

führt (BFH v. 12.7.2012 – I R 23/11, BFH/NV 2012, 1901; s. Anm. 1913); s. auch „Einfacher Rangrücktritt“, „Einlage des werthaltigen Teils“, „Qualifizierter Rangrücktritt“, „Spezifizierter Rangrücktritt“.

**Spezifizierter Rangrücktritt:** Nach aktueller Rspr. (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) ist mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung des aktuellen Schuldnervermögens ein Gesellschafterdarlehen, das nur aus künftigen Gewinnen oder einem Liquidationsüberschuss, aber ausdrücklich nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist, nicht passivierbar; s. Anm. 1911, 1913.

**Überschuldungsabwehr:** Siehe „Rangrücktrittsvereinbarungen“.

**Verdeckte Einlage:** Siehe „Einlage des werthaltigen Teils“.

**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.

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

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 Jubiläumsszuwendungen, 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 Vergangenheitsferfahrungen 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

### 1950 1. Regelungsinhalt des Abs. 3

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 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).

**3. Bedeutung des Abs. 3**

1952

**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.

[Anschluss S. E 961]

§ 5 Anm. 1952

**Konkretisierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs:** Abs. 3 Satz 1 konkretisiert den Maßstab der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme in ihrer Funktion als allgemeine Passivierungsvoraussetzung für Verbindlichkeitsrückstellungen (s. Anm. 691, 694). Er statuiert hierzu zwei alternative Mindestvoraussetzungen für die Rückstellungsbildung. Der Rechtsinhaber muss die Ansprüche geltend gemacht haben (Satz 1 Nr. 1) oder es muss ernsthaft mit einer Inanspruchnahme wegen der Schutzrechtsverletzung zu rechnen sein (Satz 1 Nr. 2).

► *Satz 1 Nr. 1* hat keine über die GoB hinausreichende Bedeutung. Auch für Ansprüche, die vom Rechtsinhaber geltend gemacht worden sind, dürfen Rückstellungen nach dem im Anwendungsbereich des Abs. 3 fortgeltenden GoB nur gebildet werden, wenn das Bestehen der geltend gemachten Ansprüche wahrscheinlich ist (s. Anm. 1975).

► *Satz 1 Nr. 2* konkretisiert, im Verhältnis zu den GoB ebenfalls deklaratorisch, den allgemeinen Wahrscheinlichkeitsmaßstab für Ansprüche, die noch nicht geltend gemacht worden sind (s. Anm. 694 und 1976).

**Typisierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs:** Satz 2 regelt eine in den GoB nicht enthaltene materiell-rechtl. Typisierung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus noch nicht geltend gemachten Ansprüchen wegen Schutzrechtsverletzungen. Zweck dieser Regelung ist es, die Bildung von Rückstellungen auf der Grundlage unsicherer Wahrscheinlichkeitsurteile typisierend zu begrenzen.

#### Rechtfertigung der Vorschrift:

► *Meinungsstand:* Abs. 3 Satz 1 bedarf nach hM keiner sachlichen Rechtfertigung, weil er deklaratorisch den Inhalt der GoB wiedergibt.

KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 133; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 826 (10/2013); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 89 (5/1993); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1262 (1/1999); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 551 (10/2012); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 391.

Abs. 3 Satz 2 führt demgegenüber nach überwiegender Auffassung zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes,

KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 249 HGB Rn. 46 (1/2012); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 101 (5/1993); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1279 (1/1999); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 551 (10/2012); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte“; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 134: „GoB-konform“. Ausdrücklich offen lassend: OFFERHAUS, FS Wacker, 2006, 333 (335), Fn. 5 aE.

die nach einer weitergehenden Ansicht sachlich nicht zu rechtfertigen und deren Verfassungsmäßigkeit daher zweifelhaft sei.

DÖLLERER, ZGR 1983, 407 (410); SCHULZE-OSTERLOH in DStJG 23 (2000), 67 (79); SCHULZE-OSTERLOH, FS Friauf, 1996, 833 (839 f.); VOGT, Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz, 1991, 288 (290 f.); BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 35, 200 f.

**Stellungnahme:** Nur Abs. 3 Satz 1 als deklaratorische Konkretisierung der allgemeinen Rückstellungsvoraussetzungen steht uE im Einklang mit den GoB und bedarf daher keiner besonderen Rechtfertigung. Abs. 3 Satz 2 enthält demgegenüber eine GoB-widrige Typisierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs und insofern eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Die damit verbundene Abweichung von der in Abs. 1 Satz 1 getroffenen gesetzgeberischen Grundentscheidung, an die handelsrechtl. GoB anzuknüpfen, lässt sich jedoch

## § 5 Anm. 1952–1953 G. Abs. 3: Rückstell. Verletzung Patentrechte

mit der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers rechtfertigen und stellt keine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes in seiner Ausprägung durch das Folgerichtigkeitsprinzip dar.

Der Gesetzgeber darf materiell-rechtl. Typisierungen zu Vereinfachungszwecken vornehmen, solange das Maß der Typisierung nicht unverhältnismäßig ist und er sich realitätsgerecht am typischen Fall orientiert.

BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, FR 1997, 571 (573); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, FR 2006, 766 (768); v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, FR 2008, 818 (821); v. 8.12.2008 – 2 BvL 1/07, FR 2009, 74 (76); v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, unter D.I; v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, FR 2013, 712, unter C.II.2.

Abs. 3 Satz 2 enthält die typisierende Fiktion, dass spätestens drei Jahre nachdem die Inanspruchnahme wegen einer Schutzrechtsverletzung erstmals ernsthaft wahrscheinlich erschien, davon ausgegangen werden kann, der Rechtsinhaber werde seine Rechte nicht mehr geltend machen, wenn er sie bis zu diesem Zeitpunkt nicht geltend gemacht hat. Diese Festlegung des Gesetzgebers ist im Rahmen der ihm zustehenden Einschätzungsprärogative zu akzeptieren, solange nicht Schutzrechtsverletzungen typischerweise erst mehr als drei Jahre nach der ersten Verletzungshandlung vom Schutzrechtsinhaber geltend gemacht werden. Dagegen spricht, dass der Rechtsinhaber mit Blick auf die Verjährungsfristen (s. Anm. 1969) darum bemüht sein wird, Schutzrechtsverletzungen innerhalb von drei Jahren nach Ablauf des KJ., in dem die Schutzrechtsverletzung begangen wurde, zu erkennen und geltend zu machen (ähnlich bereits MATHIAK, *StuW* 1982, 303 [308]; VOGT, *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz*, 1991, 123 f., vermutet in der Verjährungsregelung des § 141 Satz 1 PatG das gesetzgeberische Motiv für Abs. 3 Satz 2).

### 1953 4. Geltungsbereich des Abs. 3

**Gewerbetreibende:** Abs. 3 gilt nach seiner systematischen Stellung für die Gewinnermittlung bilanzierender Gewerbetreibender (s. Anm. 70).

**Andere Personen, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 ermitteln:** Abs. 3 gilt auch in den übrigen Fällen, in denen ein Stpfl. seinen Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt (KANZLER, FR 1998, 421 [423]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 825 [10/2013]; vgl. Anm. 71).

Die deklaratorische Konkretisierung der GoB in Abs. 3 Satz 1 und die Typisierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs in Abs. 3 Satz 2 spiegeln eine allgemeine ertragstrechl. Interpretation der GoB wider, die im Interesse einer einheitlichen, bereichsspezifisch strechtl. Verwendung der GoB auch für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 gelten muss. Der Gesetzgeber hätte sich bei der Formulierung und Begründung des Abs. 3 spezifisch auf die Gewerbetreibenden beziehen müssen, wenn er den Anwendungsbereich auf die Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 hätte beschränken wollen. Das hat er nicht getan und stattdessen einen allgemeinen Grundsatz formuliert (vgl. BTDrucks. 9/2140, 62).

**5. Verhältnis zu anderen Vorschriften****a) Verhältnis zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung** 1954

**Verhältnis zu § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB:** Abs. 3 konkretisiert den in § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB gesetzlich fixierten handelsrechtl. GoB, nach dem Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden sind, indem er in Satz 1 deklaratorisch und in Satz 2 konstitutiv den Maßstab der Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit für den Rückstellungsansatz in der StBil. ausgestaltet (s. Anm. 1952).

**Verhältnis zu § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB:** Abs. 3 Satz 2 durchbricht das in § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB enthaltene Verbot, Rückstellungen aufzulösen, bevor der Grund für ihre Bildung entfallen ist, soweit nach GoB auch nach Ablauf der Dreijahresfrist des Abs. 3 Satz 2 weiter stichhaltige Gründe für die Inanspruchnahme aus der Schutzrechtsverletzung (vgl. Anm. 703) sprechen können.

**b) Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2** 1955

Abs. 3 Satz 1 enthält kein stl. Wahlrecht. Mit der Formulierung „... dürfen erst gebildet werden ...“ werden nach der Entstehungsgeschichte und dem Zweck der Norm allein zusätzliche Mindestvoraussetzungen festgelegt, unter denen nach GoB zu bildende Rückstellungen auch in der StBil. zu passivieren sind.

Ebenso GRÜTZNER, StUB 2006, 469 (471); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 89 (5/1993); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1262 (1/1999).

**c) Verhältnis zu Abs. 7 Satz 1** 1956

Abs. 7 Satz 1 erstreckt die Rechtsfolgen des Abs. 3 auf den Übernehmer von Verpflichtungen aus der Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (s. Anm. 2400).

**d) Verhältnis zu § 12 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, § 10 Nr. 3 KStG** 1957

Die Abzugsverbote in § 12 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, § 10 Nr. 3 KStG gehen Abs. 3 vor. Rückstellungen für Geldstrafen, Geldbußen und sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art wegen Schutzrechtsverletzungen, bei denen der Strafcharakter überwiegt, sowie für Ordnungs- und Verwarnungsgelder iSd. Vorschriften (s. § 4 Anm. 1700 ff.; § 12 Anm. 140 ff.; § 10 KStG Anm. 100 ff.) dürfen nicht gebildet werden (vgl. Anm. 690).

**e) Verhältnis zu den strafrechtlichen Sanktionsnormen** 1958

Rückstellungen nach Abs. 3 sind, soweit kein besonderes Abzugsverbot (s. Anm. 1957) besteht, ungeachtet des strafrechtl. sanktionierten Verbots rechtswidriger Schutzrechtsverletzungen (§ 142 PatG; §§ 106 ff. UrhG; §§ 143 ff. MarkenG; § 25 GebrMG; § 51 DesignG; § 39 SortSchG; § 10 HalblSchG) zu bilden. Dies folgt für das StRcht aus der in § 40 AO angeordneten Wertneutralität, die eine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften verbietet.

P. FISCHER in HHSp., § 40 AO Rn. 47 (11/2012); DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 40 AO Rn. 1, 17 (6/2012); SCHMIESZEK in GOSCH/BEERMANN, § 40 AO Rn. 7 (6/2013).

Einstweilen frei.

1959–1964

## II. Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (Abs. 3 Satz 1)

### 1. Ungewisse Verbindlichkeiten wegen der Verletzung fremder Schutzrechte

#### a) Patent-, Urheber- oder ähnliche Schutzrechte

##### 1965 aa) Patentrechte

**Begriff:** Patentrechte sind die Rechte aus den (durch öffentlich-rechtl. Verleihungsakt) erteilten deutschen Patenten iSd. § 1 PatG und den gem. Art. 2 Abs. 2 und Art. 64 des Übereinkommens über die Erteilung europäischer Patente (Europäisches Patentrechtsübereinkommen v. 5.10.1973, BGBl. II 1976, 826 idF der Revision v. 13.12.2007, BGBl. II 2007, 1082) deutschen Patenten gleichgestellten europäischen Patenten (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 398). Ausländische Patentrechte und Rechte aus einer Patentanmeldung können unter den Begriff der ähnlichen Schutzrechte fallen (s. Anm. 1967).

**Umfang:** Das Patentrecht gewährt dem Patentrechtsinhaber das Recht, die patentierte Erfindung zu benutzen und zu verwerten (§ 9 Satz 1 PatG). Es verbietet gleichzeitig jedem Dritten die unmittelbare oder mittelbare Nutzung und Verwertung der dem Patent zugrunde liegenden Erfindung ohne die Zustimmung des Patentrechtsinhabers (vgl. § 9 Satz 2, § 10 PatG; BENKARD, 10. Aufl. 2006, § 9 PatG Rn. 4). Ein Patent besteht gem. § 16 PatG für 20 Jahre ab dem auf die Anmeldung folgenden Tag.

#### **Keine Patentrechte iSd. Abs. 3:**

► *Ausländische Patentrechte*, deren Inhalt sich nach ausländ. Recht bestimmt, sind keine Patentrechte iSd. Abs. 3. Sie können ähnliche Schutzrechte sein (s. Anm. 1967).

► *Rechte aus einer Erfindung*: Das Recht an der Erfindung und das daraus folgende Recht auf das Patent (BENKARD, 10. Aufl. 2006, § 6 PatG Rn. 9) sind kein Patentrecht (vgl. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 90 [Stand 5/1993]).

► *Rechte aus einer Patentanmeldung*: Das Recht auf Nutzungsentschädigung aus § 33 PatG ist uE kein Patentrecht, sondern ein ähnliches Schutzrecht iSd. Abs. 3.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 829 (10/2013); aA, Patentrechte, LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 90 (5/1993). Offen lassend: R 5.7 Abs. 10 Satz 1 EStR 2012.

Der Anspruch auf Nutzungsentschädigung nach § 33 PatG unterscheidet sich vom Patentrecht in zweifacher Hinsicht. Der Anmeldende hat vor Erteilung des Patents noch kein ausschließliches Nutzungsrecht, so dass ihm über den Entschädigungsanspruch nach § 33 PatG hinaus keine weiteren Ansprüche zustehen. Der Entschädigungsanspruch entfällt darüber hinaus rückwirkend, wenn das Patent nach Durchführung der Prüfung durch das Patentamt nicht erteilt wird (§ 58 Abs. 2 PatG, vgl. BENKARD, 10. Aufl. 2006, § 33 PatG Rn. 15).

##### 1966 bb) Urheberrechte

**Begriff:** Urheberrechte sind die nach deutschem Recht bestehenden Rechte des Urhebers an seinen persönlichen geistigen Schöpfungen (Werke iSd. § 2 UrhG). Sie entstehen ohne besonderen Verleihungsakt unmittelbar mit dem Werk. Nach



ausländ. Recht bestehende Urheberrechte können ähnliche Schutzrechte sein (s. Anm. 1967).

**Umfang:** Urheberrechte bestehen gem. § 2 Abs. 1 UrhG insbes. an Sprachwerken, Schriftwerken, Reden, Computerprogrammen, Werken der Musik, pantomimischen Werken, Werken der bildenden Künste, Lichtbildwerken, Filmwerken sowie Darstellungen wissenschaftlicher oder technischer Art.

