

Aktivierungsverbot nicht nachträglich die Kosten des Erwerbs der Lizenzen an dem Originalfilm (s. Anm. 1834; aA möglicherweise WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 151 [2/1998]; WRIEDT/WITTEN, DB 1991, 1292 [1293]).

**Tonträger:** Beim Hersteller ist zu differenzieren zwischen dem Recht, einen Musiktitel zu vermarkten und zu verbreiten (immaterielles WG), und den zum Verkauf bestimmten gegenständlichen Tonträgern, die beim Hersteller materielle WG des UV sind. Beim Erwerber von Tonträgern ist auf die Wertverhältnisse abzustellen (s. Anm. 1809 und 1815).

**Transferentschädigung im Profifußball:** Siehe „Spielerlaubnis“.

**Verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter:** Siehe Anm. 1848.

**Verdeckte Gewinnausschüttung immaterieller Wirtschaftsgüter:** Siehe Anm. 1849.

**Verlagsrecht:**

– als „immaterielles“ WG: Siehe Anm. 1783.

– als „selbständiges“ WG bei selbst produzierten Büchern: Siehe Anm. 1808 und 1815.

**Verlagswert** (= Wert der konkretisierten Geschäftschancen eines bestimmten Verlagsobjekts, abzugrenzen vom urheberrechtl. Verlagsrecht) als vom Geschäftswert abgrenzbares immaterielles WG: Siehe Anm. 1800.

**Verlorene Zuschüsse:** Siehe „Zuschuss“.

**Versicherungsprämien:** Siehe Anm. 1786.

**Vertragsarztzulassung:** Siehe „Kassenärztliche Zulassung“.

**Vorlagen und Formen**, die speziell zur Produktion von Gegenständen nach Kundenspezifikationen für einen Kunden angefertigt werden, von diesem bei der ersten Bestellung zu bezahlen sind, im Eigentum des Lieferanten bleiben, aber exklusiv nur für Aufträge dieses Kunden verwendet werden dürfen, sind beim Kunden (Besteller) als immaterielles WG zu aktivieren und abzuschreiben (BFH v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 [831]; aA MARX, BB 1994, 2379 [2383]).

**Wegebeitrag:** Siehe Zuschuss.

**Werbung:** Werbeaufwendungen begründen, soweit sie nicht HK für aktivierungspflichtige materielle WG darstellen, mangels Greifbarkeit kein immaterielles WG „verbesserte Geschäftschancen“. Sie sind – auch bei einem einmaligen Werbefeldzug – sofort als BA abziehbar (BFH v. 25.10.1963 – IV 433/62 S, BStBl. III 1964, 138; DEPPING, DB 1991, 2048; DÖLLERER, BB 1969, 501 [505]; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 200 „Werbung“ [2/1998]). Als materielle WG zu qualifizierende Werbemittel sind nach den allgemeinen Regeln zu aktivieren (BFH v. 20.10.1976 – I R 112/75, BStBl. II 1977, 278 [279]).

**Wettbewerbsverbot:** Ein unabhängig vom Erwerb eines Geschäftswerts gegen Entgelt vereinbartes Wettbewerbsverbot ist beim Begünstigten des Wettbewerbsverbots als immaterielles WG zu aktivieren (BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369). Neben einem Geschäftswert ist ein Wettbewerbsverbot als selbständiges immaterielles WG zu aktivieren, wenn es zeitlich begrenzt ist, sich in seiner wirtschaftlichen Bedeutung heraushebt und dies in den getroffenen Vereinbarungen klar zum Ausdruck gelangt. Dazu muss kein gesondertes Entgelt vereinbart sein. Es genügt, wenn sich der hohe Wert des Wettbewerbsverbots in einer entsprechenden Entgeltvereinbarung ausdrückt und mit dem Entgelt für das Wettbewerbsverbot wirtschaftlich weder ein Geschäftswert

des veräußerten Betriebs noch der Wert eines anderen immateriellen WG vergütet werden sollte (BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161, mwN). Wettbewerbsverbote, die sich als vertragliche Nebenpflicht bei einem Unternehmenskauf ergeben, sind nicht gesondert neben dem erworbenen Geschäftswert zu aktivieren (vgl. WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 200 „Wettbewerbsverbot“ [2/1998]).

**Wiederbepflanzungsrecht im Weinbau:** Siehe Anm. 1790.

**Zinsbegrenzungsvereinbarungen:** Siehe Anm. 1786.

**Zuckerrübenlieferrechte:** Siehe Anm. 1790.

**Zuschuss:** Ein Zuschuss, mit dem ein nichtexklusives Recht auf Nutzung einer Straße, eines Wegs, eines Kanalisationssystems oder einer verbesserten Stromversorgung erworben wird, begründet kein entgeltlich erworbenes immaterielles WG in Gestalt eines Nutzungsrechts; anders bei einem Zuschuss, mit dem ein exklusives Nutzungsrecht erworben wird (s. Anm. 1787 und 1841). Eingehend zur Bilanzierung von Zuschüssen s. Anm. 1700–1730.

1871–1899 Einstweilen frei.

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

**Schrifttum:** HÜTTEMANN, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung von Verbindlichkeiten, Düsseldorf, 2. Aufl. 1976; SCHWARZ, Die Bilanzierung bedingter Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, Spardorf 1986; KNOBBE-KEUK, Rangrücktrittsvereinbarung und Forderungserlass mit oder ohne Besserungsschein, StuW 1991, 306; U. PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; WENDT, Bilanzierung von 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; STRUNK/KAMINSKI, Steuerliche Gewinnermittlung bei Unternehmen, Neuwied 2001; GOSCH, Einige Bemerkungen zur aktuellen bilanzsteuerrechtlichen Rechtsprechung des I. Senats des BFH, DStR 2002, 977; SUCHANEK/HAGEDORN, Passivierung von Rangrücktrittsvereinbarungen, FR 2004, 451; WENDT, Passivierungsaufschub nach § 5 Abs. 2a EStG, StbJb. 2003/04, 247; FÖRSTER/WENDLAND, Steuerliche Folgen von Gesellschafterdarlehen in der Krise der GmbH, GmbHR 2006, 169; K. SCHMIDT, Sanierender Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen: Irrungen, Wirrungen! – Eine Skizze zu § 5 Abs. 2a EStG, §§ 19, 39, 199 InsO, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift Arndt Raupach, Köln 2006, 405; WESTERBURG/SCHWENN, Rangrücktrittsvereinbarungen für Gesellschafterdarlehen bei der GmbH – Entwicklung zu mehr Rechtssicherheit?, BB 2006, 501; FICHELTMANN, Der qualifizierte Rangrücktritt – ein Irrtum der Rechtsprechung?, GmbHR 2007, 518; LÜDICKE/SISTERMANN, Unternehmenssteuerrecht, München 2008; ROTH, Reform des Kapitalersatzrechts durch das MoMiG, GmbHR 2008, 1184; BÄUML, Gesellschafterdarlehen nach MoMiG: (Steuer-)Rechtliche Beratungsschwerpunkte in der Krise, GmbHR 2009, 632; FUNK, Der Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen nach MoMiG im Steuerrecht, BB 2009, 867; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, Aktuelle Beratungsschwerpunkte bei der Bilanzierung von Gesellschafterdarlehen, BB 2009, 2414; HEINZ, Steuereffiziente Verlustnutzung als Bestandteil einer steuerzentrierten Sanierungsberatung, FR 2010, 1134; KAHLERT/GEHRKE, Der Rangrücktritt nach MoMiG im GmbH-Recht: Insolvenz- und steuerrechtliche Aspekte, DStR 2010, 227; SCHWENKER/FISCHER, Restrukturierungsmaßnahmen in der Krise der GmbH, DStR 2010, 1117; HOFFMANN, Bedingt rückzahlbare Zuwendungen, StuB 2011, 561; BRAUN, Bi-

