Einstweilen frei.

1789 3. Gestaltungsüberlegungen

Zielsetzung des Steuerpflichtigen: Aus Gestaltungssicht ist zunächst die Intention des Stpfl. von Bedeutung. Üblicherweise wird ein Interesse an einer Vermeidung der unerwünschten Steuerrechtsfolgen des Abs. 2a unterstellt werden können, wenn man von Steueroptimierungsstrategien mit dem Ziel einer Nivellierung oder eines Anstiegs des stl. Gewinns absieht.

Abänderung von Vergütungsabreden: Zur Vermeidung eines ggf. unerwünschten Passivierungsaufschubs in Abs. 2a wäre als erstes zu prüfen, ob ergebnisabhängig ausgestaltete Vergütungsabreden abgeändert werden sollten (PRINZ, DStR 2000, 661 [669]; zum Kriterium der Ausschließlichkeit s. Anm. 1771).

Abänderung von Rangrücktrittsvereinbarungen: Das gilt entsprechend bei einfachen Rangrücktrittsvereinbarungen, die ausdrücklich nur zu Lasten künftiger Gewinne vereinbart sind oder bei denen eine explizite Bezugnahme darauf gänzlich fehlt; hier empfiehlt es sich, einen Rangrücktritt so zu formulieren, dass die entsprechenden Darlehensverbindlichkeiten zu Lasten von Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten des Darlehensnehmers übersteigenden Vermögen bedient werden. Mit dieser Vertragsgestaltung liefe Abs. 2a schon vom Wortlaut her und damit unabhängig von grds. Unterscheidungen bzgl. der Tiefe des Rangrücktritts (vgl. WESTERBURG/SCHWENN, BB 2006, 501 [506]: „Je ‚tiefer‘ im Rang die Forderung zurücktritt, desto sicherer ist die überschuldungsbeseitigende Wirkung“; s. näher Anm. 1786) ins Leere.

Passivierung als Rechnungsabgrenzungsposten: Darüber hinaus wird zukünftig bei bedingt rückzahlbaren Zuschüssen aus Gestaltungssicht zu prüfen sein, ob eine gewinnrealisierende Vereinnahmung wirklich zwingend ist, da evtl. auch die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungsposten in Betracht kommt (s. Anm. 1773); denn die Frage eines Passivierungsaufschubs in Abs. 2a stellt sich in derartigen Fällen schließlich nur bei vorheriger Gewinnrealisierung.

Frühzeitige Vereinnahmung bzw. Gewinnrealisation: Da sich die konkrete Reichweite der Regelung in Rspr. und Praxis erst noch herausstellen muss, ist des weiteren zu überdenken, ein möglichst frühzeitiges Entstehen von Einnahmen oder Gewinnen, die für die Erfüllungspflicht ursächlich sind, ggf. partiell (hier abl. s. Anm. 1775) anzustreben.

1790

C. Einzelfälle (ABC) zu Abs. 2a

Besserungsschein: s. „Forderungsverzicht“.

Druckbeihilfen: zu BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96 (BStBl. II 1998, 244) s. Anm. 1762; die Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten ist nach Abs. 2a nunmehr zunächst verboten (s. Anm. 1780). Die an die Absatz- und

Umsatzzahlen des einzelnen Werks anknüpfende entspr. Rückgewährverpflichtung muss nach Abs. 2a ab dem Wj. passiviert werden, in dem die Absatzzahlen überschritten werden (s. Anm. 1775 und 1776).

Eigenkapitalersetzende Darlehen: s. Anm. 1785.

Einfacher Rangrücktritt: s. Anm. 1786.

Erfolgsabhängigkeit: (s. auch „Tantiemen“): Wird ein öffentlicher Zuschuss erfolgsabhängig gewährt, unterliegt er nach Abs. 2a im Wj. der Vereinnahmung beim Zuwendungsempfänger der Besteuerung, so dass lediglich ein Nachsteuerbetrag zur Verwendung entsprechend dem Zuwendungszweck verbleibt (s. Anm. 1780). Zu BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86 (BFHE 160, 323) s. Anm. 1762. Nur bei ausschließlicher Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit ist Abs. 2a anwendbar (s. Anm. 1771).