Die Urheberrechte umfassen die Rechte aus dem Urheberpersönlichkeitsrecht und die ausschließlichen Verwertungsrechte (vgl. § 11 UrhG, DREIER/SCHULZE, UrhG, 4. Aufl. 2013, Einleitung Rn. 3). Zum Urheberpersönlichkeitsrecht gehören das Recht, zu bestimmen, ob und wie ein Werk veröffentlicht wird (§ 12 UrhG), das Recht auf Anerkennung der Urheberschaft und die Hoheit über die Urheberbezeichnung (§ 13 UrhG) sowie das Recht, eine Veränderung des Werks zu verbieten, die die berechtigten Interessen des Urhebers gefährden würde (§ 14 UrhG). Die Verwertungsrechte umfassen das Vervielfältigungs-, Verbreitungs- und Ausstellungsrecht sowie das Vortrags-, Aufführungs- und Vorführungsrecht, das Recht der öffentlichen Zugänglichmachung, das Senderecht, das Recht sowohl der Wiedergabe durch Bild- und Tonträger als auch der Wiedergabe von Funksendungen und von öffentlicher Zugänglichmachung (§§ 15–27 UrhG).

### cc) Ähnliche Schutzrechte

1967

**Begriff:** Schutzrechte sind die im juristischen Sprachgebrauch unter dem Begriff „Geistiges Eigentum“ („*Intellectual Property*“, „*Propriété Intellectuelle*“) zusammengefassten Immaterialgüterrechte in- und ausländ. Rechts.

Vgl. OHLY, JZ 2003, 545 (550); DREIER/NOLTE in HOFMANN (Hrsg.), Wissen und Eigentum, 2006, 43; TILMAN, FS Kirchhof, 2013, 1297.

Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass sie dem Rechtsinhaber unmittelbar kraft Gesetzes oder durch einen Hoheitsakt das absolute, subjektive und ausschließliche Recht verleihen, den geschützten Gegenstand zu nutzen und andere von der Nutzung, Verwertung oder Veränderung des Schutzrechtsgegenstands auszuschließen.

Dem Patent- und Urheberrecht ähnlich sind Schutzrechte, wenn sie selbständige objektbezogene Rechte an individuellen geistigen Schöpfungen, wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder andere gewerbliche Verwertungsmöglichkeiten an Immaterialgütern auf gesetzlicher Grundlage gewähren (vgl. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 91 [5/1993]).

#### Beispiele für ähnliche Schutzrechte:

► *Urheberrechtliche Leistungsschutzrechte:* Ähnliche Schutzrechte sind sämtliche dem Urheberrecht gleichgestellten Leistungsschutzrechte iSd. §§ 70 ff. UrhG. Das sind die Rechte an wissenschaftlichen Ausgaben und nachgelassenen Werken (§§ 70, 71 UrhG), die Rechte der ausübenden Künstler (§§ 73–83 UrhG) und uE auch die Verwertungs- und Beteiligungsrechte der Hersteller von Tonträgern (§§ 85, 86 UrhG) sowie die Rechte der Sendeunternehmen (§ 87 UrhG) und die Rechte des Datenbankherstellers (§ 87a UrhG).

Ebenso LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 90 (5/1993); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 399.

Gegen die einschränkende Ansicht, nach der die in den §§ 85 ff. UrhG statuierten Rechte keine ähnlichen Schutzrechte seien, weil diese nicht auf einer eigenen geistigen Leistung beruhen würden,

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 831 (10/2013); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 560 (10/2012),

spricht der Zweck des Abs. 3, die aus den GoB abzuleitenden Voraussetzungen für die Passivierung von Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen zu ergänzen. Dieser Zweck gebietet, das Merkmal „ähnliche“ Schutzrechte weit auszulegen, die „Ähnlichkeit“ ausgehend von den Rechtsfolgen zu beurteilen und damit auch die den Urheberrechten gleichgestellten Leistungsschutzrechte einzubeziehen.

► *Gewerbliche Schutzrechte:*

▷ *Technische gewerbliche Schutzrechte:* Hierzu zählen neben dem Patentrecht die Schutzrechte an Gebrauchsmustern (§§ 1, 11 GebrMG), an Sorten (Pflanzenzüchtungen, §§ 1, 10 SortSchG) und an den Topographien für Halbleiter (§§ 1, 8 HalblSchG).

▷ *Nichttechnische gewerbliche Schutzrechte:* Hierzu zählen die Schutzrechte an Design (§§ 1, 38 DesignG) und die Schutzrechte an Marken, geschäftlichen Bezeichnungen (Unternehmenskennzeichnungen und Werktitel) und geographischen Angaben (§§ 3, 5, 14, 126, 127 MarkenG).

► *Abgeleitete ausschließliche Nutzungsrechte:* Ähnliche Schutzrechte sind auch das vom Urheber übertragene ausschließliche Nutzungsrecht gem. § 31 Abs. 3 UrhG, das Verfilmungsrecht (§§ 88, 89 UrhG) und das Verlagsrecht (§ 8 VerlG) sowie die übertragenen ausschließlichen Nutzungsrechte an Patent-, Gebrauchs- und Designrechten oder an vergleichbaren ausländ. Schutzrechten (vgl. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 91 [5/1993]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 399).

► *Ausländische Schutzrechte* sind ähnliche Schutzrechte, wenn sie dem deutschen Patent- oder Urheberrecht oder diesen ähnlichen Schutzrechten vergleichbare Rechtsfolgen entfalten.

**Keine ähnlichen Schutzrechte:**

► *Persönlichkeitsrechte ohne Beziehung zu einem Werk:* Keine ähnlichen Schutzrechte sind das allgemeine Persönlichkeitsrecht, das Recht am eigenen Bild (§ 22 KunstUrhG) und das Namensrecht (§ 12 BGB; §§ 17, 37 HGB; §§ 1, 5 UWG), die keine schöpferische Leistung, sondern das Individuum schützen (vgl. PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1267 [1/1999]).

► *Eigentums- und sonstiges Recht:* Keine ähnlichen Schutzrechte sind das sonstige Recht iSd. § 823 Abs. 1 BGB und das Eigentumsrecht (vgl. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 91 [5/1993]).

► *Wettbewerbsrechtliche Schutznormen:* Kein ähnliches Schutzrecht ist der wettbewerbsrechtl. Nachahmungsschutz (vgl. § 4 Nr. 9 UWG, PIPER/OHLY/SOSNITZA, 5. Aufl. 2009, § 4 UWG Rn. 9/3, 9/16 f.). Das UWG begründet keine absoluten subjektiven Rechte der Wettbewerber, sondern dient allein dem Schutz des Wettbewerbs (PIPER/OHLY/SOSNITZA, UWG, 5. Aufl. 2009, Einführung Rn. 1, 3).

1968 **b) Verletzung fremder Schutzrechte**

Fremde Schutzrechte werden unabhängig von der Kenntnis des Handelnden verletzt, wenn die von ihnen geschützten Immaterialgüter rechtswidrig benutzt oder verwertet werden. Beurteilungsmaßstab für die persönliche Zuordnung (Fremdheit) und die Feststellung einer Schutzrechtsverletzung sind die jeweiligen materiell-rechtl. Bestimmungen.

LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 94 (Stand 5/1993); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1268 (1/1999); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 562 (10/2012).

Maßgeblich ist die Wahrscheinlichkeit der Schutzrechtsverletzung, nicht ihr objektives Bestehen (SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 562 [10/2012]; vgl. Anm. 694).

### c) Ansprüche aus der Verletzung fremder Schutzrechte

1969

**Unterlassungs- und Beseitigungsansprüche:** Der Schutzrechtsinhaber kann von demjenigen, der seine Rechte verletzt oder zu verletzen droht, unabhängig vom Verschulden des Verletzenden, Unterlassung (§ 139 PatG; § 97 Abs. 1 UrhG; § 24 Abs. 1 GebrMG; § 42 DesignG; § 15 Abs. 4 MarkenG; § 9 Abs. 1 HalblSchG; § 37 Abs. 1 SortSchG) und Beseitigung der Folgen einer Schutzrechtsverletzung verlangen. Dazu gehört der Anspruch, dass die Erzeugnisse, die Gegenstand einer Schutzrechtsverletzung sind und sich im Besitz oder Eigentum des Verletzters befinden, vernichtet und bei Urheber-, Marken-, Design-, Gebrauchsmuster-, Halbleiterschutzrechts- und Sortenschutzrechtsverletzungen darüber hinaus im Handel befindliche Waren zurückgerufen werden (§ 140a PatG; § 98 UrhG; § 24a GebrMG; § 43 DesignG; § 17 MarkenG; § 9 Abs. 2 HalblSchG; § 37a SortSchG).

**Schadensersatzansprüche,** die ein Verschulden des Rechtsverletzers voraussetzen (§ 139 Abs. 2 PatG; § 97 Abs. 2 UrhG; § 24 Abs. 2 GebrMG; § 42 Abs. 2 DesignG; § 15 Abs. 5 MarkenG; § 9 Abs. 1 Satz 2 HalblSchG; § 37 Abs. 2 SortSchG), kann sowohl der Schutzrechtsinhaber als auch der ausschließliche Lizenznehmer und der Nießbraucher eines Schutzrechts, nicht dagegen der einfache Lizenznehmer geltend machen (vgl. BENKARD, 10. Aufl. 2006, § 139 PatG Rn. 58). Der Verletzte kann nach seiner Wahl seinen entgangenen Gewinn, den Gewinn des Verletzters oder eine angemessene Lizenzgebühr sowie den sog. Marktverwirrungs- und Diskreditierungsschaden verlangen (vgl. BENKARD, 10. Aufl. 2006, § 139 PatG Rn. 61, 76).

**Bereicherungsrechtliche Ansprüche:** Unabhängig vom Verschulden des Verletzters kann der in seinen Schutzrechten Verletzte bereicherungsrechtl. Ansprüche gem. §§ 812, 818 Abs. 3 BGB geltend machen (BGH v. 30.11.1976 – X ZR 81/72, BGHZ 86, 90). Die Höhe des Anspruchs ergibt sich aus dem Wert des Erlangten und bemisst sich nach der angemessenen Lizenzgebühr. Der entgangene Gewinn oder der Verletzerertrag können dagegen nicht als bereicherungsrechtl. Anspruch geltend gemacht werden (vgl. BENKARD, 10. Aufl. 2006, § 139 PatG Rn. 85).

**Verjährung:** Die Unterlassungs-, Beseitigungs- und Schadensersatzansprüche aus einer Patentrechtsverletzung verjähren gem. § 141 Satz 1 PatG; §§ 195, 199 Abs. 1 Nr. 2 BGB in drei Jahren ab dem Schluss des Jahres, in dem der Verletzte von der Rechtsverletzung Kenntnis erlangt oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte Kenntnis erlangen müssen, unabhängig von der Kenntnis spätestens zehn Jahre nach ihrer Entstehung (§ 199 Abs. 3, 4 BGB).

Der bereicherungsrechtl. Anspruch auf Zahlung einer angemessenen Lizenzgebühr verjährt gem. § 141 Satz 2 PatG; § 852 BGB in zehn Jahren von seiner Entstehung an (vgl. BENKARD, 10. Aufl. 2006, § 141 PatG Rn. 8).

Entsprechende Regelungen über die Verjährung treffen § 102 UrhG; § 24f GebrMG; § 49 DesignG; § 20 MarkenG; § 9 Abs. 3 HalblSchG; § 37f SortSchG für die Verletzung der weiteren Schutzrechte.

Einstweilen frei.

1970–1974

## 2. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verletzung fremder Schutzrechte

### 1975 a) Geltend gemachte Rechtsverletzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1)

**Begriff:** Geltend gemacht sind Ansprüche wegen der Rechtsverletzung, wenn ein anderer dem Stpfl. gegenüber als Anspruchsberechtigter auftritt, Schutzrechtsverletzungen des Stpfl. behauptet und von diesem ernstlich eine Leistung oder ein Unterlassen wegen dieser Schutzrechtsverletzungen verlangt. Nicht notwendig ist die Erhebung einer Klage oder die Bezifferung von konkreten Ansprüchen.

BORDEWIN/GÉRARD, FR 1983, 53 (56); CHRISTIANSEN, StBp. 1989, 12 (14); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 930 (8/2010); DANKMEYER/KLÖCKNER, DStR 1983, 301 (304); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 833 (10/2013); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 96 (5/1993); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1270 (1/1999); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 567 (10/2012); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 396.

**Bestehenswahrscheinlichkeit:** Aus der Geltendmachung einer Rechtsverletzung iSd. Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 kann nicht auf die Wahrscheinlichkeit des Bestehens von Ansprüchen geschlossen werden. Ob eine aus einer Schutzrechtsverletzung folgende Verpflichtung des Stpfl. wahrscheinlich besteht, muss anhand aller Umstände des Einzelfalls am Maßstab der einschlägigen Anspruchsgrundlagen eigenständig beurteilt werden.

KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 133; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 834 (10/2013); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1271 (1/1999); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 568 (10/2012); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 396.

Ansprüche wegen der Verletzung fremder Schutzrechte bestehen mit hinreichender Wahrscheinlichkeit, wenn ein sachkundiger Rechtsberater der verletzten Partei „mit gutem Gewissen“ wegen der überwiegenden Erfolgsaussichten zu einem Rechtsstreit raten würde (BFH v. 16.7.1969 – I R 81/66, BStBl. II 1970, 15 [16]; SIELAFF, DStR 2008, 369 [372]).

**Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit:** Werden Ansprüche geltend gemacht, deren Bestehen wahrscheinlich ist, folgt hieraus die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (vgl. OFFERHAUS, FS Wacker, 2006, 333 [341]).

### b) Noch nicht geltend gemachte Rechtsverletzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2)

### 1976 aa) Zweigliedriger Wahrscheinlichkeitsbegriff

Rückstellungen wegen der Verletzung nicht geltend gemachter fremder Schutzrechte sind nach den GoB iVm. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 zu bilden, wenn mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist. Das ist in Übereinstimmung mit den allgemeinen Grundsätzen der Fall, wenn am Bilanzstichtag das Bestehen von Ansprüchen wegen der Verletzung fremder Schutzrechte wahrscheinlich ist und aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns stichhaltige Gründe für die Inanspruchnahme sprechen (s. Anm. 694).

StRspr., vgl. BFH v. 16.7.1969 – I R 81/66, BStBl. II 1970, 15 (16); v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153 (154), mwN; HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 91, 108 (4/1999); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 28; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 835 (10/2013); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 98 (5/1993); OFFERHAUS, FS Wacker, 2006, 333 (341 f.); OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1631 (1632); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1273 (1/1999); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014,

§ 249 HGB Rn. 33, 43; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 977; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 395.