lanzielle Behandlung von Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittsklausel, DStR 2012, 1360; DEMUTH/EISGRUBER, Ausgewählte steuerliche Überlegungen und Beratungsbrennpunkte zum Jahreswechsel 2012/2013, DStR 2012, Beilage zu Heft 49, 135; DEMUTH/HELMS, Gesellschafterforderungen und Nutzungsüberlassung in der InsO – steuerliche Fernwirkung zivilrechtlicher Bestimmungen, KÖSDI 2012, 18066; FÖRSTER/NEUMANN, Forderungsverzicht und Rangrücktritt, StbJb. 2012/13, 339; HOFFMANN, Neue Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht, BC 2012, 488; KAHLERT, Passivierung eines Rangrücktritts in der Steuerbilanz, NWB 2012, 2141; RÄTKE, Gewinnerhöhung durch Rangrücktritt? – BFH erweckt § 5 Abs. 2a EStG zum Leben, StuB 2012, 338; SCHIFFERS/KÖSTER, Gestaltungshinweise zur Unternehmensbesteuerung zum Jahreswechsel 2012/2013, DSzZ 2012, 871; SCHMID, Der erfolgswirksame Rangrücktritt, FR 2012, 837; STRAHL, Aktuelle Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht, KÖSDI 2012, 17946; BLASS/SCHWAHN, Steueroptimierte Restrukturierung, DB 2013, 2350 und 2412; BÖCKER/POERTZGEN, Der insolvenzrechtliche Überschuldungsbegriff ab 2014, GmbHR 2013, 17; HORST, Überblick über Entschuldungsinstrumente und ihre bilanz- und steuerrechtlichen Auswirkungen, DB 2013, 656; RÄTKE, Der Rangrücktritt im Insolvenz- und Steuerrecht – Fallstricke bei der Formulierung von Rangrücktrittsvereinbarungen, BBK 2013, 27; RÖCK/HUCKE, Die Weitergeltung des Eigenkapitalersatzrechts nach Inkrafttreten des MoMiG, GmbHR 2013, 791; RONNEBERGER, Steuerliche Gestaltungsüberlegungen zum Rangrücktritt unter besonderer Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 30.11.2011, Stbg 2013, 201; WELTER/BALLWIESER, BFH zu Rückstellungen für Kostenüberdeckung – Auswirkungen auf Mehrerlösabschöpfung, periodenübergreifende Saldierung und Regulierungskonto?, DStR 2013, 1492; M. PRINZ, Rückstellungen wegen angeordneter flugverkehrstechnischer Maßnahmen auf der Grundlage von Lufttüchtigkeitsanweisungen und Joint Aviation Requirements, FR 2014, 236.

## I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2a

### 1. Bedeutung des Abs. 2a

#### a) Unterschiedliche Bedeutung gewinn- und einnahmenabhängiger Verpflichtungen vor Geltung des Abs. 2a

1900

**Handelsrechtliche GoB:** Nach § 249 Abs. 1 HGB sind für ungewisse Verbindlichkeiten in der HBil. Rückstellungen zu bilden. Ungewisse Verbindlichkeiten sind einerseits solche, die am maßgeblichen Stichtag dem Grunde nach entstanden sind, jedoch der Höhe nach nicht feststehen. Außerdem 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). Eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 HGB ist zudem 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 dagegen unabhängig vom Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu passivieren (BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122; v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302; M. PRINZ, FR 2014, 236 [240], sieht wirtschaftliche Verursachung als immanenten Bestandteil der rechtl. Verpflichtungsentstehung; vgl. aber BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686, zu welchem Zeitpunkt die in einer konkreten Regelung – „innere Wirksamkeit“ – enthaltenen materiellen Rechtsfolgen ausgelöst werden). Die zu passivierenden Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (zur Abgrenzung zu weiteren Rückstellungspflichten vgl. FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/

IFRS, 12. Aufl. 2010, 383) bilden Verpflichtungen gegenüber Dritten ab, die nach Grund oder Höhe (noch) nicht feststehen (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845). Solche handelsbilanziell 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. 1918) somit eine weitere Ausnahme vom Maßgeblichkeitsgrundsatz dar.

**Ausschließliche Gewinnabhängigkeit:** Rein gewinnabhängige Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind grds. stl. nicht passivierbar (vgl. HÜTTEMANN, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung von Verbindlichkeiten, 2. Aufl. 1976, 25; zur Typisierung bedingter Verbindlichkeiten SCHWARZ, Die Bilanzierung bedingter Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, 1986, 265).

► *Entwicklung der Rechtsprechung zu rein gewinnabhängigen Verpflichtungen vor Geltung des Abs. 2a:* Bei nur von zukünftigen Gewinnen abhängigen Verpflichtungen war das gegenwärtige Vermögen des Schuldners nach stRspr. nicht belastet.

Vgl. die Passivierungsverbote für den Handelsvertreter-Ausgleichsanspruch BFH v. 24.6.1969 – I R 15/68, BStBl. II 1969, 581; v. 26.5.1971 – IV R 58/70, BStBl. II 1971, 704; für ArbN-Erfolgsprämien BFH v. 28.4.1971 – I R 39-40/70, BStBl. II 1971, 601; v. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl. II 1980, 741; handels- und steuerbilanziell allgemein für gewinnabhängige Verpflichtungen best. durch BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164; für gewinnabhängige Pensionszusagen BFH v. 19.2.1981 – IV R 112/78, BStBl. II 1981, 654; für haftungslose Filmdarlehen BFH v. 10.10.1985 – IV B 30/85, BStBl. II 1986, 68; für Ausgleich eines negativen Kapitalkontos BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246.

► *Passivierungsverbot für nur gewinnabhängige Verpflichtungen:* Für ausschließlich aus zukünftigen Gewinnen zu tilgende Verpflichtungen durften somit – bereits vor Geltung des Abs. 2a – mangels wirtschaftlicher Belastung des gegenwärtigen Schuldner-Vermögens Passivposten im Rahmen der stl. Gewinnermittlung nicht angesetzt werden (vgl. schon KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 113). Die Gesetzesregelung des Abs. 2a ist mithin rechtsbezeugend, was das Verbot der Passivierung gewinnabhängiger Verbindlichkeiten anbelangt, und ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/2070, 18) insoweit im Ergebnis vergleichbar mit § 6a Abs. 1 Nr. 2 (vgl. CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 134), nach der Pensionsrückstellungen nicht zulässig sind, soweit die Pensionsverpflichtung von künftigen gewinnabhängigen Bezügen des Pensionsberechtigten abhängig ist.

**Keine ausschließliche Gewinnabhängigkeit:** Differenzierend ist die Rspr. bei nicht ausschließlich aus zukünftigen Gewinnen zu tilgenden Verpflichtungen (vgl. ausführlich WENDT, StbJb. 2003/04, 247 [248 ff.]).

► *Entwicklung der Rechtsprechung zu nicht oder nicht nur gewinnabhängigen Verpflichtungen vor Geltung des Abs. 2a:* Bei nicht ausschließlich gewinnabhängigen Verpflichtungen, zB einnahmeabhängigen Verpflichtungen, war schon das gegenwärtige Vermögen des Schuldners belastet.

Vgl. die Passivierungsgebote für Rückzahlungsverpflichtung öffentlicher Zuschüsse BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, BFHE 160, 323; beim Rangrücktritt BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; bei Filmförderungsdarlehen BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; für rückzahlbare Druckbeihilfen BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244; für rückzahlbare Forschungszuschüsse BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116; bei Wohnungsbauzuschüssen (Vorauszahlungsmittel aus Berliner Landesmodernisierungsprogramm) BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139; bei zweckgebundenen öffentlichen Zuschüssen BFH v.

4.11.1999 – IV B 152/98, BFH/NV 2000, 693; bei branchenüblichen Werkzeugkostenbeiträgen von Kunden BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655.

► *Passivierungsgebot für nicht nur gewinnabhängige Verpflichtungen:* Für nicht ausschließlich aus zukünftigen Gewinnen zu tilgende Verpflichtungen mussten wegen wirtschaftlicher Belastung des gegenwärtigen Schuldner-Vermögens in der HBil. und im Rahmen der stl. Gewinnermittlung Passivposten angesetzt werden. Rückzahlungsverpflichtungen waren grds. zu passivieren entweder als Verbindlichkeit oder Rückstellung und ggf. mit einem vom wahrscheinlichen Umfang der Rückzahlung abhängigen geringeren als dem vereinbarten Rückzahlungsbetrag zu bewerten (vgl. SCHEFFLER in Beck-HdR, B 233 Rn. 80 ff. [2/2014]; BAERL in Beck-HdR, B 234 Rn. 63 ff. [2/2014]).

Indirekt hat der Gesetzgeber die Rspr. zur stl. Passivierung einnahmenabhängiger Verpflichtungen durch die übergangsweise anzuwendende 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 (s.o.; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 762f [10/2013]), setzt dies uE die vorherige stl. Zulässigkeit voraus. Für unzulässig gebildete Passivposten eröffnet die Übergangsregelung uU einen Bestandsschutz (vgl. BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252).

Einstweilen frei.

1901–1904

### b) Einheitliche Aufschiebung der Passivierung von gewinn- und einnahmenabhängigen Verpflichtungen durch Abs. 2a

1905

**Gesetzliche Verankerung der bisherigen Verwaltungsauffassung:** Mit Abs. 2a sollte die Passivierung bedingt rückzahlbarer Vermögenszuwendungen der Gesetzesbegründung zufolge (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 14/2070, 18) im Sinne der von der FinVerw. vertretenen Auffassung gesetzlich verankert werden und „der Verhinderung künftiger Steuerausfälle bei allgemeiner Anwendung der Grundsätze der BFH-Rechtsprechung“ dienen. Die FinVerw. hielt – zB im Zusammenhang mit Film- und Explorationsprojekten (BMF v. 8.5.1978 – IV B 2 - S 2241-97/78, BStBl. I 1978, 203) – über das Ansatzverbot für gewinnabhängige Verbindlichkeiten hinaus die Bildung eines Passivpostens auch für Vermögenszuwendungen, die nur in Abhängigkeit von künftigen Einnahmen zurückzuzahlen waren, im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zuwendung für unzulässig.