Erhaltene Anzahlungen (s. auch „Passive RAP“) sind Verbindlichkeiten, für die das zeitweilige Passivierungsverbot des Abs. 2a gilt (Anm. 1773).

Filmkredite: zu BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93 (BStBl. II 1997, 320) s. Anm. 1762. Nach Abs. 2a ist die Passivierung bis zum entsprechenden Anfall der Verwertungserlöse nunmehr untersagt.

Forderungserzicht: Da nach hM keine Passivierung möglich ist (s. Anm. 1787), sind Forderungserzichte mit und ohne Besserungsscheine kein Anwendungsfall des in Abs. 2a verankerten Passivierungsaufschubs.

Forschungs- und Entwicklungszuschüsse (s. auch „Zuschüsse, öffentliche“): zu BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97 (BStBl. II 2000, 116) s. Anm. 1762. Nunmehr wird die Rückzahlungsverpflichtung in einem solchen Fall nicht schon in dem Zeitpunkt der Entscheidung des Zuwendungsgebers über die endgültige Behandlung dieser Zuschüsse zu passivieren sein, sondern erst dann, wenn entsprechende Einnahmen aus der Verwertung angefallen sind.

Gewinnabhängigkeit: s. „Erfolgsabhängigkeit“.

Kapitalersetzende Darlehen: s. Anm. 1785.

Öffentliche Zuschüsse: s. „Zuschüsse, öffentliche“.

Passive Rechnungsabgrenzungsposten (s. auch „Erhaltene Anzahlungen“) sind weder Verbindlichkeiten noch Rückstellungen, für die der Passivierungsaufschub des Abs. 2a nicht gilt (Anm. 1773).

Qualifizierter Rangrücktritt: s. Anm. 1786.

Rangrücktrittsvereinbarungen: s. Anm. 1786.

Tantiemen (s. auch „Erfolgsabhängigkeit“): Für gewinn- oder umsatzabhängig zu leistende Tantiemen hat das Unternehmen auch weiterhin eine Rückstellung bereits in dem Wj. zu passivieren, für das die Tantieme gezahlt wird, wenn entsprechende Einnahmen oder Gewinne bereits mit Ablauf dieses Wj. iSd. Abs. 2a angefallen sind.

Tilgungsraten, gewinnabhängige: Verpflichtet sich ein Unternehmen, als Entgelt (zB für Übertragung von Anlagegegenständen, Überlassung liquider Mittel) einen bestimmten Betrag in Raten zu entrichten, deren Höhe/Zeitpunkt von der Ergebnisentwicklung des Unternehmens abhängt und die spätestens bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens fällig werden, handelt es sich um eine passivierungspflichtige Verbindlichkeit. Die Gewinnabhängigkeit der Tilgungsraten betrifft nur die Fälligkeit und nicht die Verbindlichkeit selbst. Für eine Anwendung des Abs. 2a ist insoweit kein Raum.

Wohnungsbauzuschüsse (s. auch „Zuschüsse, öffentliche“): zu BFH v. 4.2. 1999 – IV R 54/97 (BStBl. II 2000, 139) s. Anm. 1762. Entgegen Abs. 2a kommt uU der Ansatz von „passiven Rechnungsabgrenzungsposten“ in Betracht.

Zuschüsse, öffentliche: Eine Rückstellung wegen der möglichen Rückzahlung eines zweckgebundenen öffentlichen Zuschusses darf bei ausschließlicher Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit iSd. Abs. 2a auch dann nicht gebildet werden, wenn die Inanspruchnahme wahrscheinlich ist (anders noch BFH v. 4.11. 1999 – IV B 152/98, BFH/NV 2000, 693; s. Anm. 1762).

1791–1799 Einstweilen frei.