### bb) Bestehenswahrscheinlichkeit

1977

**Bewusste Schutzrechtsverletzungen:** Siehe Anm. 1965.

#### Unbewusste Schutzrechtsverletzungen:

► *Schrifttum:* Wegen dem Stpfl. unbekannter Schutzrechtsverletzungen können nach einer verbreiteten Ansicht Pauschalrückstellungen gebildet werden,

HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 431 (4/1999); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte“; VAN VENROOY, StuW 1991, 28 (30 f.).

insbes. wenn der Stpfl. es planmäßig unterlässt, sein gewerbliches Handeln auf mögliche Schutzrechtsverletzungen hin zu überwachen. Die GoB enthielten für diesen Fall ein Wahlrecht, eine abstrakte sog. Plafond-Rückstellung zu bilden (VAN VENROOY, StuW 1991, 28 [30 f.]).

► *Stellungnahme:* Eine Rückstellung wegen unbewusster Schutzrechtsverletzungen kommt uE nur dann in Betracht, wenn aufgrund konkreter Anhaltspunkte das Bestehen von Ansprüchen potentieller Schutzrechtsinhaber ernsthaft wahrscheinlich ist. Das abstrakte Risiko, Ansprüche Dritter auszulösen, wenn es planmäßig unterlassen wird, das eigene gewerbliche Handeln auf mögliche Schutzrechtsverletzungen hin zu überwachen, ist nach den GoB und nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 nicht durch eine Pauschalrückstellung abzubilden. Für Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen gelten keine gegenüber dem allgemeinen Maßstab herabgesetzten Anforderungen an die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.

Vgl. zum Verbot von Pauschalrückstellungen wegen Haftpflichtverbindlichkeiten BFH v. 30.6.1983 – IV R 41/81, BStBl. II 1983, 263 (265); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 167 (4/1999); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte“.

### cc) Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit

1978

**Kenntnis des Rechtsinhabers von der Rechtsverletzung:** Mit einer Inanspruchnahme ist ernsthaft zu rechnen, wenn der Rechtsinhaber Kenntnis von der Rechtsverletzung erlangt hat und nicht ausnahmsweise Gründe dafür sprechen, dass der Rechtsinhaber ihm bekannte Ansprüche nicht geltend machen wird.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 891 (893 f.); PLEWKA/SCHMIDT in LADE-MANN, § 5 Rn. 1274 (Stand 1/1999); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 570 (10/2012); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 43.

Macht der Rechtsinhaber trotz Kenntnis von der Rechtsverletzung keine Ansprüche geltend, kann allein daraus kein konkludenter Verzicht zB wegen laufender Geschäftsbeziehungen gefolgert werden. Vielmehr kann dieses Zuwarten auch in wirtschaftlichen Überlegungen beim Rechtsinhaber begründet sein.

Vgl. BFH v. 16.7.1969 – I R 81/66, BStBl. II 1970, 15 (16); v. 11.11.1981 – I R 157/79, BStBl. II 1982, 748; HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 431 (4/1999); OFFERHAUS, FS Wacker, 2006, 333 (344); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 570 (10/2012); wohl auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 395.

**Unkenntnis des Rechtsinhabers:** Eine Rückstellung wegen Schutzrechtsverletzungen setzt nicht voraus, dass der Rechtsinhaber die Verletzung seiner Rechte bereits kennt. Muss der Stpfl. annehmen, dass der Rechtsinhaber keine

## § 5 Anm. 1978–1985 G. Abs. 3: Rückstell. Verletzung Patentrechte

Kenntnis von der Rechtsverletzung und den daraus folgenden Ansprüchen hat, kommt es darauf an, ob ernsthaft damit zu rechnen ist, dass der Rechtsinhaber innerhalb der einschlägigen Verjährungsfristen (s. Anm. 1969) von der Rechtsverletzung erfährt.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/06, BStBl. II 2006, 517 (518); CHRISTIANSEN, StBp. 1989, 12 (14); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 99 (5/1993); OFFERHAUS, FS Wacker, 2006, 333 (343); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1274 (1/1999); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 569 (10/2012); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte“.

Bei Patentrechtsverletzungen ist dies idR zu vermuten, weil die am Patentschutz interessierten Unternehmen üblicherweise den Markt überwachen.

BFH v. 11.11.1981 – I R 157/79, BStBl. II 1982, 748; v. 9.2.2006 – IV R 33/06, BStBl. II 2006, 517 (519), mit zust. Anm. HOFFMANN, DSrR 2006, 887; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 931 (8/2010); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 835 (10/2013); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1274 (1/1999).

Bei anderen Schutzrechten hängt die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme wegen bislang unentdeckter Schutzrechtsverletzungen davon ab, wie groß nach der Lebenserfahrung und nach den Gepflogenheiten der einschlägigen Wirtschaftskreise die Überwachungsintensität durch die Schutzrechtsinhaber und die Entdeckungswahrscheinlichkeit sind.

In Bereichen, in denen die Geltendmachung von Schutzrechten von Verwertungsgesellschaften (GEMA, VG Wort etc.) übernommen wird, ist mit einer Aufdeckung und Inanspruchnahme wegen einer Schutzrechtsverletzung ernsthaft zu rechnen (vgl. PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1274 [1/1999]).

Keine ernsthafte Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme besteht regelmäßig bei der Verletzung von Schutzrechten nahestehender Personen und verbundener Unternehmen.

1979–1984 Einstweilen frei.

### III. Passivierungsverbot und Auflösungsgebot (Abs. 3 Satz 2)

#### 1985 1. Einschränkung des Rückstellungsgebots

Abs. 3 Satz 2 begrenzt das nach den GoB iVm. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 bestehende Gebot, Rückstellungen wegen einer konkreten Schutzrechtsverletzung zu bilden und aufrechtzuerhalten, wenn und solange mit der Inanspruchnahme wegen einer Schutzrechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist, solange keine Ansprüche geltend gemacht werden, auf drei aufeinanderfolgende Wj.

**Beispiel:** Ist im Jahr 01 eine Schutzrechtsverletzung erkannt worden und ist es ernsthaft wahrscheinlich, dass der Stpfl. wegen dieser Schutzrechtsverletzung in Anspruch genommen wird, ist in der Bilanz zum 31.12.01 erstmals eine Rückstellung wegen dieser Schutzrechtsverletzung zu bilden. Diese Rückstellung ist, wenn die Inanspruchnahme ernsthaft wahrscheinlich bleibt, in den Bilanzen zum 31.12.02 und zum 31.12.03 fortzuführen. Gegebenenfalls ist sie wegen weiterer Verletzungen desselben Schutzrechts zu erhöhen. Hat der Rechtsinhaber bis zur fristgerechten Aufstellung der Bilanz 04 (s. Anm. 1988), zB am 30.4.05, keine Ansprüche geltend gemacht, ist die Rückstellung in der Bilanz zum 31.12.04 gewinnerhöhend aufzulösen.

In den Folgejahren können Rückstellungen wegen der Verletzung desselben Schutzrechts nur nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und damit erst wieder gebildet werden, wenn deswegen Ansprüche geltend gemacht worden sind.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517 (520); R 5.7 Abs. 10 Satz 4 EStR 2012; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 393.

## 2. Beginn der Dreijahresfrist

### a) Erstmalige Verletzung eines Schutzrechts

1986

**Meinungsstand:** Nach der Rspr. der Verwaltungspraxis und wohl überwiegender Ansicht im Schrifttum beginnt die Dreijahresfrist in dem Wj., in dem das Schutzrecht erstmals verletzt und eine Rückstellung tatsächlich gebildet worden ist.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517 (519 f.); R 5.7 Abs. 10 Satz 3 EStR 2012; CHRISTIANSEN, StBp. 1989, 12 (16); GRÜTZNER, StuB 2006, 469 (471); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 932 (8/2010); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 572 (10/2012); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 393.

**Stellungnahme:** Abweichend von dieser hM ist uE für den Beginn der Dreijahresfrist von dem Wj. auszugehen, in dem wegen der Schutzrechtsverletzung nach den GoB iVm. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 erstmals eine Rückstellung zu bilden war. Maßgeblich hierfür ist der Zeitpunkt, ab dem mit einer Inanspruchnahme wegen der Schutzrechtsverletzung ernsthaft zu rechnen war (s. Anm. 1976). Der Stpfl. kann den Anlauf der Dreijahresfrist nicht durch GoB-widrig unterlassene Passivierung einer Rückstellung hinausschieben.

Ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 838 (10/2013); ähnlich wohl LAMBRECHT in KSM, § 5 Anm. D 102 (5/1993).

### b) Dauernde/mehrjährige Verletzung desselben Schutzrechts

1987

**Meinungsstand:** Nach hM beginnt die Dreijahresfrist auch bei mehrjährigen Schutzrechtsverletzungen mit der erstmaligen Verletzung desselben Schutzrechts.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517 (519 f.); R 5.7 Abs. 10 Satz 3 EStR 2012; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 838 (10/2013); CHRISTIANSEN, StBp. 1989, 12 (16); GRÜTZNER, StuB 2006, 469 (471); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 572 (10/2012); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 393.

Nach aA beginnt bei fortgesetzten Schutzrechtsverletzungen für jede erneute Schutzrechtsverletzung die Frist nach Abs. 3 Satz 2 eigenständig zu laufen.

DÖLLERER, ZGR 1983, 407 (410); OFFERHAUS, FS Wacker, 2006, 333 (346); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte“.

**Stellungnahme:** Der hM ist insoweit zu folgen, als nach dem Zweck des Abs. 3 Satz 2 auch die mehrjährige Verletzung desselben Schutzrechts als ein einheitlicher Tatbestand für den Ansatz einer Rückstellung angesehen werden muss. Abzustellen ist aber nicht auf die erstmalige Schutzrechtsverletzung oder die erstmalige Bildung einer Rückstellung, sondern auf den Zeitpunkt, in dem erstmals wegen der Verletzung desselben Schutzrechts eine Rückstellung zu bilden war (s. Anm. 1986). Abs. 3 Satz 2 enthält die typisierende gesetzgeberische Feststellung, dass eine Schutzrechtsverletzung, die auch drei Jahre nach der ersten Verletzungshandlung nicht geltend gemacht worden ist, wahrscheinlich nicht mehr geltend gemacht wird (s. Anm. 1952).

1988 **3. Unterbrechung der Dreijahresfrist durch Geltendmachung**

Ansprüche sind iSd. Abs. 3 Satz 2 geltend gemacht, wenn sie bis zur fristgerechten Erstellung der StBil. für das dritte auf die erstmalig gebotene Bildung einer Rückstellung folgende Wj. erhoben worden sind.

Ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 838 (10/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 394.

Entgegen einer vielfach geäußerten Ansicht ist die Geltendmachung von Ansprüchen keine wertbegründende Tatsache, die bis zum Bilanzstichtag eingetreten sein muss, um bei der Aufstellung der Bilanz noch berücksichtigt werden zu können (so aber PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1280 [1/1999]; wohl auch SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 573.1 [10/2012]), sondern Tatbestandsmerkmal des Abs. 3 Satz 2. Der Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 „... wenn Ansprüche nicht geltend gemacht worden sind ...“ bezieht sich ebenfalls nicht auf den Bilanzstichtag, sondern bedarf der Auslegung. Dabei ist der die Durchbrechung der Maßgeblichkeit allein rechtfertigende Zweck der Regelung zu berücksichtigen, die Bildung von Rückstellungen auf der Grundlage unsicherer Wahrscheinlichkeitsurteile in der StBil. typisierend zu begrenzen (s. Anm. 1952). Diesem Zweck würde es widersprechen, wenn eine Rückstellung, deren Berechtigung sich durch die Geltendmachung bis zur Bilanzerstellung als sicher erwiesen hat, in der StBil. aufzulösen ist und in der Folgebilanz wieder gebildet werden muss, während sie in der HBil. fortgeführt werden müsste.

1989 **4. Zuführungen/Neubildungen**

Mehrfache Verletzungen desselben Schutzrechts, die die wahrscheinlichen Ansprüche des Schutzrechtsinhabers erhöhen können, sind bei der Bewertung der ungewissen Verbindlichkeiten und damit bei der Bemessung der Rückstellungen zu berücksichtigen.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517 (519 f.); R 5.7 Abs. 10 Sätze 2 f. EStR 2012; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 103 (5/1993); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1281 (1/1999).

Für die Verletzung weiterer Schutzrechte sind eigenständige Rückstellungen zu bilden, für die der Lauf der „Frist“ des Abs. 3 Satz 2 gesondert zu prüfen ist (vgl. OFFERHAUS, FS Wacker, 2006, 333 [346]).

1990 **5. Auflösungsgebot nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung**

Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen sind unabhängig von Abs. 3 Satz 2 aufzulösen, wenn die Voraussetzungen nach den GoB iVm. Abs. 3 Satz 1 entfallen sind.

Vgl. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 101 (Stand 5/1993); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte“.

1991–1999 Einstweilen frei.