Die Rspr. zur Passivierungspflicht bei Zuschüssen (BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116; v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139) wurde mit Nichtanwendungserlassen beantwortet (BMF v. 28.4.1997 – IV B 2 - S 2137-38/97, BStBl. I 1997, 398; v. 27.4.1998 – IV B 2-S 2137-49/98, BStBl. I 1998, 368) und erst nach der Gesetzesregelung über den entschiedenen Einzelfall hinaus für anwendbar bestimmt (BMF v. 25.2.2000 – IV C 2 - S 2137-15/00, BStBl. I 2000, 375).

**Konstitutiver Passivierungsaufschub bei einnahmenabhängigen Verpflichtungen:** Abs. 2a ist rechtsbezeugend, was das Verbot der Passivierung gewinnabhängiger Verbindlichkeiten betrifft, rechtsbegründend, was das Verbot der Passivierung einnahmenabhängiger Verbindlichkeiten anbelangt, und eine Korrektornorm gegen die „ungeliebte“ BFH-Rspr. (WENDT, EStB 2000, 309 [310]). Da es für das einstweilige Passivierungsverbot nach dem Gesetzeswortlaut nicht darauf ankommt, ob zuvor eine Vermögenszuwendung erfolgt ist (s. Anm. 1915), reicht die Regelung insoweit über die in den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 14/2035, 14/2070) aufgeführten Sachverhalte hinaus: Alle ausschließlich aus – uE zuordenbaren (s. Anm. 1916; aA wohl FG Münster v. 17.8.

2010 – 1 K 3969/07 F, EFG 2011, 468, rkr.) – künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu erfüllenden Verpflichtungen werden erfasst, und zwar unabhängig vom Grund ihrer Entstehung. Insoweit werden das Vorsichts-, Realisations- und Imparitätsprinzip für die stl. Gewinnermittlung vernachlässigt (glA WENDT, StbJb. 2003/04, 247 [255]). Als *lex specialis* geht Abs. 2a nämlich der in Abs. 1 Satz 1 verankerten materiellen Maßgeblichkeit vor (vgl. Anm. 36).

**Verhältnis zum Verfassungsrecht:** Abs. 2a, der Verbindlichkeiten und Rückstellungen wegen ungewisser Verbindlichkeiten gleichermaßen betrifft (s. Anm. 1918), könnte aufgrund seiner Ausgrenzung der aus zukünftigen Einnahmen (s. Anm. 1916) zu erfüllenden Verpflichtungen wegen des verfassungsrechtl. Gebots der Belastungsgleichheit als bedenklich angesehen zu werden. Allerdings hat das BVerfG v. 12.5.2009 (2 BvL 1/00, BFH/NV 2009, 1382) bei einer zu Jubiläumrückstellungen (s. ausführlich Anm. 1830 ff.) vorgelegten ähnlichen Frage des BFH v. 10.11.1999 (X R 60/95, BStBl. II 2000, 131) die Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG bejaht.

**Entwicklung der Rechtsprechung seit Schaffung des Abs. 2a:** Zu Passivierungsfragen hat die Rspr. seit Geltung des Abs. 2a mehrfach Stellung bezogen. Für die Fälle der konkret formulierten reinen Gewinn- und Einnahmenabhängigkeit ist die Passivierung von Verpflichtungen verneint worden (s. näher Anm. 1916 und 1785, vgl. auch LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 78 [5/1993] und D 400, „Haftungslose Verbindlichkeiten“ [10/1993]). Eine extensive Gesetzesauslegung der FinVerw. (vgl. BMF v. 18.8.2004 – IV A 6-S 2133-2/04, BStBl. I 2004, 850; aufgehoben durch BMF v. 8.9.2006 – IV B 2-S 2133-10/06, BStBl. I 2006, 497; abl. schon SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 451 [456 f.]) vor allem in Krisenfällen (s. näher Anm. 1910) hat die Rspr. überwiegend deutlich abgelehnt:

Passivierungspflicht bei Rangrücktritt, jedoch Passivierungsverbot bei haftungslosen Darlehen BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581; Passivierungspflicht bei fehlendem Schulderrlass FG Brandenburg v. 10.3.2004 – 4 K 2660/00, EFG 2004, 1440, rkr.; idR kein Passivierungsaufschub nach Abs. 2a bei Rangrücktritt BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; Rückstellungen für Lohnzahlungen bei Altersteilzeit (Blockmodell) BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251; Passivierungspflicht für Zinsverbindlichkeiten aus Altkrediten einer früheren LPG beim Rangrücktritt BFH v. 21.6.2006 – IV R 13/06, BFH/NV 2010, 1483; v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252; zur Beteiligungsfinanzierung mit Inhaberschuldverschreibungen BFH v. 20.9.2007 – IV R 68/05, BStBl. II 2008, 483; Rückstellungsverbot bei erfolgsabhängigen Vergütungen FG Münster v. 17.8.2010 – 1 K 3969/07 F, EFG 2011, 468, rkr.; Sprachgebrauch und Begriff Gewinnbeteiligung BFH v. 26.8.2010 – I R 53/09, BFH/NV 2011, 135; partiarische Darlehensvergütung BFH v. 22.6.2010 – I R 78/09, BFH/NV 2011, 12; Passivierungsverbot bei (sog. qualifiziertem) Rangrücktritt BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; Passivierung bei GmbH-Liquidation FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2011, 1421; offen BFH I R 34/12 v. 5.2.2014 – I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014; kein Passivierungsverbot bei Kostenüberdeckungen eines kommunalen Zweckverbands BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954.

### 1906 c) Sofortauflösung bisher passivierter einnahmen- oder gewinnabhängiger Verbindlichkeiten und Rückstellungen

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 (zum Bestandsschutz nach Übergangsregelung von § 52 Abs. 12a idF des StBereinG 1999 vgl. BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252). Eine zeitweise Neutralisation des Auflösungsgewinns durch Einstellung in eine streife

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.

#### d) Verhältnis zu weiteren Normen des Steuerrechts

1907

**Verhältnis zu § 4 Abs. 5:** Für bereits nach § 4 Abs. 5 nicht abziehbare BA, die von künftigen Einnahmen oder Gewinnen veranlasst sind, etwa umsatzabhängige *Incentives*, tritt das – 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. 1906) 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 Wirtschaftsgütern zu tilgen sind“ (sog. haftungslose Verbindlichkeiten), gilt § 15a Abs. 5 Nr. 4 iVm. § 15a Abs. 1, mithin die eingeschränkte Verlustkompensation. Wegen der insoweit inhaltlichen Übereinstimmung wird für diese Regelung neben Abs. 2a kein verbleibender Anwendungsbereich mehr gesehen (s. § 15a Anm. 49; vgl. HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 140 [4/2012]; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. G 218 [7/2009]; WACKER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 15a Rn. 208).

**Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Sätze 3 ff. KStG:** Auch Genussrechtskapital und Vergütungen für obligationenartige Genussrechte können, wenn es sich um aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten handelt, die nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden brauchen, ggf. nicht passivierungs- bzw. abzugsfähig sein (s. § 8 KStG Anm. 70).

Einstweilen frei.

1908–1909

## 2. Bedeutung des Abs. 2a für Gesellschafterdarlehen

### a) Anwendbarkeit des § 5 Abs. 2a bei Gesellschafterdarlehen

#### aa) Gesellschafterdarlehen vor Geltung des MoMiG

1910

Vor Inkrafttreten des MoMiG v. 23.10.2008 (BGBl. I 2008, 2026) gab bereits die Krise einer KapGes. Anlass, bei Gesellschafterdarlehen Fragen des Eigenkapitalersatzes, des Rangrücktritts oder des Forderungsverzichts auf die Auswirkungen zum Passivierungsaufschub hin zu untersuchen. Die Anwendbarkeit des Abs. 2a ist uE im Ergebnis – abgesehen von einem Sonderfall (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) – zu verneinen.

**Eigenkapitalersetzendes Darlehen:** Hatte ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein Darlehen im Krisenfall gewährt, also „in einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise

der Gesellschaft“ (§ 32a GmbHG aF), so wurde er im Insolvenzverfahren als nachrangiger Insolvenzgläubiger behandelt.

Eigenkapitalersetzende Darlehen sind in der HBil. – anders als im Überschuldungsstatus – 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; zu Einlagen der Gesellschafter grundlegend BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; 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; zu Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit BFH v. 6.11.2007 – I B 50/07, BFH/NV 2008, 616; zu vGA bei Schwester-KapGes. BFH v. 20.8.2008 – I R 19/07, BStBl. II 2011, 60).

Eigenkapitalersetzende Darlehen bleiben uE von einem Passivierungsaufschub insoweit unberührt, als Abs. 2a seinem Wortlaut nach künftig entstehende Verpflichtungen betrifft; s. auch Anm. 675 „Eigenkapitalersetzende Darlehen“.