## H. Erläuterungen zu Abs. 4: Rückstellungen für Dienstjubiläumsszusagen

**Schrifttum:** ANDERS, Problemfall Jubiläumsrückstellung, Inf. 1987, 463; BODE/GRABNER, Jubiläumss-Rückstellungen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DB 1987, 1261; GÜNKEL, Rückstellungen für Jubiläumsszusagen, FR 1987, 213; BODE/GRABNER, Jubiläumssrückstellungen nach dem Steuerreformgesetz 1990, DB 1988, 2061; FELIX, Zur steuergerichtlichen Verwerfungskompetenz steuerwidriger Steuernormen, BB 1988, 1500; HÖFER/REINERS, Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung der Jubiläumssrückstellungen nach neuem Recht, BB 1988, 2064; KNOBBE-KEUK, Zum Verfall der Steuergesetzgebung – am Beispiel der beabsichtigten Streichung der Jubiläumssrückstellungen, BB 1988, 1086; KÜTING/WEBER, Rückstellungen für Jubiläumsszusagen in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1988, 2280; PAUS, Entscheidungsprobleme bei Rückstellungen für Jubiläumsszusagen, Inf. 1988, 315; STUHRMANN, Neue steuerrechtliche Behandlung der Jubiläumssrückstellungen, DB 1988, 1967; HARTUNG, Zur Bewertung von Jubiläumssrückstellungen, BB 1989, 736; HARTUNG, Zur Ansammlung von Jubiläumssrückstellungen, BB 1989, 1723; SIEGEL, Teilwert- oder Gegenwertverfahren bei Rückstellungen für Jubiläumsszusagen?, BB 1989, 182; SLOMMA, Zur Verfassungswidrigkeit der Neuregelung für Jubiläumssrückstellungen, DStZ 1989, 277; WERNER, Die gewandelte Auffassung in der Rückstellungsbildung durch höchstrichterliche Rechtsprechung und die Neuregelung der Jubiläumssrückstellungen – Konsequenzen im Ertragsteuer- und Bewertungsrecht, StbKongrRep. 1989, 307; DUNKER, Arbeitnehmer-Jubiläumssrückstellungen als Sozialaufwand in Handelsbilanz und Steuerbilanz, Diss. Bochum 1991; GRABNER, Rückstellungen für Jubiläumssleistungen ab 1993, DB 1992, 2561; HÖFER, Jubiläumssrückstellungen ab 1993, DB 1993, 2241; KIRCHMAYR, Nichtabzugsfähigkeit der Rückstellungen für Dienst-Jubiläumsgelder nach dem SteuerreformG 1993 verfassungswidrig?, ÖStZ 1994, 295; LANGOHR-PLATO, Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums, FR 1994, 389; SCHULZE-OSTERLOH, Die Einschränkungen der Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen und Jubiläumsszusagen, in WENDT/HÖFLING/KARPEN (Hrsg.), Steuer – Wirtschaft – Steuern, FS Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 833; HEY, Verbot und Auflösung von Rückstellungen für Jubiläumsszusagen: Gerechtigkeit in der Zeit?, BB 2000, 1453; HÖFER, Verfassungsmäßigkeit von Jubiläumssrückstellungen – Gedanken zum Vorlagebeschluss des BFH an das BVerfG vom 10.11.1999, DStR 2000, 372; LOOSE, Auflösungsgebot für Jubiläumssrückstellungen verfassungswidrig?, FR 2000, 553; SCHEFFLER, Verbreiterung der Bemessungsgrundlage: Was bleibt von Rückstellungen in der Steuerbilanz?, StuB 2000, 489; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23 (2000), 67; SCHROER/STARKE, Zur steuerlichen Anerkennung von Jubiläumssrückstellungen, FR 2003, 1164; SWOBODA/KINNER, Mitarbeitermotivation durch arbeitsvertragliche Sonderzahlungen, BB 2003, 418; ERLINGHAGEN, Erstarrung, Beschleunigung oder Polarisierung? Arbeitsmarktmobilität und Beschäftigungsstabilität im Zeitverlauf: Neue Ergebnisse mit der IAB-Beschäftigungsstichprobe, in Graue Reihe des Instituts Arbeit und Technik, Nr. 2006-01, Gelsenkirchen 2006; KOLBE, Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung für eine widerrufliche Jubiläumssleistung nach § 5 Abs. 4 EStG, StuB 2007, 351; SCHLOTTER, Jubiläumssrückstellung nach § 5 Abs. 4 EStG: Rechtsverbindlichkeit, Unwiderruflichkeit und Vorbehaltlosigkeit nicht erforderlich, BB 2007, 660; SCHLOTTER, Verfassungsrechtliche Grenzen bei der Ausgestaltung des Steuerbilanzrechts, FR 2007, 951; FRANK/WITTMANN, Jubiläumssrückstellungen in Handels- und Steuerbilanz, Stbg 2009, 210; PITZKE, Rückstellungen für Jubiläumsszusagen, NWB 2009, 360; RHIEL, Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums, StuB 2009, 102; RHIEL/VEIT, Keine Zulässigkeit der Bildung von Jubiläumssrückstellungen in der Zeit von 1988 bis 1992, StuB 2009, 532; SCHLOTTER, Partielle Abkehr vom Folgerichtigkeitsgrundsatz, BB 2009, 1411; DRÜEN, Anmerkung zu BVerfG v. 12.5.2009, JZ 2010, 91; HENNRICHS, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), FS Joachim Lang, Köln 2010, 237; LEMBKE, Die Gestaltung von Vergütungsvereinbarungen, NJW 2010, 257; SCHULZE-OSTERLOH, Das Bundesverfassungsgericht und die Unternehmensbesteuerung, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), FS Joachim Lang, Köln 2010, 255; HÜTTEMANN, Das Passivierungsverbot für Jubi-

## § 5 Anm. 2000–2001 H. Abs. 4: Rückstell. Dienstjubiläumzusagen

läumsrückstellungen zwischen Folgerichtigkeitsgrundsatz und Willkürverbot, in MELLINGHOFF/SCHÖN/SPINDLER (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Köln 2011, 627; U. PRINZ, Steuersystematische „Ungereimtheiten“ auf der Passivseite der Steuerbilanz, FR 2011, 1015; WEBER-GRELLET, Veräußerung und Übernahme von Verpflichtungen, DB 2011, 2875; U. PRINZ/G. ADRIAN, Angeschaffte Rückstellungen bei Schuldübernahme, StuB 2012, 259; SCHLOTTER, „Angeschaffte“ Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BB 2012, 951; SCHÖNHERR/KRÜGER, Passivierung angeschaffter Rückstellungen und Verbindlichkeiten: Realisationsprinzip als oberstes Gebot, DStR 2012, 829; SIEGEL, „Angeschaffte“ Drohverluste als neuer Steuersparmarkt?, FR 2012, 388.

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013.

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

#### 2000 1. Regelungsinhalt des Abs. 4

Abs. 4 schränkt die Passivierung von handelsrechtl. gebotenen Rückstellungen für Dienstjubiläumzusagen ein und durchbricht insoweit den Maßgeblichkeitsgrundsatz. Rückstellungen für Verpflichtungen aus der Zusage einer Dienstjubiläumszuwendung sind nach Abs. 4 zu bilden, wenn die GoB dies vorschreiben (s. Anm. 2006) und vier zusätzliche Voraussetzungen erfüllt sind: Die Zusage muss schriftlich erteilt sein (s. Anm. 2021), sie darf eine Zuwendung frühestens nach 15-jähriger Dienstzeit versprechen (s. Anm. 2022), das Dienstverhältnis muss am Bilanzstichtag mindestens zehn Jahre bestanden haben (s. Anm. 2023) und nur der Teil der Anwartschaft des Berechtigten ist in die Bemessung der Rückstellung einzubeziehen, der auf Dienstzeiten nach dem 31.12.1992 entfällt (s. Anm. 2024). Rückstellungen für andere als Dienstjubiläumzusagen sind nach den GoB zu bilden.

#### 2001 2. Rechtsentwicklung des Abs. 4

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Abs. 4 wurde neu in § 5 eingefügt und gilt für alle Wj., die nach dem 31.12.1988 endeten (§ 52 Abs. 6 idF des StReformG 1990). Die vorherigen Abs. 4 und 5 wurden Abs. 5 und 6 (s. Anm. 2).

Mit der Regelung reagierte der Gesetzgeber auf die Entscheidung des BFH v. 5.2.1987 (IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845; FR 1987, 225, mit Anm. MÜLLER-GATTERMANN), in der dieser erstmals über besondere Einzelfälle hinaus aus den handelsrechtl. GoB ein Rückstellungsgebot für Dienstjubiläumzusagen abgeleitet hatte.

BFH v. 19.7.1960 (I 160/59 U, BStBl. III 1960, 347) hatte zunächst die Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumzusagen unter Verweis auf das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte abgelehnt, weil Jubiläumszuwendungen Teil der künftigen Lohnzahlungen seien. Von dieser bilanziellen Nichtberücksichtigung von Dienstjubiläumzusagen ist aber bereits BFH v. 18.3.1965 (IV 116/64 U, BStBl. III 1965, 289) für solche Zusagen abgewichen, die den ArbN an den Betrieb binden sollen, hat aber zugleich festgestellt, dass mit der Zusage ein aktivierungspflichtiges WG geschaffen werde, das bis zum Dienstjubiläum abzuschreiben sei. Später hatte BFH v. 26.6.1980 (IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506 [508]) angedeutet, dass das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte für die Zusage von Jubiläumsgeschenken bei einem Erfüllungsrückstand eingeschränkt sei, und BFH v. 7.7.1983 (IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753) erstmals ausdrücklich die Bildung einer Rückstellung für eine an die Betriebstreue anknüpfende Gratifikation anerkannt, die im Entscheidungssachverhalt im Zeitpunkt der

Zusage aber an bereits verwirklichte Kriterien anknüpfte. In der Verwaltungspraxis sind Rückstellungen für Dienstjubiläumzusagen bis zur Entscheidung des BFH v. 5.2.1987 (IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845) grds. nicht anerkannt worden (vgl. BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111; FR 2009, 873 – Rn. 13; BMF v. 28.12.1987, BStBl. I 1987, 770).

Durch Einfügung des Abs. 4 wollte der Gesetzgeber die aufgrund dieser Rspr. erwartete umfassende Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumzusagen mit die damit verbundenen Steuerausfälle begrenzen.

BRDrucks. 100/88, 230; BTDrucks 11/503, 6; BTDrucks 11/2157, 126. Prognostiziert wurde im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens, dass aufgrund der Rechtsprechungsänderung Rückstellungen für Dienstjubiläumzusagen iHv. bis zu 10 Mrd. DM neu gebildet werden und sich daraus über mehrere Jahre hinweg Steuermindereinnahmen bis zu 5 Mrd. DM ergeben könnten (ANDERS, Inf. 1987, 463 [464]).

Nach dem ursprünglichen RegE für das StReformG 1990 sollten Rückstellungen nur für rechtsverbindliche und unverfallbare Jubiläumzusagen gebildet werden können (BTDrucks. 11/2157, 5, 140). Die geltende Fassung geht dagegen auf einen Vorschlag des BTRRechtsaussch. (Protokoll der 25. Sitzung des Rechtsaussch. v. 8.6.1988, 15 ff.) zurück. Die stl. Anerkennung von Jubiläumrückstellungen sollte damit in Anlehnung an die Regelung bei Pensionsrückstellungen „von einem bestimmten Grad der Konkretisierung der Verpflichtung“ abhängig gemacht werden. Der Vorstellung von einem „bestimmten Grad der Konkretisierung“ entstammen die 10- und die 15-Jahresfrist. Das mit § 52 Abs. 6 idF des StReformG 1990 statuierte und mit dem StEntlG 1999/2000/2002 in Abs. 4 übernommene „Moratorium“ für die Bildung von Rückstellungen für bis einschließlich 1992 verdiente Jubiläumszuwendungen begründete der Gesetzgeber mit der langjährigen Bilanzierungspraxis, die in Anlehnung an die bisherige Rspr. Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen nicht zugelassen habe (BTDrucks. 11/2536, 47).

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 4 wurde in seiner geltenden Fassung ohne inhaltliche Änderung mit der Übergangsregelung des § 52 Abs. 6 Satz 1 idF des StReformG 1990 zusammengefasst und Letztere gestrichen (BTDrucks. 14/443, 22).

**StVergAbG 2003:** Nach dem RegE für das StVergAbG v. 16.5.2003 (BTDrucks. 15/119, 5, 36) sollte in Abs. 4 ein vollständiges Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumzusagen geregelt werden. Diese Gesetzesänderung ist zunächst im BTag beschlossen (BTProtokoll 15/29; BRDrucks. 120/03), später aber im Vermittlungsverfahren ersatzlos wieder aus dem StVergAbG gestrichen worden (BTDrucks. 15/841).

### 3. Bedeutung des Abs. 4

#### a) Einschränkung des handelsrechtlichen Rückstellungsgebots

2002

Abs. 4 schränkt die Passivierung von Rückstellungen für Dienstjubiläumzusagen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht sowie der Höhe nach ein. An die Ausgestaltung der Jubiläumszusage anknüpfend und dabei die handelsrechtl. GoB durchbrechend schließt Abs. 4 in sachlicher Hinsicht Rückstellungen für Zuwendungen vor dem 15. Dienstjubiläum aus. Diese Regelung vermittelt die gesetzgeberische Wertung, erst das 15. Dienstjubiläum spiegele eine anerkennenswerte Betriebszugehörigkeit wider. Zugleich geht von dem Rückstellungsverbot für Zuwendungen vor dem 15-jährigen Dienstjubiläum eine Lenkungswirkung mit entsprechendem Einfluss auf die arbeitsrechtl. Vertragspraxis aus.

In zeitlicher Hinsicht definiert Abs. 4 durch Typisierung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme für weniger als zehn Jahre bestehende Beschäftigungsverhältnisse den frühesten Zeitpunkt für die erstmalige Passivierung der Rückstellung für eine Dienstjubiläumzusage.

Schließlich darf nach Abs. 4 nur der Teil einer Dienstjubiläumszuwendung beim Ansatz und bei der Bemessung der Rückstellung berücksichtigt werden, der auf nach dem 31.12.1992 „erarbeitete“ Dienstjahre entfällt.

2003 **b) Rechtfertigung der Vorschrift**

Rechtfertigen lassen sich die in Abs. 4 geregelten Ausnahmen von den beiden gesetzgeberischen Grundentscheidungen für die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB einerseits und für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich mit der damit verbundenen Anerkennung von Rückstellungen andererseits in ihrer Gesamtheit nur mit fiskalischen Argumenten. Vom Rückstellungsverbot für Jubiläumszuwendungen vor dem 15. Dienstjahr geht neben dem fiskalischen Effekt zwar auch eine Lenkungswirkung aus. Nicht erkennbar ist aber ein damit verbundener Lenkungszweck (glA SCHULZE-OSTERLOH, FS Friauf, 1996, 833 [847]). Das Rückstellungsverbot für vor dem 1.1.1993 erdiente Anteile einer Jubiläumszusage lässt schließlich keinen anderen Zweck als den der Aufkommenssicherung erkennen. Allein der Rückstellungsaufschub bis zur 10-jährigen Betriebszugehörigkeit kann als typisierende Berücksichtigung der Fluktuation gerechtfertigt werden (s. Anm. 2025).

2004 **c) Verfassungsmäßigkeit**

**Rechtsprechung:** Nach BVerfG v. 12.5.2009 (2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111; FR 2009, 873, mit zust. Anm. BUCIER) ist ein vollständiges Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumzusagen verfassungsgemäß. Das BVerfG hatte sich auf den Vorlagebeschluss des BFH v. 10.11.1999 (X R 60/95, BStBl. II 2000, 131) zwar allein mit der Frage zu beschäftigen, ob das vorübergehende Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumzusagen nach § 52 Abs. 6 Sätze 1 und 2 idF des StReformG 1990 für die Wj. bis 1992 mit dem Grundgesetz vereinbar ist. In den Entscheidungsgründen hat es aber weitergehend die in Abs. 4 enthaltenen gesetzlichen Begrenzungen der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB für zulässig erachtet. Selbst ein zeitlich begrenztes Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumzusagen, wie es § 52 Abs. 6 Sätze 1–6 idF des StReformG 1990 für die Wj. bis 1992 enthalten hatte, verstöße danach weder gegen das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit noch gegen das Gebot der Folgerichtigkeit. Das BVerfG erkennt zwar an, dass durch das in Abs. 4 enthaltene Rückstellungsverbot der Grundsatz der Maßgeblichkeit durchbrochen wird. Es relativiert aber die Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB sei keine strikte, einmal getroffene Belastungsentscheidung des Gesetzgebers, sondern nur als entwicklungsöffene Leitlinie zu verstehen. Das Rückstellungsverbot bewirke weder eine relevante Abweichung von der verfassungsrechtl. gebotenen Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit noch eine Durchbrechung des (einfachgesetzlichen) objektiven Nettoprinzips. In sachlicher Hinsicht bewege sich das Rückstellungsverbot danach willkürfrei innerhalb eines weiten gesetzlichen Gestaltungsspielraums.

BVerfG v. 12.5.2009 (2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111; FR 2009, 873 – Rn. 34, 37). Der österreichische Verfassungsgerichtshof hatte demgegenüber mit Spruch v. 9.12.1997 (G 403/97, Slg. 15040) ein in § 9 Abs. 4 öEStG idF des StReformG 1993 enthaltenes

vollständiges Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumszusagen für verfassungswidrig erklärt. Dem Gesetzgeber stehe es zwar frei, im StRecht für noch ungewisse Verbindlichkeiten eine Passivierungspflicht und ein Passivierungsrecht vorzusehen oder (teilweise) zu beseitigen. Gewähre der Gesetzgeber aber die Möglichkeit der Passivierung nach einem bestimmten System, bedürfe ein Abweichen von einem solchen System einer sachlichen Rechtfertigung (Ziff. 7. der Entscheidungsgründe).

**Schrifttum:** Im Schrifttum ist die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4 von Anfang an bezweifelt worden. Dies im Wesentlichen mit drei Argumenten: Der Gesetzgeber habe mit der Anknüpfung an die handelsrechtl. GoB eine Grundentscheidung getroffen, von der er ohne hinreichende Rechtfertigung nicht abweichen könne, ohne den Grundsatz der Folgerichtigkeit und damit den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zu verletzen. Mit Abs. 4 werde „das Kernrecht der steuerlichen Gewinnermittlung, nämlich der Maßgeblichkeitsgrundsatz, systemwidrig durchbrochen“ (FELIX, BB 1988, 1500). Für das GoB-widrige Rückstellungsverbot fehle jede sachliche Rechtfertigung. Weiter folge aus Art. 3 Abs. 1 GG der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und aus diesem das objektive Nettoprinzip, das durch eine willkürliche Nichtanerkennung abziehbarer Aufwendungen verletzt werde. Und schließlich sei kein Grund dafür ersichtlich, warum die Zusage von Treueprämien, die nicht auf ein Dienstjubiläum abstellen, nach den allgemeinen Regeln passiviert werden könnte, für Dienstjubiläumszusagen aber Beschränkungen gelten.

FELIX, BB 1988, 1500; HEY, BB 2000, 1453 (1456); HÖFER, DStR 2000, 372 (373 f.); HÖFER/REINERS, BB 1988, 2064 (2065); HÜTTEMANN, FS Spindler, 2011, 627 (637); KNOBE-KEUK, BB 1988, 1086 (1088 f.); KÜTING/WEBER, BB 1988, 2280 (2286); PAUS, Inf. 1988, 315 (316); SCHULZE-OSTERLOH, FS Lang, 2010, 255 (259); SCHULZE-OSTERLOH in DSjG 23 (2000), 67 (79); SCHULZE-OSTERLOH, FS Friauf, 1996, 833 (847); SIEGEL, BB 1989, 182; SLOMMA, DStZ 1989, 277; TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rn. 603 (Stand 6/2005).

Die Gegenansicht gesteht zwar zu, dass Abs. 4 eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes enthält, relativiert aber die Bedeutung dieses Prinzips. Nicht jede Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes und nicht jeder Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip führten zur Verfassungswidrigkeit einer Norm. Dem Gesetzgeber sei auch bei der Ausgestaltung des Steuertatbestands ein weiter Gestaltungsspielraum einzuräumen, den er mit der geltenden Fassung des Abs. 4 eingehalten habe. Als sachliche Rechtfertigung könne auch das Ziel des Gesetzgebers dienen, einem befürchteten Steuerausfall entgegen zu wirken.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 841 (10/2013); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 23 (Stand 12/2000); LOOSE, FR 2000, 553 (555 f.); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1288 (Stand 1/1999); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 409.

Die Entscheidung des BVerfG v. 12.5.2009 (2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111) ist vor diesem Hintergrund im Schrifttum, insbes. bezogen auf die Relativierung des Folgerichtigkeits- und des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, kontrovers besprochen worden.

Kritisch DRÜEN, JZ 2009, 91; HENNRICHS, FS Lang, 2010, 237 (249); HEY, DStR 2009, 2561; HÜTTEMANN, FS Spindler, 2011, 627 (637); SCHLOTTER, BB 2009, 1411; SCHULZE-OSTERLOH, FS Lang, 2010, 255 (256); zust. BUCIEK, FR 2009, 877; P. FISCHER, jurisPR-SteuerR 29/2009 Anm. 5.

### Stellungnahme:

► *Verfassungswidrigkeit des Rückstellungsverbots für Dienstjubiläumszuwendungen vor dem 15. Beschäftigungsjahr:* Das in Abs. 4 enthaltene Verbot, Rückstellung für Jubiläumszuwendungen vor dem 15. Dienstjubiläum zu bilden, verstößt uE gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Sowohl die Entscheidung des BVerfG als auch die Überlegungen im Schrifttum zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4 konzentrierten sich vor dem Hintergrund einer grundlegend geführten Diskussion über die Balance zwischen Verfassungsgerichtsbarkeit und Steuerpolitik auf die im Folgerichtigkeitsgrundsatz zum Ausdruck kommenden verfassungsrechtl. Anforderungen an die einfachgesetzliche Systemkohärenz, die, so die Hoffnungen im Schrifttum (vgl. HEY, BB 2000, 1453 [1459 f.]; SCHLOTTER, FR 2007, 951 [959]), als verfassungsrechtl. Prüfungsmaßstab für das StRecht exemplarisch an Abs. 4 weiterentwickelt werden sollte. Im Mittelpunkt der verfassungsrechtl. Diskussion des Abs. 4 standen daher ganz grds. der verfassungsrechtl. Folgerichtigkeits- und der einfachgesetzliche Maßgeblichkeitsgrundsatz. Wohl auch unter dem Eindruck dieser Grundsatzdiskussion bestimmte BVerfG v. 12.5.2009 (2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111) den Anwendungsbereich und die Reichweite des Folgerichtigkeitsgrundsatzes als Prüfungsmaßstab sehr eng, schnitt ihn teilweise auch für den Bereich der Ausgestaltung des Besteuerungstatbestands auf eine reine Willkürkontrolle zurück und stufte gleichzeitig die Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes aus der Kategorie einer Grundentscheidung des Gesetzgebers zu einer orientierenden Leitlinie herab (vgl. BUCIEK, FR 2009, 877; DRÜEN, JZ 2010, 91 [92 f.]; HEY, DStR 2009, 2561 [2562]).

Die Diskussion über die verfassungsrechtl. Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes verdeckt, dass Abs. 4 nicht allein an diesem Prinzip zu messen ist. Zum einen besteht die weiter reichende, weil für alle Gewinneinkunftsarten bestimmende Grundentscheidung des Gesetzgebers darin, den Gewinn und damit die Bemessungsgrundlage der ESt bei den Gewinneinkunftsarten grds. durch BV-Vergleich zu ermitteln (vgl. SCHLOTTER, BB 2009, 1411 [1412]). Deshalb braucht man gar nicht auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz zurückzugreifen, um Rückstellungen als systemimmanentes Element des BV-Vergleichs zu erkennen (vgl. SCHULZE-OSTERLOH, FS Lang, 2010, 255 [257]; vgl. Anm. 54). Rückstellungen sind nicht nur bei Gewerbetreibenden, für die allein der Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 gilt, zu passivieren, sondern bei allen Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln (s. Vor §§ 4–7 Anm. 23). Schließlich lässt auch der Gesetzgeber, gerade durch Abs. 4, keinen Zweifel daran, dass er die Grundprinzipien des BV-Vergleichs und mit ihnen die Bildung von Rückstellungen als Wesenselement des BV-Vergleichs anerkennt. Damit lässt sich die Frage, ob Abs. 4 den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, von der verfassungsrechtl. Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (s. Anm. 54) lösen und herunterbrechen auf die Frage, ob die in Abs. 4 vorgenommene Begrenzung der Rückstellungen für Jubiläumszusagen vor dem Hintergrund ihrer grundsätzlichen Anerkennung in Abs. 4 folgerichtig ist, bzw. willkürlich erscheint. Nimmt man den weiten Willkürmaßstab aus der Entscheidung des BVerfG v. 12.5.2009 (2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111) zum Ausgangspunkt, muss sich also zumindest irgendein einleuchtender Grund für die in Abs. 4 enthaltenen Rückstellungsbeschränkungen finden lassen.

Ausgehend von diesem Prüfungsmaßstab lassen sich für das Verbot, nach den GoB Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen vor dem 15. Beschäftigungsjahr zu bilden, keine sachlichen Gründe erkennen. In Betracht käme allein ein Lenkungszweck. Es ist aber nicht ersichtlich, welches Lenkungsziel damit verfolgt werden könnte. Insbesondere sind weder wirtschafts-, noch arbeitsmarkt- oder sozialpolitische Gründe für eine Differenzierung zwischen 5-, 10- und 15-jährigen Dienstjubiläen ersichtlich. Abgrenzungsprobleme, etwa zwischen

Erwerbs- und Privatsphäre, die ein typisierendes Passivierungsverbot rechtfertigen könnten, stellen sich ebenfalls nicht. Dem Dienstberechtigten mag besonders daran gelegen sein, seine Mitarbeiter, etwa nach einer gründlichen Einarbeitung, für die ersten fünf Jahre zu halten, weshalb er ihnen eine Prämie für das Erreichen des fünften Dienstjahres verspricht. Das StRecht versagt ihm die Anerkennung dieser Maßnahme. Nach Abs. 4 dürfen zwar grds. Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen gebildet werden, nicht aber in diesem Fall. Das ist, weil dafür kein sachlicher Grund ersichtlich ist, willkürlich (glA HÜTTEMANN, FS Spindler, 2011, 627 [637]). Und darin liegt eine nicht zu rechtfertigende Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG.

► *Verfassungsmäßigkeit der weiteren Mindestvoraussetzungen:* Für die Begrenzung auf Zuwendungen, die auf Dienstjahre nach dem 31.12.1992 entfallen, lässt sich dagegen anführen, dass auf der Grundlage der älteren Rspr. bereits eingeplantes Steueraufkommen gesichert werden sollte. Das muss, insbes. mit der damit vorgenommenen Differenzierung zwischen den Zielen der Aufkommenssicherung und der Aufkommenserhöhung (vgl. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 23 [12/2000]), nicht überzeugen. Mit dieser Begründung ist aber immerhin ein Grund ersichtlich, der angesichts der befürchteten Steuerausfälle (s. Anm. 2001) zumindest aus fiskalischer Sicht einleuchten mag. Das Verbot, Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen in den ersten zehn Dienstjahren zu bilden, lässt sich schließlich mit dem bereits im Gesetzgebungsverfahren vorgetragenen Zweck begründen, dass damit typisierend die erhöhte Fluktuation in den ersten Beschäftigungsjahren berücksichtigt wird (s. Anm. 2025). Das mag nicht überzeugend sein, weil die Fluktuation besser bei der Bewertung als beim Ansatz berücksichtigt werden sollte. Zur Entkräftung des Willkürvorwurfs genügt es aber.

#### 4. Geltungsbereich des Abs. 4

2005

**Gewerbetreibende:** Abs. 4 gilt nach seiner systematischen Stellung für die Gewinnermittlung bilanzierender Gewerbetreibender (s. Anm. 70).

**Andere Personen, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 ermitteln:** Abs. 4 gilt darüber hinaus auch in den übrigen Fällen, in denen der Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt wird.

KANZLER, FR 1998, 421 (423); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 841 (10/2013); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 21 (12/2000); s. Anm. 71.

Zweck des Abs. 4 ist es, Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen im Ertragsteuerrecht zu beschränken. Der Gesetzgeber hat nicht an eine Differenzierung zwischen Gewerbetreibenden und anderen Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, gedacht. Gleichzeitig verbietet der allgemeine Gleichheitssatz eine Differenzierung zwischen den Gewinneinkunftsarten ohne – den hierfür nicht erkennbaren – sachlichen Grund.

**Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG:** Abs. 2 galt nach der Neufassung der §§ 95 ff. BewG mit Wirkung vom 1.1.1993 durch das StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 257; BStBl. I 1992, 146) seit 1.1.1993 bis 31.12.2008 auch für die Vermögensaufstellung zu Einheitswerten zur Bewertung des Erbschaft- oder schenkungstpfl. Erwerbs in Form von BV (s. Anm. 79).

## 2006 5. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung:** Abs. 4 durchbricht den in § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB gesetzlich fixierten handelsrechtl. GoB, nach dem Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden sind, indem er die Passivierung handelsrechtl. gebotener Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen mit zusätzlichen Voraussetzungen beschränkt.

Handelsrechtlich ist die Passivierung einer Dienstjubiläumszusage regelmäßig geboten. Mit der Zusage einer Dienstjubiläumszuwendung geht der Stpfl. eine Verpflichtung für die Zukunft ein, die dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss ist, weil nicht sicher ist, wie viele Dienstverpflichtete das Dienstjubiläum erreichen. Wirtschaftlich wächst diese Verpflichtung als Anwartschaft des Dienstverpflichteten im Laufe der Jahre an, bis sie sich im Dienstjubiläum zu einem Anspruch verdichtet. Bei der Dienstjubiläumszuwendung handelt es sich damit um eine nachträgliche Vergütung für in der Vergangenheit erbrachte Dienstleistungen. Das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte greift nicht, weil es sich um einen Erfüllungsrückstand handelt (s. Anm. 667).

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845; v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41 (42 f.); v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956; HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 423 (4/1999); KNOBBE-KEUK, BB 1988, 1087 Fn. 11; KRÜMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 841 (10/2013); KUPSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 249 HGB Rn. 46 f. (1/2012); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 18 (12/2000); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1285 (1/1999); SCHEFFLER in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, B 233 Rn. 503 (5/2010); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Jubiläumszuwendung“; TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rn. 584 (6/2005).

**Verhältnis zu Art. 28 EGHGB:** Bei Verpflichtungen aus der Zusage einer Jubiläumszuwendung handelt es sich nicht um eine ähnliche Verpflichtung iSd. Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB. Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB regelt ein Rückstellungswahlrecht für mittelbare Pensionsverpflichtungen. Diese liegen vor, wenn Verpflichtungen gegenüber zwischengeschalteten Versorgungsträgern bestehen (vgl. KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 59). In diesem systematischen Zusammenhang bezieht sich der Begriff „ähnliche Verpflichtungen“ in Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB auf Verpflichtungen, die aus Anlass von Invalidität, Alter oder Tod eines ArbN eingegangen werden und Versorgungscharakter haben und damit nicht auf Jubiläumsrückstellungen. Daher besteht handelsrechtl. kein Ansatzwahlrecht für Jubiläumsrückstellungen.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (847 f.); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 61; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 33 (12/2000); aA STUHRMANN, DB 1987, 1967.