**Vereinbarung eines Rangrücktritts:** Wenn der Gesellschafter eine Rangrücktrittsvereinbarung akzeptiert, wonach seine Forderung nur aus künftigen Jahresüberschüssen, aus dem Liquidationsüberschuss oder aus weiterem, die sonstigen Schulden der Gesellschaft übersteigenden Vermögen geleistet werden soll, beruht der Eigenkapitalersatz auf einer privatautonomen Regelung (vgl. K. SCHMIDT, FS Raupach, 2006, 405 [416]; nach ALTMEPPEIN in ROTH/ALTMEPPEIN, 7. Aufl. 2012, § 42 GmbHG Rn. 48, Schuldänderungsvertrag iSd. § 311 Abs. 1 BGB). Ein solches Stillhalteabkommen (pactum de non petendo), das Gesellschafterdarlehen nicht zurückzufordern und im Insolvenzfall nur als nachrangige Forderung anzumelden (vgl. K. SCHMIDT, FS Raupach, 2006, 405 [410]), beinhaltet mit dem Ziel der Abwendung eines Insolvenzantrags weder einen Verbindlichkeitserlass noch lässt es den Schluss zu, dass die Verbindlichkeit höchstwahrscheinlich nicht mehr erfüllt werden muss (vgl. FÖRSTER/WENDLAND, GmbHR 2006, 169 [176]; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. D 1542; SCHMID, FR 2012, 837 [841]). An der wirtschaftlichen Belastung des Schuldners ändert sich erst recht nichts, soweit der Gläubiger mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit künftig seinen Anspruch aus der Forderung geltend macht (vgl. RONNEBERGER, Stbg 2013, 201). Verbindlichkeiten mit vereinbartem Rangrücktritt sind vor Geltung des MoMiG auch unter Geltung des Abs. 2a im Rahmen stl. Gewinnermittlung grds. weiterhin zu passivieren, es sei denn, bei einem (einfachen) Rangrücktritt wird ausdrücklich vereinbart, dass die Verpflichtung nur aus künftigen Gewinnen oder Liquidationsüberschüssen, aber nicht aus freiem Vermögen ausgeglichen werden kann. Rangrücktrittsvereinbarungen sind „trotz des ähnlichen Wortlauts“ (KAISER, GmbHR 2001, 103) kein Fall von Abs. 2a.

► *Einfacher Rangrücktritt:* Auch unter Geltung des Abs. 2a führt ein einfacher Rangrücktritt nicht ohne Weiteres zur gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit. Der einfache Rangrücktritt beeinflusst nach stRSpr. (BFH v. 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) die Passivierungspflicht in der HBil. und der stl. Gewinnermittlung nicht (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 957a [10/2013]; materiell glA KNOBBE-KEUK, StuW 1991, 306 [309], Ausweis als Sonderposten). Der Gläubiger besteht weiterhin auf seiner Forderung und für den Fall der Besserung verzichtet er uE nicht auf die Rückzahlung des Darlehens aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen des Schuldners. Die Erfüllung dieser Forderung wird gegenüber anderen Gläubigern lediglich zurückgestellt.

Nach Ansicht der FinVerw. führt dies nur dann nicht zur gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit, wenn die Darlehensverbindlichkeit zulasten von Gewinn

nen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen bedient werde. Voraussetzung für Abs. 2a sei, dass zwischen dem Ansatz der Verbindlichkeit und Gewinnen und Einnahmen eine Abhängigkeit im Zahlungsjahr bestehe. „Fehlt dagegen eine Bezugnahme auf die Möglichkeit einer Tilgung auch aus sonstigem freien Vermögen, ist der Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen bei derartigen Vereinbarungen ausgeschlossen“ (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133-10/06, BStBl. I 2006, 497; schon BMF v. 18.8.2004 – IV A 6 - S 2133-2/04, BStBl. I 2004, 850; vgl. jedoch klarstellend BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618, ein nicht näher präzisierter Rangrücktritt sei nicht dahingehend 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 verzichte).

Die stl. Auswirkungen eines einfachen Rangrücktritts hat der I. Senat des BFH (v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) zum sog. qualifizierten Rangrücktritt (s. auch dort) unter Hinweis auf seiner Ansicht nach dem Abs. 2a zugrunde liegende Gedanken nunmehr im Sinne der FinVerw. beurteilt. Nach dem Vertragsinhalt handelt es sich im Streitfall (Streitjahr 1999) um einen seinerzeit in den Jahren 1995, 1996 noch überschuldungsrechtl. ausreichenden einfachen Rangrücktritt vor dem Urteil des BGH v. 8.1.2001 (II ZR 88/99, GmbHR 2001, 190). Es wird festgestellt, dass Rangrücktrittsvereinbarungen, nach denen eine Verbindlichkeit nur aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss zu bedienen ist, den Schuldner nicht stärker belasten, als wäre die Verbindlichkeit gegen entsprechende Besserungsabrede erlassen worden. Anders als bei Verpflichtungen mit Rangrücktrittsvereinbarungen, die auch aus sonstigem Vermögen zu bedienen sind, sei es dann gerechtfertigt, diese Verbindlichkeit wie einen Forderungsverzicht mit Besserungsabrede zu behandeln und die Verbindlichkeit nicht auszuweisen.

► *Qualifizierter Rangrücktritt:* Bei einem qualifizierten Rangrücktritt, der zur Vermeidung der Passivierung im Überschuldungsstatus erforderlich war (BGH v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, GmbHR 2001, 190; krit. FICHELTMANN, GmbHR 2007, 519, bei Einpersonen-KapGes. „kafkaische Züge“), 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 Mitgesellschafter berücksichtigt, also so behandelt werden, als handle es sich bei seiner Forderung um statutarisches Kapital. Ein qualifizierter Rangrücktritt stellt keinen Verzicht auf die Forderung dar, 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; bejaht durch BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133-10/06, BStBl. I 2006, 497, die Vereinbarung eines qualifizierten Rangrücktritts ohne Besserungsabrede erfülle nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2a). Verbindlichkeiten müssen somit in der stl. Gewinnermittlung der KapGes. nicht ertragswirksam aufgelöst werden (vgl. ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, BB 2009, 2414 [2418]).

Unter der Überschrift „Keine Passivierung bei sog. qualifiziertem Rangrücktritt“ hält der BFH allerdings in einem Sonderfall eine Verbindlichkeit mit Rangrücktrittsvereinbarung, die explizit nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden braucht, mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung des aktuellen Schuldnervermögens für nicht passivierbar (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332). Das Ergebnis widerspricht zwar uE nicht der Ansicht des BMF zum einfachen Rangrücktritt, sondern stützt vielmehr seine Ansicht dazu, könnte aber bei qualifizierten Rang-

rücktrittsvereinbarungen aufgrund der offiziellen Entscheidungsüberschrift die FinVerw. uU veranlassen, ihre bislang vertretene ablehnende Haltung zur Einschlägigkeit des Abs. 2a (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133-10/06, BStBl. I 2006, 497) zu überdenken, wenn in solchen Vereinbarungen der Hinweis der möglichen Befriedigung aus sonstigem freiem Vermögen fehlt.

Zu beachten ist (vgl. KAHLERT, NWB 2012, 2141 [2147]; STRAHL, KÖSDI 2012, 17955), dass im Urteilsfall eine Bedienung der Verbindlichkeit aus sonstigem freiem Vermögen ausdrücklich ausgeschlossen war. Auch wenn der Streitfall einen Rangrücktritt in der Zeit vor deren Qualifizierungserfordernis, vor Geltung von Abs. 2a und vor MoMiG betraf, wird der Gestaltungspraxis vorsorglich empfohlen, Rangrücktrittsvereinbarungen ggf. in der Weise zu ändern, dass eine Tilgung auch aus sonstigem Vermögen ausdrücklich vereinbart wird (vgl. RÄTKE, StuB 2012, 338 [342]; ebenso HOFFMANN, BC 2012, 488 [490]). Wenn auf eine ausdrückliche Klausel bestanden wird, dass die Schuld nur aus künftigen Jahresüberschüssen zu tilgen sei, könnte der Rangrücktritt sinnvollerweise eventuell nur auf einen Teil der Forderungen zB in Höhe des Verlustvortrags erklärt werden (vgl. DEMUTH/EISGRUBER, DStR 2012, Beilage zu Heft 49, 135 [142]).

Unter welchen Voraussetzungen eine Verpflichtung, die nur im Liquidationsfall zu erfüllen ist, in der StBil. auszuweisen ist, ließ der BFH offen: Es sei denkbar, dass die Verbindlichkeit erst dann passiviert werden müsse, wenn nach Beginn der Liquidation ohne Berücksichtigung dieser Verpflichtung verteilbares Eigenkapital auszuweisen sei oder wenn zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags eine Liquidation drohe und im Fall der Liquidation mit einem Überschuss zu rechnen sei. Solange eine Liquidation nach den am Bilanzstichtag objektiv erkennbaren Umständen nicht unmittelbar drohe und überdies für diesen Fall mit einem Liquidationsüberschuss zu rechnen sei, komme eine Passivierung nicht in Betracht.