**Verhältnis zu Abs. 7 Satz 1:** Abs. 7 Satz 1 erstreckt das Passivierungsverbot des Abs. 4 auf den Übernehmer von Verpflichtungen aus Dienstjubiläumszusagen und dessen Rechtsnachfolger.

Zu Abs. 7 s. Anm. 2400; RIEDEL, FR 2014, 6 (9 ff.); zur Rechtslage vor Inkrafttreten des Abs. 7 Satz 1: BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFHE 236, 101; U. PRINZ, FR 2011, 1015 (1019); U. PRINZ/ADRIAN, StuB 2012, 259; SCHLOTTER, BB 2012, 951; SCHÖNHERR/KRÜGER, DSrR 2012, 829; SIEGEL, FR 2012, 388; WEBER-GRELLET, DB 2011, 2875.

**Verhältnis zu § 6a:** § 6a gilt nicht für Rückstellungen für Jubiläumszusagen. Jubiläumszusagen sind keine Versorgungsregelungen iSd. § 6a und sind diesen auch nicht gleichzustellen (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 [847]).

**Verhältnis zu § 3 Nr. 52 aF iVm. § 3 LStDV aF:** Nur noch für die historische Auslegung des Abs. 4 von Bedeutung ist § 3 Nr. 52 idF des StÄndG 1958 v.



18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412), der iVm. § 3 Abs. 1 LStDV aF Jubiläumszuwendungen des ArbG an ArbN, die bei ihm in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis stehen, im zeitlichen Zusammenhang mit dem 10., 25., 40., 50. oder 60. ArbN-Jubiläum bei diesen bis VZ 1998 betragsmäßig beschränkt stfrei stellte. Das Gleiche galt gem. § 3 Nr. 52 iVm. § 3 Abs. 2 LStDV für Jubiläumszuwendungen anlässlich jedes 25. Firmen- oder Geschäftsjubiläums. § 3 Nr. 52 wurde zusammen mit § 3 LStDV durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) mit Wirkung ab VZ 1999 ersatzlos aufgehoben (s. § 3 Nr. 52 Anm. 1).

Einstweilen frei.

2007–2009

## II. Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszuwendungen

### 1. Dienstjubiläumszuwendung

#### a) Dienstverhältnis

2010

**Begriff:** Das mit dem Begriff Dienstjubiläumszuwendung von Abs. 4 vorausgesetzte Dienstverhältnis wird durch einen Dienstvertrag iSd. § 611 BGB mit Dauerschuldcharakter begründet. Ein Dienstvertrag liegt vor, wenn menschliche Arbeit gegen ein Entgelt geschuldet ist. Er hat Dauerschuldcharakter, wenn die mit ihm begründeten gegenseitigen Pflichten nicht durch Erfüllung, sondern erst durch einen besonderen Beendigungstatbestand erlöschen (zB Befristung, Kündigung).

MÜLLER-GLÖGE in MüKo BGB, 6. Aufl. 2012, § 611 BGB Rn. 16; RICHARDI/FISCHINGER in STAUDINGER, BGB, Neubearbeitung 2011, § 611 BGB Rn. 2.

**Beispiele:** Praktisch wichtigster Fall des Dienstverhältnisses ist das Arbeitsverhältnis. Dienstverhältnisse werden aber auch durch einen Anstellungsvertrag mit den Organen juristischer Personen (zB Geschäftsführer der GmbH, Vorstand von AG, eG, e.V. usw.) und die aufgrund eines Dienstvertrags gegen besonderes Entgelt vereinbarten Geschäftsführungsleistungen für eine PersGes. begründet (LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 38 [12/2000]; TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rn. 579 [8/2006]).

Ein Dienstverhältnis iSd. Abs. 4 kann uE auch mit jedem freien Mitarbeiter bestehen, weil der Zweck des Abs. 4 allein darin besteht, Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen zu begrenzen. Soweit nach den allgemeinen Regeln Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen gebildet werden können, darf deren Begrenzung nicht davon abhängen, welchen Charakter das Dienstverhältnis hat. Ein sachlicher Grund, mit dem eine solche Differenzierung gerechtfertigt werden müsste, ist nicht erkennbar.

Wie hier HÖFER, DB 1993, 2241 (2242); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1290 (1/1999); TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rn. 579 (8/2006); aA, Dienstverhältnis iSd. Abs. 4 mit dem Handelsvertreter, nicht aber mit sonstigen freien Mitarbeitern: LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 38 (12/2000); Dienstverhältnis nur Arbeitsverhältnis: WERNER, StbKongrRep. 1989, 307 (326).

#### b) Dienstjubiläum

2011

Dienstjubiläum ist der Jahrestag, an dem ein Dienstverpflichteter, grds. bei ein und demselben Dienstberechtigten (zur Anrechnung von Vordienstzeiten bei einem anderen Dienstberechtigten s. Anm. 2022), eine vereinbarte Beschäftigungsdauer erreicht. Abzugrenzen hiervon sind persönliche Jubiläen des Dienst-

verpflichteten (zB Geburtstag, Hochzeitstag) und des Dienstberechtigten (zB ArbG-, Geschäfts- und Firmenjubiläen), die nicht die Beschäftigungsdauer des einzelnen Mitarbeiters, sondern andere Zeiträume zum Anlass einer Gratifikation nehmen. Zuwendungen anlässlich von ArbN-, ArbG-, Geschäfts- und Firmenjubiläen fallen nach dem Wortlaut auch dann nicht unter die Beschränkungen des Abs. 4, wenn sie die Beschäftigungsdauer des einzelnen ArbN als Bemessungsgrundlage für die Höhe der Zuwendung heranziehen. Für solche Zuwendungen sind Rückstellungen nach den allgemeinen Regeln zu bilden.

BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 843 (10/2013); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Jubiläumszuwendungen“; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 40 (12/2000); TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rn. 579 (8/2006); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1291 (1/1999). Eine ältere Auffassung, die auch Firmenjubiläen in den Anwendungsbereich des Abs. 4 einbezog (STUHRMANN, DB 1988, 1967), ist mit der Aufhebung des § 3 Abs. 2 LStDV aF überholt (s. Anm. 2006 aE).

Der Begriff „Jubiläum“ setzt nicht notwendig eine „runde“, etwa durch fünf teilbare, Jahreszahl voraus. Abs. 4 ist daher zB auch auf 2-, 3-, 6-, 9-, 12-jährige Dienstjubiläen anwendbar, wenn eine Zusage vereinbart wurde, die an entsprechende Beschäftigungsdauern anknüpft.

BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013; HÖFER, DB 1993, 2241 (2242); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 47 (12/2000); LOOSE, FR 2000, 553 (554); PITZKE, NWB 2009, 360 (361). Die ältere Verwaltungspraxis (BMF v. 29.10.1993, BStBl. I 1993, 898, Tz. 2) setzte mit einem Teil des Schrifttums (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 841 (10/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 415) bereits für die Passivierung einer Rückstellung dem Grunde nach voraus, dass die Jubiläumsarbeitszeit durch fünf teilbar ist. Das lässt sich mit dem Gesetzeswortlaut nicht begründen und kann allenfalls vor dem Hintergrund des § 3 Abs. 1 LStDV aF (s. Anm. 2006 aE) erklärt werden.

## 2012 c) Jubiläumszuwendung

**Begriff:** Jubiläumszuwendungen sind auf den Anlass des Dienstjubiläums bezogene und durch dieses bedingte Zuwendungen, die zusätzlich zum laufenden Dienstlohn gewährt werden, also über die periodische Abgeltung der Dienstleistung hinausgehen, und durch das Dienstverhältnis veranlasst sind. Die Zuwendung kann dabei in Geld oder geldwerten Vorteilen bestehen. Eine Jubiläumszuwendung iSd. Abs. 4 ist auch die Gewährung von Sonderurlaub anlässlich eines Dienstjubiläums.

BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013 – Tz. 1; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 42 (12/2000); TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rn. 581 (6/2005).

Nach uE zutreffender Auffassung sind Jubiläumszuwendungen iSd. Abs. 4 Einmalzuwendungen. Dies folgt aus der Entstehungsgeschichte, insbes. aus der von § 3 Nr. 52 iVm. § 3 LStDV aF (s. Anm. 2006 aE) geprägten Begriffsvorstellung des historischen Gesetzgebers und dem Charakter der Jubiläumszuwendung als Sonderleistung, die außerhalb der periodischen Abgeltung der Dienstleistung gewährt wird. Deshalb ist etwa die ständige Überlassung eines Dienstwagens zur privaten Nutzung ab dem Dienstjubiläum keine Jubiläumszuwendung, weil sie nicht zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn gewährt wird, sondern den laufenden Arbeitslohn erhöht.

BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013 – Tz. 1; TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rn. 581 (Stand 6/2005); aA HÖFER, DB 1993, 2241 (2242); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 42 (12/2000). Vgl. zur Abgrenzung zwischen „laufenden Zahlungen“ und zusätzlichen Leistungen BAYREUTHER, BB 2009, 102, mwN; LEMBKE, NJW 2010, 257 (260).

**Beispiele:** Jubiläumszuwendungen können zB in einmaligen Festbeträgen, lohn- oder gehaltsabhängigen Sonderzahlungen, Sachgeschenken, einmaligen Sonderrabatten auf

Erzeugnisse des ArbG, Sonderurlaub, Vermögensbeteiligungen iSd. § 3 Nr. 39 und zusätzlichen Einmalbeiträgen zur Altersvorsorge sowie den auf die Zuwendungen ggf. entfallenden Steuern und Sozialabgaben bestehen (vgl. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 42 [12/2000]).

#### d) Zusammenhang zwischen Dienstjubiläum und Zuwendung

2013

Die Zuwendung muss „anlässlich“ des Dienstjubiläums gewährt werden. Das ist regelmäßig der Fall, wenn die Zuwendung vom Erreichen des Dienstjubiläums abhängt und im zeitlichen Zusammenhang mit dem Jubiläum gewährt wird. Auf die Bezeichnung kommt es nicht an.

Vgl. FG Hamb. v. 16.12.1975 – II 27/75, EFG 1976, 346 (zu § 3 Nr. 52 aF); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 841 (10/2013); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 43 (12/2000); TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rn. 582 (6/2005).

Eine Zuwendung, die auch dann gewährt wird, wenn der Dienstverpflichtete vor dem Dienstjubiläum ausscheidet, ist keine Dienstjubiläumszuwendung iSd. Abs. 4. Für in dieser Weise unverfallbare Betriebsstreuoprämien, Entschädigungen oder Abfindungen sind Rückstellungen nach den GoB zu bilden.

BODE/GRABNER, DB 1988, 2061 (2063 f.); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 43 (12/2000); TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rn. 583 (6/2005).

Einstweilen frei.

2014

## 2. Verpflichtung zu einer Dienstjubiläumszuwendung

### a) Verpflichtung

2015

Die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums muss, aufgrund individualvertraglicher Vereinbarung (auch durch Gesamtzusage, etwa durch Aushang am Schwarzen Brett oder Pressemitteilung, vgl. BAG v. 23.10.2002 – 10 AZR 48/02, NJW 2003, 2043), Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag oder betrieblicher Übung (vgl. BAG v. 28.7.2004 – 10 AZR 19/04, NJW 2004, 3652), rechtl. oder faktisch bestehen.

Abs. 4 erfasst damit auch Rückstellungen für freiwillige, bedingte oder unter einem Widerrufsvorbehalt erteilte Jubiläumszusagen. Dies ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte und insbes. aus dem systematischen Zusammenhang mit § 5 Abs. 1 iVm. § 249 Abs. 1 Sätze 1 und 2 Nr. 2 HGB, die grds. sowohl rechtl. als auch faktische Verpflichtungen einbeziehen.

Siehe Anm. 684 mwN; HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 85 (4/1999); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 32 f.; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 29.

Zugleich gebieten es weder der Zweck noch die Entstehungsgeschichte des Abs. 4, den Wortlaut einschränkend zu interpretieren und nur auf rechtsverbindliche, vorbehaltlose und unwiderrufliche Verpflichtungen zu beziehen. Vor dem Hintergrund der kaufmännischen Praxis, in der Jubiläumszusagen überwiegend unter einem Freiwilligkeits- oder Widerrufsvorbehalt erteilt werden,

BAYREUTHER, BB 2009, 102; LEDER, RdA 2010, 93 (95 f.); LEMBKE, NJW 2010, 257 (259); REISERER, DB 1997, 426; SWOBODA/KINNER, BB 2003, 418 (421).

hätte ein entsprechender Wille des Gesetzgebers deutlich zum Ausdruck kommen müssen. Das ist, anders als bei § 6a Abs. 1 Nr. 2 für Pensionszusagen, aber nicht der Fall. Vielmehr hat der Gesetzgeber einen ersten Entwurf für § 5 Abs. 4, in dem eine rechtsverbindliche Zusage zur Voraussetzung einer Rückstellung erhoben worden war, verworfen (s. Anm. 2001).

BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956, mit zust. Anm. SCHLOTTER, BB 2007, 660; BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013, Tz. 4; HÖFER, DB 1993, 2241 (2241 f.); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Jubiläumszuwendungen“; aA LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 53 (Stand 12/2000); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1290 (1/1999); TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rn. 581.2 (6/2005).

2016 **b) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme**

Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (s. Anm. 694) hängt bei Jubiläumszusagen ohne Freiwilligkeits- oder Widerrufsvorbehalt davon ab, ob mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass der Dienstverpflichtete bis zum Jubiläumszeitpunkt dem Unternehmen die Treue hält. Dies ist auf der Grundlage der durchschnittlichen Fluktuation im Unternehmen, der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens und der besonderen Umstände im Einzelfall zu beurteilen.

Bei widerruflichen oder freiwillig versprochenen Jubiläumszuwendungen ist die Wahrscheinlichkeit der Gewährung auf der Grundlage der bisherigen Unternehmenspolitik zu beurteilen und bei Aufstellung der Bilanz zu prüfen, inwieweit objektiv erkennbare Tatsachen vorliegen, die es hinreichend wahrscheinlich erscheinen lassen, dass die Jubiläumszuwendung im Jubiläumszeitpunkt gewährt wird (BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956).

2017–2019 Einstweilen frei.

**3. Besondere Anforderungen des Abs. 4 an die Dienstjubiläumszusage**

2020 **a) Zusage**

Die Verpflichtung zu einer Dienstjubiläumszuwendung muss auf einer ausdrücklichen Erklärung des Dienstberechtigten beruhen. Bei Verpflichtungen, die sich allein aus dem Gleichbehandlungsgebot oder aus betrieblicher Übung ergeben, fehlt es an dieser Erklärung. Für diese dürfen nach Abs. 4 keine Rückstellungen gebildet werden (vgl. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 51 [12/2000]).