**Forderungsverzicht:** Forderungsverzichte, ob mit oder ohne Besserungsvereinbarungen, unterliegen nicht dem in Abs. 2a verankerten Passivierungsaufschub. Ein Forderungsverzicht löst anders als ein Rangrücktritt die entsprechende Verbindlichkeit in der HBil. und in stl. Gewinnermittlung der Gesellschaft erfolgswirksam auf (vgl. FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 339 [350]; s. auch BFH v. 12.7.2012 – I R 23/11, BFH/NV 2012, 1901). Es entsteht beim Darlehensnehmer durch den Verzicht des Darlehensgebers ein Ertrag (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588). Verbindlichkeiten sind bei Forderungsverzicht mit oder ohne Besserungsvereinbarungen als untergegangen zu betrachten (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 50/02, BStBl. II 2003, 768, zum Besserungsvorbehalt bzgl. Dauerschulden), so dass Rechtsfolge ein nicht nur zeitweiliges Passivierungsverbot ist. Die ursprünglichen Verbindlichkeiten sind im Erlasszeitpunkt auszubuchen und sie leben bei Eintritt einer Besserung auch nicht wieder auf. Sie entstehen neu mit Wirkung ex nunc (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BMF v. 2.12.2003 – IV A 2 - S 2743-5/03, BStBl. I 2003, 648). Da der Erlass einer Forderung eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft zum Erlöschen der Verbindlichkeit führt, ist kein Raum für Abs. 2a. Vereinbarungen, dass die Forderung bei Eintritt der im Besserungsschein genannten Bedingungen wieder auflebt, stehen dem nicht entgegen (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588) und führen dann ggf. zu einer verdeckten Einlage (vgl. SCHEFFLER, Besteuerung von Unternehmen II: Steuerbilanz, 7. Aufl. 2011, 356 ff.; FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 339 [354 ff.]; LOOSE/MAIER in LÜDICKE/SISTERMANN, Unternehmenssteuerrecht, 2008, § 17 Rn. 100 ff.).

**bb) Gesellschafterdarlehen seit Geltung des MoMiG**

Nach Inkrafttreten des MoMiG (v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) sind Gesellschafterdarlehen im Insolvenzfall generell (zum Verzicht auf das unscharfe Krisenkriterium ROTH, GmbHR 2008, 1184 [1186]) nachrangig, auch wenn keine Rangrücktrittsvereinbarungen bestehen. Das bisherige Eigenkapitalersatzrecht ist im Insolvenz- und Anfechtungsrecht neu geregelt worden (vgl. KAHLERT/GEHRKE, DStR 2010, 227). Eine KapGes. muss aber eine Verbindlichkeit gegenüber ihrem Gesellschafter in der Überschuldungsbilanz vor der Insolvenz ausweisen, es sei denn, es wurde ein Rangrücktritt vereinbart (vgl. RÄTKE, BBK 2013, 27 [28]; DEMUTH/HELMS, KÖSDI 2012, 18066 [18072]; KAHLERT, NWB 2012, 2141 [2145]). Um Gesellschafterdarlehen in der Überschuldungsbilanz nicht mehr passivieren zu müssen, regelt § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO, dass Forderungen auf Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen, für die gem. § 39 Abs. 2 InsO zwischen Gläubiger und Schuldner der Nachrang im Insolvenzverfahren hinter den in § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 InsO bezeichneten Forderungen vereinbart worden ist, nicht bei den Verbindlichkeiten nach § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO zu berücksichtigen sind.

Die mit Art. 6 Abs. 3, Art. 7 Abs. 1 Finanzmarktstabilisierungsgesetz (FMStG v. 17.10.2008, BGBl. I 2008, 1982) iVm. Art. 1 des Gesetzes zur Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (v. 24.9.2009, BGBl. I 2009, 3151) für 2014 geplante Änderung von § 19 Abs. 2 InsO ist inzwischen aufgegeben worden (Art. 18 des Gesetzes zur Einführung einer Rechtsbehelfsbelehrung im Zivilprozess und zur Änderung anderer Vorschriften v. 5.12.2012, BGBl. I 2012, 2418; vgl. zur Entfristung der aktuellen Regelung BÖCKER/POERTZGEN, GmbHR 2013, 17 [20]).

Ein Rangrücktritt ist trotz insolvenzrechtl. Nachrangigkeit der Gesellschafterdarlehen (vgl. BMF v. 21.10.2010 – IV C 6-S 2244/08/10001, BStBl. I 2010, 832, zu § 17 Abs. 2) nach wie vor zur Insolvenzabwehr erforderlich. Durch die Abgabe der Rangrücktrittserklärung rückt der Gesellschafter-Kreditgeber vom Rang her hinter den Gesellschafter-Kreditgeber, der keine solche Erklärung abgegeben hat (vgl. BÄUML, GmbHR 2009, 632 [634]).

Der Rangrücktritt muss nunmehr nach MoMiG nicht näher bestimmt bzw. qualifiziert sein und entspricht demzufolge uE dem einfachen Rangrücktritt vor der BGH-Rspr. zum Qualifizierungserfordernis (BGH v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, GmbHR 2001, 190; vgl. FUNK, BB 2009, 867 [870]; SCHWENKER/FISCHER, DStR 2010, 1117). Allerdings behalten vor Geltung der MoMiG getroffene Vereinbarungen über einen – einfachen wie auch qualifizierten – Rangrücktritt ihre Gültigkeit, so dass nach Geltung des MoMiG drei Fälle insolvenzrechtl. nachrangiger Gesellschafterdarlehen hinsichtlich Abs. 2a zu unterscheiden sind:

**Fehlender Rangrücktritt:** Gesellschafterdarlehen sind im Insolvenzfall generell nachrangig, verbleiben aber ohne die Vereinbarung eines Rangrücktritts im Überschuldungsstatus. Als bilanzielle Passiva bleiben sie – wie eigenkapitalersetzende Darlehen im Krisenfall vor MoMiG – uE von einem Passivierungsaufschub insoweit unberührt, als Abs. 2a seinem Wortlaut nach nur künftig entstehende Verpflichtungen betrifft (zur weiteren Geltung des Eigenkapitalersatzrechts auf Altfälle RÖCK/HUCKE, GmbHR 2013, 791 [794]).

**Einfacher Rangrücktritt:** Zum Verhältnis von Rangrücktritt und Abs. 2a unter Geltung des MoMiG gilt uE weiterhin, dass ein einfacher Rangrücktritt ergebniswirksam ist, wenn ausdrücklich in der Besserungsvereinbarung vereinbart ist, dass eine Verbindlichkeit ausschließlich aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss und nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist (vgl. Sachverhalt in BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II

2012, 332). Beschränkt sich hingegen der Rangrücktritt auf den Insolvenzfall, wird der schuldrechtl. Inhalt des Darlehens nicht berührt (so FÖRSTER/NEUMANN, Stb]b. 2012/13, 339 [380]); s. ausführlich Anm. 1910, „Einfacher Rangrücktritt“.

**Qualifizierter Rangrücktritt:** Nach Geltung des MoMiG sind qualifizierte Rangrücktritte nicht mehr insolvenzrechtl. erforderlich (vgl. BLASS/SCHWAHN, DB 2013, 2350 [2352]). Sie dürften aber ihre insolvenzrechtl. Wirkungen behalten, zumal sie bezüglich der Tiefe des Rangrücktritts über § 19 Abs. 2 InsO hinausgehen (vgl. KAHLERT/GEHRKE, DStR 2010, 227; FÖRSTER/NEUMANN, Stb]b. 2012/13, 339 [378]). Der qualifizierte Rangrücktritt erfüllt nach Ansicht der Fin-Verw. (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133-10/06, BStBl. I 2006, 497) die Tatbestandsmerkmale von Abs. 2a nicht. Nach Rspr. des BFH vor Geltung des MoMiG tritt eine Gesellschafterforderung nur bis zur Überwindung der Krise im Rang zurück (vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618), woran sich auch bei Fortbestand der Vereinbarung unter Geltung des MoMiG uE nichts ändert. In Fällen, in denen etwa in einem Rangrücktritt ausdrücklich vereinbart war, man wolle nur aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss und nicht aus sonstigem freien Vermögen die Schuld bedienen, könnte es für KapGes. wegen des in der offiziellen Urteilsüberschrift (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) angesprochenen qualifizierten Rangrücktritts uU erforderlich sein (vgl. BRAUN, DStR 2012, 1360 [1362]), ihre Vereinbarungen zu überprüfen und ggf. anzupassen; s. ausführlich Anm. 1910, „Qualifizierter Rangrücktritt“.

Zum Forderungsverzicht s. unverändert wie vor Geltung des MoMiG Anm. 1910.

## 1912 b) Gestaltungsüberlegungen

**Zielsetzung des Steuerpflichtigen:** Aus Gestaltungssicht ist zunächst die Intention des Stpfl. von Bedeutung. Üblicherweise wird ein Interesse an einer Vermeidung der unerwünschten Steuerrechtsfolge des zeitweiligen Passivierungsverbots nach Abs. 2a unterstellt werden können, wenn man von Steueroptimierungsstrategien mit dem Ziel einer Nivellierung oder eines Anstiegs des stl. Gewinns absieht. Ein aufgrund von Abs. 2a stl. höheres Ergebnis könnte uU zur Verlustnutzung wegen § 8c KStG sinnvoll sein (vgl. HEINZ, FR 2010, 1134 [1138]; DEMUTH/EISGRUBER, DStR 2012, Beilage zu Heft 49, 135 [142]).