2021 **b) Schriftform**

**Begriff:** Schriftlich ist die Zusage erteilt, wenn die ihr zugrunde liegende Erklärung stofflich in Papierform verkörpert ist. Nicht notwendig ist die Unterzeichnung oder der Zugang der Erklärung beim Dienstverpflichteten. Der Zweck des Schriftformerfordernisses, die Rechtssicherheit unter dem Gesichtspunkt der Nachprüfbarkeit durch die FinVerw. zu erhöhen,

vgl. BTDrucks. 11/2157, 140; BTDrucks. 11/2536, 47; BFH v. 27.4.2005 – I R 75/04, BStBl. II 2005, 702,

wird wie bei § 6a Abs. 2 Nr. 3 erreicht, wenn seine Funktion erfüllt ist, die fortdauernde Wiedergabe und Überprüfbarkeit der Erklärung zu gewährleisten (Perpetuierungs- und Beweisfunktion, vgl. WÜNSCH in PAHLKE/KOENIG, 2. Aufl. 2009, § 87a AO Rn. 41; vgl. § 6a Anm. 36). Bei einer Gesamtzusage genügt daher eine schriftliche Bekanntmachung in geeigneter Form (vgl. BFH v. 27.4.2005 – I R 75/04, BStBl. II 2005, 702), etwa durch Aushang am Schwarzen Brett (vgl. zu dieser Form BAG v. 23.10.2002 – 10 AZR 48/02, NJW 2003, 2043) oder Veröffentlichung in der gedruckten Hauszeitschrift. Die Schriftform wird auch durch eine schriftliche Zusage an den Betriebsrat, durch schriftlichen Individual-

vertrag, durch Betriebsvereinbarung, durch Tarifvertrag oder einen gerichtlichen Vergleich gewahrt.

Elektronische Form oder Textform erfüllen dagegen nicht das Schriftformerfordernis. § 87a AO ist nicht anwendbar, weil es sich nicht um eine Erklärung im Besteuerungsverfahren handelt, für die § 87a AO allein die Ersetzung der Schriftform durch die elektronische Form ermöglicht. § 126a BGB ist nicht entsprechend anwendbar.

Vgl. § 6a Anm. 36; BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 87a AO Rn. 13 (5/2014); WÜNSCH in PAHLKE/KOENIG, 2. Aufl. 2009, § 87a AO Rn. 42. Auch im Arbeitsrecht müssen die Zusagen schriftlich dokumentiert werden. Dies kann nicht durch elektronische Form oder Textform ersetzt werden (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 3 NachwG; GOTTHARDT/BECK, NZA 2002, 876).

Deshalb genügt weder eine E-Mail an alle Mitarbeiter, noch die in der Praxis zunehmend an die Stelle des Aushangs am Schwarzen Brett tretende Bekanntmachung im Intranet des Dienstberechtigten (vgl. BAG v. 22.1.2003 – 10 AZR 395/02, ZIP 2003, 1858) dem Schriftformerfordernis des Abs. 4, wenn die Erklärung nicht zuvor auf andere Weise schriftlich abgegeben wurde.

**Inhalt der schriftlichen Zusage:** Die für Ansatz und Bewertung wesentlichen Voraussetzungen und die Ausgestaltung der Zuwendung müssen schriftlich fixiert sein. Dabei reicht es aus, wenn andere Schriftstücke oder gesetzliche Bestimmungen in Bezug genommen werden und sich die wesentlichen Inhalte der Jubiläumszusage aus der schriftlichen Zusage durch Auslegung ermitteln lassen. Danach genügt auch eine schriftliche Zusage dem Schriftformerfordernis, die die aufgehobenen § 3 Nr. 52 aF und § 3 LStDV aF in Bezug nimmt (glA SCHROER/STARKE, FR 2003, 1164 [1165]).

**Zeitpunkt der schriftlichen Zusage:** Die Zusage muss bis zum Bilanzstichtag schriftlich erteilt worden sein. Dabei handelt es sich um ein Ereignis, das als materiell-rechtl. Voraussetzung für die Rückstellungsbildung nicht nach den Grundsätzen der Wertaufhellung nachträglich berücksichtigt werden kann (glA LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 51 [12/2000]).

### c) Erdienenszeitraum

2022

Abs. 4 lässt Rückstellungen nur für solche Jubiläumszuwendungen zu, die das Bestehen eines Dienstverhältnisses von wenigstens fünfzehn Jahren voraussetzen. Die Berechnung der maßgeblichen Dienstjahre richtet sich nach der Jubiläumszusage. Diese kann nicht nur an die Dienstzeiten beim Zusageenden, sondern auch an Dienstzeiten bei verbundenen Unternehmen oder in Unternehmen, Betrieben oder Teilbetrieben anknüpfen, deren wesentliche Grundlagen zB durch einen Umwandlungsvorgang oder Unternehmenskauf auf den Zusageenden übergegangen oder die Gegenstand eines Betriebsübergangs iSd. § 613a BGB geworden sind.

Vgl. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 47 (12/2000); zur Berechnung der Dienstzeit für § 3 Nr. 52 aF, § 3 LStDV aF instruktiv: Abschn. 23 LStDR 1999, BStBl. I 1999, Sonder-Nr. 1.

Dies folgt aus dem Zweck der Jubiläumszuwendung, die Betriebstreue zu belohnen, die von einem Dienstherrnwechsel häufig unbeeinflusst bleibt, und wird vom Wortlaut des Abs. 4 nicht in Frage gestellt, der das Bestehen „eines“ Dienstverhältnisses und nicht ein wenigstens fünfzehnjähriges Dienstverhältnis mit dem Zusageenden voraussetzt. Deshalb kann die Zusage auch Dienstzeiten mit Unterbrechungen und Zeiträume nach dem Eintritt in den Ruhestand berücksichtigen, ohne das Rückstellungsverbot des Abs. 4 auszulösen.

## § 5 Anm. 2022–2025 H. Abs. 4: Rückstell. Dienstjubiläumzusagen

Eine organschaftliche Beziehung iSd. §§ 14 ff. KStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist in Konzernstrukturen nicht vorauszusetzen und ist von der Verwaltungspraxis auch für die StFreiheit von Jubiläumszuwendungen nach § 3 Nr. 52 aF nicht verlangt worden (vgl. Abschn. 27 Abs. 3 Nr. 2 LStR 1999). Das eine Jubiläumszusage charakterisierende Kriterium der Betriebstreue steht in keinem Zusammenhang mit den Voraussetzungen der ertragstrechl. oder ustrechtl. Organschaft.

AA im Ergebnis LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 47 (12/2000) mit Verweis auf STUHRMANN, DB 1988, 1967 (1968) und WERNER, StbKongrRep. 1989, 307 (328).

2023–2024 Einstweilen frei.

### 4. Besondere zeitliche Beschränkungen für die Rückstellungsbildung

#### 2025 a) **Mindestdauer des Dienstverhältnisses am Bilanzstichtag**

**Passivierungsverbot in den ersten zehn Beschäftigungsjahren:** Eine Rückstellung für erteilte Dienstjubiläumzusagen darf nach Abs. 4 nur für Zuwendungen an solche ArbN gebildet werden, deren Dienstverhältnis am Bilanzstichtag zehn Jahre bestanden hat. Damit trifft der Gesetzgeber eine typisierende Regelung über die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus einer Jubiläumszusage und geht dabei davon aus, dass typischerweise ein durch eine solche Zusage Begünstigter, solange er nicht wenigstens zehn Jahre dem Betrieb angehört hat, den Anspruch auf die Zuwendung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit nicht mehr geltend machen wird (BTDrucks. 11/2536, 77).

Mit dieser typisierenden Regelung über die Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit in den ersten zehn Jahre des Beschäftigungsverhältnisses bewegt sich der Gesetzgeber in dem ihm zustehenden Typisierungsspielraum. Empirische Studien weisen auch für bereits länger als fünf Jahre bestehende Beschäftigungsverhältnisse als Median für die Fortbestehensdauer dieser Beschäftigungsverhältnisse nur einen Zeitraum von etwa drei Jahren aus.

ERLINGHAGEN, Erstarrung, Beschleunigung oder Polarisierung? Arbeitsmarktmobilität und Beschäftigungsstabilität im Zeitverlauf, 2006, 25.

Abs. 4 enthält keine Aussage über die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme für Beschäftigungsverhältnisse, die bereits länger als zehn Jahre bestehen. Diese ist nach den allgemeinen Regeln zu bestimmen (s. Anm. 2016).

**Berechnung der Beschäftigungsdauer:** Für die Ermittlung der Dauer des Dienstverhältnisses gelten dieselben Regeln wie für die Ermittlung des Erdienenszeitraums (s. Anm. 2022). Das Dienstverhältnis beginnt mit dem Tag des vereinbarten Dienstbeginns.

**Beispiel:** Ist Dienstbeginn der 1.1.01, kann eine Rückstellung erstmals am 31.12.10 gebildet werden.

Das Dienstverhältnis muss nicht ununterbrochen bestanden haben (aA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 843 [10/2013]; TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rn. 586 [6/2005]). Abs. 4 enthält die gesetzgeberische Wertung, dass die Bindung an den Betrieb erst bei langjähriger Beschäftigungsdauer hinreichend verstetigt ist, um die Inanspruchnahme aus einer Jubiläumszusage wahrscheinlich erscheinen zu lassen. Diese Bindung kann aber nicht allein durch ein ununterbrochen bestehendes Dienstverhältnis hergestellt werden. Auch ein ArbN, der aufgrund der Auftragslage regelmäßig für einen ähnlichen Jahreszeitraum entlassen wird (zB im Baugewerbe), um nach kurzer Arbeitslosigkeit sein Dienstverhältnis beim gleichen ArbG fortzusetzen, oder ein sonstiger Dienstverpflichteter, der regelmäßig, aber

nicht ununterbrochen für einen Dienstberechtigten tätig ist, bietet nach Ablauf von zehn Jahren erhöhte Gewähr dafür, dem Unternehmen längerfristig die Treue zu halten.

#### b) Anwartschaften nach dem 31.12.1992

2026

Für Jubiläumszusagen, die vor dem 1.1.1993 erteilt worden sind, dürfen Rückstellungen nur für den Teil der Zuwendung gebildet werden, der durch praktizierte Betriebstreue nach dem 31.12.1992 verdient wurde.

BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013, Tz. 2 und 13 ff.; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 846 (10/2013); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 49 (12/2000); TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rn. 593 f. (6/2005); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1292 (1/1999); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 415.

Die Verwaltungspraxis berücksichtigt diese Stichtagsregelung für Altzusagen vor dem 1.1.1992 bei der Bewertung, indem sie den Wert der Rückstellung zum 31.12.1992 vom Wert der Rückstellung zum maßgeblichen Bilanzstichtag abzieht (vgl. BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013, Tz. 2 und 13 ff.).

Einstweilen frei.

2027–2029

### III. Rückstellungsbildung

#### 1. Passivierungspflicht

2030

Nach den GoB zu bildende Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen sind unter den Voraussetzungen des Abs. 4 in der StBil. zu passivieren. Abs. 4 enthält kein stl. Wahlrecht. Mit der Formulierung „... dürfen nur gebildet werden ...“ werden nach der Entstehungsgeschichte und dem Zweck der Norm (s. Anm. 2003) allein zusätzliche Mindestvoraussetzungen festgelegt, unter denen handelsrechtl. gebotene Rückstellungen auch in der StBil. ausgewiesen werden müssen.

#### 2. Höhe der Rückstellungen

2031

**Grundsatz:** Die Bewertung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen richtet sich nach den allgemeinen Regeln (s. § 6 Anm. 1160 ff.). Danach ist vom Wert der zugesagten Zuwendungen am Bilanzstichtag (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f.) auszugehen (Höchstbetrag, s. § 6 Anm. 1162), dieser ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a Satz 1 um einen Fluktuationsabschlag zu vermindern (s. § 6 Anm. 1164 ff.) und der Saldo gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 ratierlich anzusammeln (s. § 6 Anm. 1182 ff.) sowie gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 (s. § 6 Anm. 1186 ff.) abzuzinsen. Grundsätzlich sind die Rückstellungen für jede Jubiläumszusage gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB einzeln zu bewerten.

**Erfüllungsbetrag:** Maßgeblich ist der Wert der Zuwendung am Bilanzstichtag ausgehend von den Vollkosten einschließlich der ArbG-Anteile zur Sozialversicherung auf die Zuwendung. Versprochener Sonderurlaub ist nach den Grundsätzen für die Bewertung von Urlaubsrückstellungen anzusetzen (s. Anm. 704 „Erfüllungsrückstand“; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Urlaub“). Bei variablen Zuwendungen ist auf den Wert der Zuwendung am Bilanzstichtag abzustellen. Änderungen der Maßgrößen für die Zuwen-

dung, zB Lohn- und Gehaltssteigerungen, sind zu berücksichtigen, wenn sie am Bilanzstichtag feststehen.

Vgl. HÖFER, DB 1993, 2241 (2243); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 61 (12/2000); LANGOHR-PLATO, FR 1994, 389 (390).

Zukünftig abschbare, aber am Bilanzstichtag noch unsichere Lohn- und Gehalts- oder Preissteigerungen sind dagegen nicht zu berücksichtigen.

Das ergibt sich für alle nach dem 31.12.2009 endenden Wj. nunmehr ausdrücklich aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f; vgl. dazu KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 6 Rn. 484.

**Fluktuationsabschlag:** Abs. 4 trägt der Fluktuation durch ArbG-Wechsel typisierend durch Aufschub der konkreten Rückstellungsfähigkeit von Dienstjubiläumszusendungen auf das elfte Beschäftigungsjahr Rechnung. Bei der Bewertung ist darüber hinaus nur noch die Fluktuation durch Tod und Invalidität, die in Abhängigkeit von der Ausgestaltung der Zusage dazu führen kann, dass Jubiläumszusagen teilweise nicht erfüllt werden müssen, mit einem Bewertungsabschlag nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a zu berücksichtigen. Dabei können die für Pensionsrückstellungen nach § 6a Abs. 3 Satz 3 geltenden anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik entsprechend angewendet werden.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (848); BODE/GRABNER, DB 1987, 1261 (1263); GRABNER, DB 1992, 2561 (2562); HARTUNG, BB 1989, 736 (738); HARTUNG, BB 1989, 1723 (1724); HÖFER, DB 1993, 2241 (2243); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 64 (Stand 12/2000); LANGOHR-PLATO, FR 1994, 389 (390). Die Verwaltungspraxis (BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013 – Tz. 9) greift für die Ermittlung des Teilwerts von Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen auf die „Richttafeln 2005 G“ von HEUBECK (BMF v. 16.12.2005, BStBl. I 2005, 1054) zurück.