**Abänderung von Vergütungsabreden:** Zur Vermeidung eines ggf. unerwünschten Passivierungsaufschubs in Abs. 2a wäre zunächst zu prüfen, ob ergebnisabhängig ausgestaltete Vergütungsabreden abgeändert werden sollten (PRINZ, DStR 2000, 661 [669]; zum Kriterium der Ausschließlichkeit s. Anm. 1916).

**Abänderung von Rangrücktrittsvereinbarungen:** Das gilt entsprechend bei einfachen oder qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarungen, die ausdrücklich nur zulasten 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 zulasten von Gewinnen aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten des Darlehensnehmers übersteigenden Vermögen bedient werden. Mit diesen Vertragsgestaltungen, die auch nach der Insolvenzrechtsreform durch das MoMiG unterschiedliche Tiefen des Rangrücktritts ermögli-

chen (vgl. WESTERBURG/SCHWENN, BB 2006, 501 [506]; FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 339 [378]), liefe Abs. 2a schon vom Wortlaut her ins Leere.

**Passivierung als Rechnungsabgrenzungsposten:** Darüber hinaus könnte bei bedingt rückzahlbaren Zuschüssen aus Gestaltungssicht zu prüfen sein, ob eine gewinnrealisierende Vereinnahmung wirklich zwingend ist, da eventuell auch die Bildung eines passiven RAP in Betracht kommt (s. Anm. 1918).

**Frühzeitige Vereinnahmung bzw. Gewinnrealisation:** Ein möglichst frühzeitiges Entstehen von den Verpflichtungen zuzuordnenden Einnahmen oder Gewinnen, die für die Erfüllungspflicht ursächlich sind, wäre ggf. partiell (hier ablehnend s. Anm. 1925) anzustreben.

Einstweilen frei.

1913–1914

## II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2a: Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen

### 1. Begriff der Verpflichtungen

1915

**Verpflichtung:** Nach dem Wortlaut der Vorschrift werden vom Passivierungsaufschub (nach WENDT, StbJb. 2003/04, 247 [261], eine „euphemistische Umschreibung“) Verpflichtungen im Allgemeinen erfasst, und zwar unabhängig davon, ob vorher eine Vermögenszuwendung erfolgt ist (vgl. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. Ca 17 [12/2000], „Wortlaut ... zu weit geraten“). Eine teleologische Reduktion der Norm ist uE 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 anderen (s. SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 247 HGB Rn. 202). Somit betrifft Abs. 2a nur solche rechtl. oder faktischen Verpflichtungen (s. ADS VI. § 246 HGB Rn. 119; BALLWIESER in Beck-HdR, B 131 Rn. 74 [2/2014]) des Bilanzierenden, deren Erfüllung eine fremde 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) – 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 der Gewinn- oder Einnahmenabhängigkeit dieser Erfüllungspflicht nicht. Für weitere Innenverpflichtungen, die früher aufgrund handelsbilanzieller Passivierungswahlrechte nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB aF zulässig waren, galt jeweils ein stl. Passivierungsverbot (stRSpr., grundlegend BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291).

## 2. Erfüllungspflicht

### 1916 a) Abhängigkeit der Erfüllungspflicht von Einnahmen oder Gewinnen

**Erfüllungspflicht nur abhängig von künftigen Einnahmen oder Gewinnen:** Nach dem Wortlaut des Abs. 2a ist Tatbestandsvoraussetzung, dass die Verpflichtungen ausschließlich im Falle künftiger Einnahmen oder Gewinne zu erfüllen sein müssen. Die Erfüllung der Verpflichtung muss durch den Anfall der Einnahmen oder Gewinne veranlasst sein, sie muss den entsprechenden Einnahmen oder Gewinnen konkret folgen, da diese hierzu zu dienen bestimmt sind (aA, uE die zukünftige Gewinnsituation zu weit fassend, FG Münster v. 17.8.2010 – 1 K 3969/07 F, EFG 2011, 468, rkr.). Der Veranlassungszusammenhang 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. Das zeitweilige Passivierungsverbot betrifft – ungeachtet der Tatsache, dass für den Fall der bloßen Einnahmenabhängigkeit auch bereits das gegenwärtige Schuldner-Vermögen als belastet angesehen werden kann – dann alle Verpflichtungen dieser Art.

**Beispiel 1:** 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 Falle künftiger Verwertungserlöse aus Erlösen erfüllt werden muss, gilt bis zu deren Anfall (s. Anm. 1925 f.) ein Passivierungsaufschub.

**Erfüllungspflicht teilweise unabhängig von künftigen Einnahmen oder Gewinnen:** Dagegen unterliegen uE Verpflichtungen, für deren Erfüllung nicht allein zukünftige Einnahmen oder Gewinne iSd. Veranlassungszusammenhangs verantwortlich sind, nicht dem Passivierungsaufschub. Hängt eine Verpflichtung nicht ausschließlich von künftigen Einnahmen oder Gewinnen ab und erscheint damit wohl auch aus gesetzgeberischer Sicht angesichts der Erfüllung der Verpflichtung das gegenwärtige Vermögen des Schuldners als belastet (vgl. BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954; dazu WELTER/BALLWIESER, DStR 2013, 1492 [1497]), tritt die Rechtsfolge des Passivierungsaufschubs in Abs. 2a nicht ein, zumindest bei zu bejahender rechtl. Verpflichtung, bei der lediglich der Zeitpunkt der Erfüllung offen ist.

**Beispiel 2:** Wie oben erhält der Filmproduzent einen Kredit zur Filmproduktion, der hingegen jetzt in den ersten drei Jahren 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 Abzinsung, s. § 6 Anm. 1141 ff.).

Auch wenn Tilgungsraten zu entrichten sind, deren Höhe oder Zeitpunkt gewinn- oder einnahmenabhängig ist, handelt es sich uE bei der zugrundeliegen-

den Verpflichtung um eine passivierungspflichtige Verbindlichkeit, da die Gewinn- oder Einnahmenabhängigkeit der Raten die Fälligkeit und nicht die Verbindlichkeit selbst betrifft. Für eine Anwendung des Abs. 2a ist insoweit kein Raum.

### b) Umfang der Erfüllungspflicht

1917

**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“ künftige Einnahmen oder Gewinne anfallen; damit wird allerdings lediglich die vertragsmäßige Ausgestaltung der sukzessiven Erfüllungspflicht angesprochen (vgl. auch Anm. 1916).

**Keine inhaltliche Einschränkung:** Eine möglicherweise einschränkend zu verstehende lediglich partielle inhaltliche Bezugnahme 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. 1916) damit uE nicht gemeint sein: Sobald – zB über die ausschließliche Abhängigkeit von künftigen Erlösen hinaus – der Erfüllungszwang der Verpflichtungen nur teilweise durch künftige Einnahmen oder Gewinne veranlasst ist (s. Beispiel 2 in Anm. 1916), läuft nicht nur „insoweit“ der Passivierungsaufschub ins Leere. Ein Passivierungsverbot ergibt sich hingegen, wenn allein Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit vereinbart ist.

**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 Buch 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 der festgelegte Mindestumsatz aus dem Buchverkauf nicht erreicht ist – kein Passivposten angesetzt werden.

### 3. Betroffene Passivposten

1918

**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 (SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 247 HGB Rn. 201), für die das handelsrechtl. Vollständigkeitsgebot (vgl. MERKT in BAUMBACH/HOPT, 36. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 1) gilt und für die als wesentliche Merkmale die wirtschaftliche Belastung, das Vorliegen einer Leistungspflicht sowie eine Quantifizierbarkeit der Leistung gelten (stRspr., zB BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705).

**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; v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332). Zu einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten kommt es handelsbilanziell dann, wenn die Verpflichtung dem Grunde nach rechtl. wirksam entstanden ist oder wahrscheinlich entstehen wird (verneinend bei harten 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.; mwN WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 384). Ist eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung am Bilanzstichtag rechtl. entstanden, bedarf es keiner Prüfung der wirtschaftlichen Verursachung mehr, weil eine Verpflichtung spätestens im Zeitpunkt ihrer rechtl. Entstehung auch wirtschaftlich verursacht ist (vgl. BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302; einschränkend BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686). Wenn Verpflichtungen am Bilanzstichtag dem Grund und/oder der Höhe nach 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 1980, 741); künftige Ausgaben müssen dabei sofort als BA abziehbar sein und dürfen ihrer Art nach nicht als AK oder HK 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; s. zu Abs. 4b Satz 1 Anm. 2100 ff.).

**Beispiel 1:** 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, jedoch wird sie 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 geführt hat. Wegen des Schwebezustands ist bis zum Ablauf des Förderzeitraums keine Verbindlichkeit zu bilanzieren (für die sonst ebenfalls Abs. 2a anzuwenden wäre), hingegen sind die Voraussetzungen, die von der Rspr. für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten entwickelt worden sind, grds. erfüllt. Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist allerdings nach Abs. 2a zunächst untersagt.

Ist eine Verpflichtung noch nicht wirksam entstanden, weil sie vom 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.

**Rechnungsabgrenzungsposten:** Weitere Passivposten werden in der Vorschrift des Abs. 2a nicht angesprochen. Beim Ansatz eines – bei zu bejahender Zeitbestimmtheit im engeren Sinne – passiven transitorischen RAP, käme es nicht zum zeitweiligen Passivierungsverbot des Abs. 2a, da RAP nicht zu den Verbindlichkeiten oder Rückstellungen gehören (§ 266 Abs. 3 HGB). Allerdings wird es uE in den hier in Betracht kommenden Fällen wohl idR am Kriterium der Zeitbestimmtheit fehlen und damit ein passives Transitorium im engeren Sinne nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (vgl. § 250 Abs. 2 HGB) nicht vorliegen.

**Beispiel 2:** Ein Unternehmen erhält zu den HK für Werkzeuge von einem Kunden Zuschüsse, die es bei der Preisgestaltung für die damit herzustellenden Produkte gemäß Liefervertrag über fünf Jahre an ihn preismindernd berücksichtigen muss. Die Zu-

schüsse sind im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung gewinnerhöhend zu erfassen. Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, wie sie der BFH v. 29.11.2000 (I R 87/99, BStBl. II 2002, 655) noch erlaubte, scheidet wegen der Einnahmenabhängigkeit nach Abs. 2a aus. Mit dem Ergebnis, den Zuschuss wegen der Zeitbestimmtheit hier als transitorischen passiven RAP zu erfassen und ihn über die Dauer der Lieferverpflichtung aufzulösen (vgl. HOFFMANN, StuB 2011, 561 [562]), entfiel das zeitweilige Passivierungsverbot.

**Erhaltene Anzahlungen:** Als verbotsschädlich käme U. PRINZ (DStR 2000, 661 [669]) zufolge eventuell noch die Bildung von erhaltenen Anzahlungen in Betracht. Das erscheint angesichts der – für KapGes. verbindlichen – handelsbilanziellen Gliederungsvorschrift des § 266 Abs. 3 HGB, wonach erhaltene Anzahlungen einen Unterfall der Verbindlichkeiten darstellen, aber fraglich (ablehnend auch WENDT, EStB 2000, 309 [313]). Erhaltene Anzahlungen, die Verbindlichkeiten darstellen, unterliegen dem Passivierungsverbot des Abs. 2a.

Einstweilen frei.

1919–1924

### III. Rechtsfolge des Abs. 2a: Ansatz von Verbindlichkeiten und Rückstellungen erst nach Anfall der Einnahmen oder Gewinne

#### 1. Einnahmen- oder Gewinnanfall

##### a) Umfang des Einnahmen- oder Gewinnanfalls

1925

**Begriff der Einnahmen oder Gewinne:** Erst wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind, dürfen 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 bis 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, BStBl. II 1990, 967; 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).

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

- Passivierungsverbot unter der Voraussetzung des ausschließlichen Erfüllungszwangs, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen (s. Anm. 1917), und

- Passivierungspflicht, wenn „die“ Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Der bestimmte Artikel „die“ stellt ab auf die vorher in der Norm angesprochenen Einnahmen und Gewinne. Diese Einnahmen und Gewinne werden durch Verwendung der Konjunktion „soweit“ insoweit eingeschränkt, als Erfüllungs-

zwang und Anfall von Einnahmen oder Gewinnen korrespondieren (s. Anm. 1917). 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. Mitunter wird die Auffassung vertreten, dass die Passivierung in voller Höhe vorzunehmen sei, sobald in welchem Umfang auch immer Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. So betonen STRUNK/KAMINSKI (Steuerliche Gewinnermittlung bei Unternehmen, 2001, 66; vgl. auch STRAHL in KORN, § 5 Rn. 548 [8/2014]), dass die Verpflichtung – trotz der umgekehrten Intention des Gesetzgebers – in voller Höhe zu bilanzieren sei, sobald ein Gewinn entsteht.

**Stellungnahme:** Dem wird nicht zu folgen sein, denn anderenfalls würde gegen den 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 quotale – 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.

## 1926 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 ist ein Ertrag dann auszuweisen, wenn der Leistungsverpflichtete seine Leistung im Wesentlichen erbracht hat und deshalb sein Anspruch auf die Gegenleistung (Zahlung etc.) nicht mehr mit einem ungewöhnlichen über das der Geldforderung eigene Ausfallrisiko hinausgehenden Risiko 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 kann nach § 11 Abs. 1 Satz 5 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 (s. § 11 Anm. 93; vgl. KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014 § 11 Rn. 4).

**Ende des Wirtschaftsjahres als maßgeblicher Zeitpunkt:** Vom „Gewinn“ als Saldogröße kann die 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. 1925) Gewinn erzielt

#### IV. Wichtige Anwendungsfälle in ABC-Form Anm. 1926–1935 § 5

wurde. Wird hinsichtlich der Verpflichtungserfüllung auf Teilergebnisse (zB Unternehmenssegmentgewinne) abgestellt, ist uE für die Passivierung ebenfalls der Ablauf der entsprechenden Rechnungslegungsperiode ausreichend.

Einstweilen frei.

1927–1929

#### 2. Passivierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen bei Einnahmen- oder Gewinnanfall

1930

In dem Wj., in dem die Einnahmen oder Gewinne anfallen, wirkt die Rückzahlung entsprechend der Erfüllungspflicht erstmals ergebnismindernd, denn ab diesem Zeitpunkt (s. Anm. 1926) sind diese Verpflichtungen nicht mehr von künftigen, sondern von entstandenen Gewinnen, Erlösen, Erträgen oder Einnahmen abhängig. Da ab dann sowohl die Einnahmen- als auch die Gewinnabhängigkeit – zukunftsbezogen – zu verneinen ist, normiert Abs. 2a („sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen“) ab diesem Wj. eine entsprechende (s. Anm. 1925) Passivierungspflicht. Die Rechtsfolge ergibt sich außerdem mangels einer stl. entgegenstehenden Norm (s. Anm. 1906) aus dem Maßgeblichkeitsprinzip (BFH v. 10.11.1999 – X R 60/95, BStBl. II 2000, 131). Für den Fall einer teilweisen Einnahmen- bzw. Gewinnentstehung entsprechend dem Erfüllungszwang (s. Anm. 1916) korrespondiert das Passivierungsgebot uE mit dem weiterhin entsprechenden teilweise bestehenden aufschiebenden Passivierungsverbot. Dies hat dann die entsprechende Passivierung im Zuge der Einnahmen- bzw. Gewinnentstehung zur Folge; zur Bewertung s. § 6 Anm. 1130 ff. und 1160 ff.

Einstweilen frei.

1931–1934

#### IV. Wichtige Anwendungsfälle zu Abs. 2a in ABC-Form

1935

**Besserungsschein:** Siehe „Forderungsverzicht“.

**Druckbeihilfen:** Eine Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten ist nach Abs. 2a zunächst verboten (BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244). Die an die Absatz- und Umsatzzahlen des einzelnen Werks anknüpfende entsprechende Rückgewährverpflichtung muss nach Abs. 2a ab dem Wj. passiviert werden, in dem die Umsatzzahlen überschritten werden.

**Eigenkapitalersetzende Darlehen:** In der Krise einer KapGes. vor Geltung des MoMiG gewährte eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen unterliegen grds. nicht dem Passivierungsaufschub (s. Anm. 1910).

**Einfacher Rangrücktritt:** Wird bei einem einfachen Rangrücktritt ausdrücklich vereinbart, dass ein Gesellschafterdarlehen nur aus künftigen Gewinnen oder einem eventuell anfallenden Liquidationsüberschuss und nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist, darf die Verbindlichkeit nicht ausgewiesen werden (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332); s. Anm. 1910; s. auch „Rangrücktrittsvereinbarungen“.

**Erfolgsabhängigkeit:** Siehe 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 (BFH

v. 11.4.1990 – I R 63/86, HFR 1990, 547). Nur bei ausschließlicher Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit ist Abs. 2a anwendbar (s. Anm. 1916).

**Erhaltene Anzahlungen:** Siehe auch „Passive Rechnungsabgrenzungsposten“. Erhaltene Anzahlungen sind Verbindlichkeiten, für die das zeitweilige Passivierungsverbot des Abs. 2a gilt (vgl. Anm. 1918).

**Filmförderung:** Nach Abs. 2a ist für Filmkredite, die nur aus den Verwertungserlösen eines geförderten Films zu tilgen sind, die Passivierung bis zum entsprechenden Anfall der Verwertungserlöse untersagt (Sachverhalt s. BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320).

**Firmenwert:** Bei Vereinbarung eines gewinnabhängigen Kaufpreises kann die Entgeltlichkeit des Erwerbs des betreffenden WG erst angenommen werden, wenn die künftigen Einnahmen oder Gewinne angefallen sind (BFH v. 2.9.2010 – IV B 132/09, BFH/NV 2011, 27).

**Forderungsverzicht:** Da nach hM keine Passivierung möglich ist (s. Anm. 1910), sind Forderungsverzichte mit und ohne Besserungsschein kein Anwendungsfall des in Abs. 2a verankerten nur zeitweiligen Passivierungsaufschubs.

**Forschungs- und Entwicklungszuschüsse:** Siehe auch „Öffentliche Zuschüsse“. Zu BFH v. 17.12.1998 (IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116) s. Anm. 1900. Nunmehr wird die Rückzahlungsverpflichtung in einem solchen Fall nicht schon im Zeitpunkt der Entscheidung des Zuwendungsgebers über die endgültige Behandlung dieser Zuschüsse zu passivieren sein, sondern erst, wenn entsprechende Einnahmen aus der Verwertung angefallen sind.

**Gesellschafterdarlehen:** Nach MoMiG sind Gesellschafterdarlehen allgemein anfechtungsberechtigt. Wie vor MoMiG unterliegen eigenkapitalersetzende Darlehen nicht Abs. 2a (s. Anm. 1910).

**Öffentliche Zuschüsse:** 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).

**Passive Rechnungsabgrenzungsposten:** Siehe auch „Erhaltene Anzahlungen“. Passive transitorische RAP im engeren Sinne sind weder Verbindlichkeiten noch Rückstellungen, für die der Passivierungsaufschub des Abs. 2a nicht einschlägig ist (s. Anm. 1918).

**Qualifizierter Rangrücktritt:** Auch wenn nach der Rspr. des BFH in einem Urteil zum sog. qualifizierten Rangrücktritt (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) der Ansatz eines Gesellschafterdarlehens, das nur aus künftigen Gewinnen oder einem Liquidationsüberschuss, aber ausdrücklich nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen war, abgelehnt wurde, schließen sich nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133-10/06, BStBl. I 2006, 497) Passivierungsaufschub nach Abs. 2a und ein qualifizierter Rangrücktritt gegenseitig grds. aus; s. Anm. 1910; s. auch „Rangrücktrittsvereinbarungen“.

**Rangrücktrittsvereinbarungen:** Nach dem MoMiG sind Rangrücktrittsvereinbarungen entbehrlich, um bei Gesellschafterdarlehen eine Nachrangigkeit in der Insolvenz zu bewirken, aber weiterhin erforderlich, um eine Insolvenz zu vermeiden (s. Anm. 1911); s. auch „Einfacher Rangrücktritt“ und „Qualifizierter Rangrücktritt“.

**Tantiemen:** Siehe 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.

**Wohnungsbauzuschüsse:** Entgegen Abs. 2a kommt uU der Ansatz von sog. passiven RAP in Betracht (s. auch „Öffentliche Zuschüsse“; Sachverhalt s. BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139).

Einstweilen frei.

1936–1949

### G. Erläuterungen zu Abs. 3: Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte

**Schrifttum:** MOXTER, Einschränkung der Rückstellungsbilanzierung durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983?, BB 1982, 2085; BORDEWIN/GÉRARD, Das Haushaltsbegleitgesetz 1983, FR 1983, 53; DANKMEYER/KLÖCKNER, Die steuerlichen Änderungen durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983 (I), DB 1983, 301; CHRISTIANSEN, Rückstellungen für Patentverletzungen, StBp. 1989, 12; VAN VENROOY, Handelsbilanz-Rückstellungen wegen Patentverletzungen, StuW 1991, 28; SCHULZE-OSTERLOH, Die Einschränkungen der Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen und Jubiläumswendungen, in WENDT/HÖFLING/KARPEN (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, FS Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 833; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23 (2000), 67; KEMPER/KONOLD, Die Berücksichtigung von Vergangenheitserfahrungen bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen – Auswirkungen der Vorschrift am Beispiel der Patent-, Urheber- oder ähnlicher Rückstellungen, DStR 2003, 1686; OHLY, Geistiges Eigentum?, JZ 2003, 545; DREIER/NOLTE, Einführung in das Urheberrecht, in HOFMANN (Hrsg.), Wissen und Eigentum, Geschichte, Recht und Ökonomie stoffloser Güter, Bonn 2006, 41; GRÜTZNER, Rückstellungen für Patentrechtsverletzung auch bei Unkenntnis des Inhabers des Patents, StuB 2006, 469; OFFERHAUS, Die besondere Interessenlage bei der Bildung von Rückstellungen für Patentverletzungen, in HEBIG/KAISER/KOSCHMIEDER/OBLAU (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungsaspekte der Unternehmensbesteuerung, FS Wilhelm H. Wacker, Berlin 2006, 333; SIELAFF, Das Objektivierungserfordernis bei der Bilanzierung von Rückstellungen, DStR 2008, 369; ORTMANN-BABEL/BOLIK/FÜLDNER, Gestaltungsüberlegungen zur Hebung stiller Lasten in der Steuerbilanz, StuB 2012, 331; TILMANN, Geistiges Eigentum, in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER/PALM/PUHL/SEILER (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1297; RIEDEL, Die Neuregelung der sog. angeschafften Rückstellungen nach § 4f und 5 Abs. 7 EStG, FR 2014, 6.

## I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

### 1. Regelungsinhalt des Abs. 3

1950

Abs. 3 enthält die GoB ergänzende und diese teilweise durchbrechende Voraussetzungen für die Passivierung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte.

**Satz 1** konkretisiert den Maßstab der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (vgl. Anm. 694). Rückstellungen sind danach zu bilden, wenn Ansprüche wegen

## § 5 Anm. 1950–1952 G. Abs. 3: Rückstell. Verletzung Patentrechte

der Verletzung von Schutzrechten wahrscheinlich bestehen und der Rechtsinhaber Ansprüche geltend gemacht hat (erste Fallgruppe) oder mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist (zweite Fallgruppe).

**Satz 2** statuiert für die zweite Fallgruppe ein Auflösungsgebot für Rückstellungen wegen Rechtsverletzungen, die vom Rechtsinhaber auch drei Jahre nach der erstmaligen Bildung der Rückstellung noch nicht geltend gemacht worden sind.

### 1951 2. Rechtentwicklung des Abs. 3

Abs. 3 wurde in seiner geltenden Fassung mit dem HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972) neu in § 5 eingefügt und gilt für alle Wj., die nach dem 24.12.1982 endeten (§ 52 Abs. 4 Satz 1 iDF des HBegleitG 1983). Die vorherigen Abs. 3 und 4 wurden Abs. 4 und 5 (s. Anm. 2).

Mit der Regelung reagierte der Gesetzgeber auf die Entscheidung des BFH v. 11.11.1981 (I R 157/79, BStBl. II 1982, 748), in der dieser den Maßstab der Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit für Rückstellungen wegen Patentrechtsverletzungen konkretisiert und gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis gelockert hatte.

Bis zu dieser Entscheidung durfte nach der Verwaltungspraxis eine Rückstellung für Patentverletzungen nur gebildet werden, wenn konkrete Anhaltspunkte für die Kenntnis des Rechtsinhabers von der Rechtsverletzung vorlagen. Mit der Vermutung, dass der seine Rechte kennende Rechtsinhaber seine Ansprüche idR spätestens ein Jahr nach Kenntniserlangung geltend machen würde (BMF v. 25.3.1971, BB 1971, 509), konnten nach dieser Verwaltungspraxis Rückstellungen wegen nicht bereits geltend gemachter Rechtsverletzungen regelmäßig höchstens für ein Jahr gebildet werden.

Durch Einfügung des Abs. 3 wollte der Gesetzgeber einer aufgrund dieser Rspr. erwarteten Ausweitung von Rückstellungen für Patent- und Urheberrechtsverletzungen mit damit verbundenen Steuerausfällen begegnen (BTDrucks. 9/1956, 38; BTDrucks. 9/1990, 38; BTDrucks. 9/2074, 64 f.). Nach den ursprünglichen Vorschlägen sollten Rückstellungen wegen der Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte erst gebildet werden dürfen, wenn der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung geltend gemacht hat (BTDrucks. 9/1990 [SPD/FDP], 4; BTDrucks. 9/2074 [CDU/CSU/FDP], 4). Diese Vorschläge wurden vom FinAussch. unter Betonung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes abgelehnt (BTDrucks. 9/2238, 7) und vom Haushaltsausschuss ohne besondere Begründung durch die heute geltende Fassung ersetzt (BTDrucks. 9/2283, 7; BTDrucks. 9/2290, 5).

### 1952 3. Bedeutung des Abs. 3

**Einschränkung des handelsrechtlichen Rückstellungsgebots:** Abs. 3 begrenzt die Passivierung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte in der StBil. Die Regelung ist nicht abschließend, sondern konkretisiert und erweitert die allgemeinen Voraussetzungen der GoB, diese teilweise durchbrechend, durch zusätzliche Mindestvoraussetzungen. Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen sind zu bilden und beizubehalten, wenn dies nach den GoB geboten und unter den Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 zulässig ist und das Auflösungsgebot des Abs. 3 Satz 2 nicht eingreift.