Neben der Bewertung mit dem versicherungsmathematischen Barwert ist auch eine Bewertung nach einem Pauschalwertverfahren mit den GoB vereinbar, das, wie die Pauschalierungstabelle der Verwaltungspraxis, allgemein anerkannt ist und eine hinreichend sichere Schätzung der höchstmöglichen zukünftigen Belastungen ermöglicht.

Vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 848 (10/2013); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 62 (12/2000); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Jubiläumszusendung“; TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rn. 597 (6/2005). Die Verwaltungspraxis gewährt ein Wahlrecht zwischen Teilwert- und Pauschalwertverfahren: BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013, Tz. 9, 10 ff. Das gewählte Verfahren bindet den Stplf. für fünf Jahre.

In typischen Fällen führt das Pauschalwertverfahren zu niedrigeren Rückstellungen (HÖFER, DB 2003, 2241 [2243]).

**Ansammlung:** Bei der Bemessung der Rückstellung sind nur die bis zum Bilanzstichtag bereits erdienten Anwartschaften einzubeziehen. Bei der Ansammlung des Rückstellungsbetrags nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d ist zu berücksichtigen, dass die Rückstellung nach Abs. 4 im elften Dienstjahr des Dienstverpflichteten erstmals gebildet werden darf. Der Rückstellungsbetrag ist gleichwohl auf den gesamten Zeitraum zwischen dem in der Zusage genannten Beginn des Erdienenszeitraums (idR Dienstantritt) und dem Jubiläum zu verteilen. Im elften Dienstjahr sind die aufgeschobenen Raten entsprechend § 6a Abs. 4 Satz 3 Halbs. 1 (s. § 6a Anm. 154) nachzuholen, weil diese wirtschaftlich zu den früheren Jahren gehören und § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d nicht auf die Verteilung, sondern auf die Zuordnung des Aufwands zu den Jahren abzielt, zu denen er wirtschaftlich gehört.

Vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 846 (10/2013); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 68 (12/2000); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 1299 (1/1999); SIEGEL, BB 1989,



182; TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rn. 602 (6/2005); aA, Wahlrecht, KÜTING/WEBER, BB 1988, 2280 (2284 f.).

Das Gleiche gilt, wenn eine Zusage nach Dienstantritt und nach dem zehnten Dienstjahr erstmals erteilt oder erhöht wird. Dann ist für die Verteilung der Raten auf den Erdienstzeitraum abzustellen und es sind die Raten für die in der Zeit vor der Zusage bereits erdienten Dienstjahre im Zeitpunkt der Zusage bzw. im elften Dienstjahr nachzuholen.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845, unter 3.c; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 846 (10/2013); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. E 68 (12/2000); DUNKER, Arbeitnehmer-Jubiläumrückstellungen, 1991, 177; HARTUNG, BB 1989, 1723.

**Abzinsung:** Für alle nach dem 31.12.1998 endenden Wj. sind Rückstellungen für Geld- und Sachleistungsverpflichtungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e mit 5,5 % pro Jahr abzuzinsen (s. § 6 Anm. 1187).

**Zusagen vor dem 31.12.1992:** Siehe Anm. 2026.

Einstweilen frei.

2032–2034

#### IV. Dienstjubiläumzusagen und Betriebsveräußerung

2035

Der Wert der handelsrechtl. gebotenen, aber wegen Abs. 4 in der StBil. nicht zu passivierenden Rückstellungen ist bei einer Betriebsveräußerung dem Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 nicht hinzuzurechnen. Das in Abs. 4 enthaltene Rückstellungsverbot für nicht iSd. Abs. 4 qualifizierte Jubiläumzusagen enthält kein finales BA-Abzugsverbot, sondern nur einen Aufschub der stl. Berücksichtigung bis zur Realisierung. Der Erwerber des Betriebs wird die mit den Jubiläumzusagen verbundenen und übernommenen Verbindlichkeiten kaufpreismindernd berücksichtigen. Damit realisieren sich mit der Übertragung des Betriebs die mit den betreffenden Verbindlichkeiten verbundenen Verluste endgültig und müssen deshalb beim Veräußerer im Zeitpunkt der Veräußerung gewinnmindernd berücksichtigt werden. Der Erwerber muss Abs. 4 in seinem BV-Vergleich gleichwohl auch für die übernommenen Verpflichtungen aus den Zusagen für Jubiläumrückstellungen des Veräußerers berücksichtigen.

BFH v. 17.10.2007 – I R 61/06, BStBl. II 2008, 555 mit Anm. M. PRINZ, FR 2008, 1158 (1160).

Einstweilen frei.

2036–2049

### I. Erläuterungen zu Abs. 4a: Nichtansatz von Drohverlustrückstellungen

Autoren: Prof. Dr. Katja **Rade**, Pforzheim, und Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München

**Schrifttum:** DÖLLERER, Zur Bilanzierung des schwebenden Vertrags, BB 1974, 1541; GROH, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, 27; MOXTER, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltschutzrückstellungen, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 427; IDW, Bankenfachausschuß, Stellungnahme BFA 2/1993, Bilanzierung und Prüfung von Financial Futures und Forward Agreements, WPg

1993, 517; GROH, Rechtsprechung und Bilanzsteuerrecht, *StuW* 1994, 90; HERZIG, Drohverlustrückstellungen für wirtschaftlich ausgewogene Geschäfte, *DB* 1994, 1429; IDW, Bankenfachausschuß, Stellungnahme BFA 2/1995, Bilanzierung von Optionsgeschäften, *WPg* 1995, 421; GREFE, Bilanz-(steuer-)rechtliche Aspekte des Verbots von Drohverlustrückstellungen, *BB* 1997, 2635; MOXTER, Zur Abgrenzung von Verbindlichkeitsrückstellungen und (künftig grundsätzlich unzulässigen) Verlustrückstellungen, *DB* 1997, 1477; MOXTER, Der Apotheker-Fall – Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluss des Großen Senats vom 23.6.1997 – GrS 2/93, *DB* 1997, 2233; HEDDÄUS, Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Drohverlustrückstellungen, *Düsseldorf* 1997; HEDDÄUS, Grenzen der Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen nach geltendem Recht und nach dem Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1998, *BB* 1997, 1463; HOFFMANN, Anmerkungen zum bilanzrechtlichen Teil des Steuerreformgesetzes 1998, *BB* 1997, 1195; OSER, Zum Saldierungsbereich bei Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Dauerschuldverhältnissen, *BB* 1997, 2367; STOBBE, Neue Koordinaten des Steuerbilanzrechts, *FR* 1997, 361; BORDEWIN, Keine Rückstellung für drohende Verluste in der Steuerbilanz, *FR* 1998, 226; HERZIG/RIECK, Die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften im Steuerrecht – Übergangsfragen und Grundsätzliches, *BB* 1998, 311; MOXTER, Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz, *DStR* 1998, 509; NAUMANN, Zur Abgrenzung von künftig ertragsteuerlich nicht mehr zu bildenden Drohverlustrückstellungen, insbesondere bei Kreditinstituten, *BB* 1998, 527; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerbilanzielle Abbildung von Optionsgeschäften beim Stillhalter, *DB* 2002, 1570; HAHNE/SIEVERT, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, *DStR* 2003, 1992; HOFFMANN, Passivierung von Optionsprämien beim Stillhalter als Verbindlichkeit, *StuB* 2003, 543; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, Tübingen, 6. Aufl. 2007; KRÜGER, Zur Verfassungsmäßigkeit des Verbots der Verlustrückstellung, *FR* 2008, 625; SCHMITZ, Steuerliche Auswirkungen handelsrechtlicher Bewertungseinheiten, *DB* 2009, 1620; SCHLOTTER, Partielle Abkehr vom Folgerichtigkeitsgrundsatz, *BB-Kommentar zum BVerfG-Beschluss v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00*, *BB* 2009, 1408, *BB* 2009, 1411; LÜDENBACH/FREIBERG, Handelsbilanzielle Bewertungseinheiten nach IDW ERS HFA 35 unter Berücksichtigung der steuerbilanziellen Konsequenzen, *BB* 2009, 2683; K. BUCIEK/M. PRINZ, Urteilsanmerkungen zu BFH v. 16.12.2009 I R 102/08, *FR* 2009, 426; PATEK, Bilanzielle Implikationen der handelsrechtlichen Normierung von Bewertungseinheiten, *DB* 2010, 1077; SCHÖNHERR/KRÜGER, Die Passivierung angeschaffter Rückstellungen in der Steuerbilanz des Erwerbers – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 16.12.2009 I R 102/08, *DStR* 2010, 1709; IDW, Stellungnahme zur Rechnungslegung, Handelsrechtliche Bilanzierung von Bewertungseinheiten (IDW, RS HFA 35, Stand 10.06.2011), *WPg* 2011, Supplement 3; MEURER, Angeschaffte und abgeschaffte Drohverlustrückstellungen, *BB* 2011, 1259; U. PRINZ/G. ADRIAN, „Angeschaffte“ Drohverlustrückstellung, *BB* 2011, 1646; BAREIS, „Angeschaffte“ Drohverlustrückstellungen – Eine *contradictio in adiecto*, *FR* 2012, 385; SIEGEL, „Angeschaffte“ Drohverluste als neuer Steuersparmarkt?, *FR* 2012, 388; IDW, Stellungnahme zur Rechnungslegung, Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen (IDW RS HFA 4, Stand: 29.11.2012), *WPg* 2010, Supplement 3 und *WPg* 2013, Supplement 1; SCHÖNHERR/KRÜGER, Passivierung angeschaffter Rückstellungen und Verbindlichkeiten, Realisationsprinzip als oberstes Gebot, *DStR* 2012, 829; RIEDEL, Die Neuregelung der sog. angeschafften Rückstellungen nach § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, *FR* 2014, 6; SCHULTZ/DEBNAR, Übertragungen von Passiva im AIFM-StAnpG: Steuerliche Anschaffungserträge und Aufwandsverteilungen sind Realität, *BB* 2014, 107.

Siehe auch die Literatur zu § 4f.

**I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4a****1. Begriff und sachlicher Anwendungsbereich der Drohverlustrückstellung**

2050

**Passivierungsverbot:** Abs. 4a verbietet die Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

**Rückstellungen** gelten als Fremdkapital. Mit ihnen werden zukünftige (rechtl. oder wirtschaftliche) Leistungsverpflichtungen (idR Ausgaben oder Aufwandsüberschüsse = Verluste) in der Periode ihres Entstehens gewinnmindernd berücksichtigt (zu den Rückstellungskriterien vgl. Anm. 691 ff.). Im Unterschied zu den Verbindlichkeiten erfassen Rückstellungen künftige Ausgaben oder Verluste, die im Hinblick auf ihre Entstehung und/oder Höhe zum Zeitpunkt der Bilanzierung noch ungewiss sind. Mit der Rückstellungsbildung werden die später zu leistenden Ausgaben oder die zu erwartenden Verluste den Perioden ihrer Verursachung zugeordnet. Bei Nichtbildung verzögert sich der Verlustausweis bis zur tatsächlichen Realisation des Geschäfts.

**Schwebende Geschäfte** werden vom BFH iSv. §§ 320 ff. BGB ausgelegt als gegenseitige Verträge, die noch nicht (vollständig) erfüllt sind (vgl. BFH v. 25.1.1984 – I R 7/80, BStBl. II 1984, 344 [345]; v. 10.4.1991 – II R 118/86, BStBl. II 1991, 620 [621]; v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [737], mwN; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 53; HEDDÄUS, Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Drohverlustrückstellungen, 1997, 44 f., mwN). Zu den schwebenden Geschäften gehören schwebende Beschaffungs- oder Absatzgeschäfte, zB Kauf-, Werk- oder Werklieferungsverträge sowie Dauerschuldverhältnisse (zB Miet-, Pacht- oder Arbeitsverhältnisse; vgl. IDW, RS HFA 4, WPg 2010 Supplement 3 iVm. WPg 2013 Supplement 1, 3 ff.). Drohverlustrückstellungen bilden nach den handelsrechtl. GoB eine Ausnahme vom Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [737], mwN).

**Drohende Verluste** stellen Aufwandsüberschüsse dar, die durch einen Vergleich künftiger Aufwendungen mit künftigen Erträgen ermittelt werden (vgl. IDW, RS HFA 4, WPg 2010 Supplement 3 iVm. WPg 2013 Supplement 1, Rn. 18). Bei schwebenden Absatzgeschäften droht ein Verlust, wenn der Wert der noch nicht (vollständig) erbrachten Sach- oder Dienstleistungsverpflichtung den (vertraglich festgelegten) Entgeltanspruch übersteigt. Bei schwebenden Beschaffungsgeschäften liegt ein Verpflichtungsüberschuss vor, wenn der (vertraglich festgelegte) Beschaffungspreis unter dem voraussichtlich zu erzielenden Verkaufserlös liegt. Zur Feststellung, ob aus Dauerschuldverhältnissen ein Verlust droht, sind diese in einen noch abzuwickelnden (schwebenden) und einen bereits abgewickelten (nicht mehr schwebenden) Vertragsteil aufzuteilen. Maßgeblich für die Höhe des Verpflichtungsüberschusses sind die objektiven Wertverhältnisse am Bilanzstichtag (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [738]; v. 11.2.1998 – I R 62/97, BStBl. II 1998, 658 [659]).

**Beispiel: Nicht mehr nutzbare Mieträume:** Für angemietete Geschäftsräume, die nicht mehr genutzt und auch nicht untervermietet werden können, ist gem. BFH v. 7.10.1997 (VIII R 84/94, BStBl. II 1998, 331) eine Drohverlustrückstellung zu bilden, deren Passivierung gem. Abs. 4a Satz 1 verboten ist (zur Abwandlung des Beispiels s. Anm. 2055).

2051 **2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich**

**Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997** (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928): Bis zum Jahr 1997 waren Drohverlustrückstellungen, die handelsrechtl. gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB passivierungspflichtig sind, über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 verpflichtend auch in der StBil. zu bilden (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [737], mwN). Mit der Umsetzung des Art. 1 Nr. 2 des oben genannten Gesetzes wurde § 5 um Abs. 4a erweitert und ein grundsätzliches Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen in der StBil. unmissverständlich formuliert.

**Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 13:** Das Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen greift erstmals für das Wj., das nach dem 31.12.1996 endet. Die erfolgswirksame Auflösung der bis dahin gebildeten Drohverlustrückstellungen muss im ersten nach dem 31.12.1996 endenden Wj. mit mindestens 25 % erfolgen, eventuell verbleibende Restbeträge sind in den sich anschließenden fünf Wj. (bis Ende 2002) zu jeweils 15 % aufzulösen (zu Übergangsproblemen s. GREFE, BB 1997, 2635; HERZIG/RIECK, BB 1998, 311).

**Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006** (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): Ausnahmen vom grundsätzlichen Verbot zum Bilanzansatz von Drohverlustrückstellungen wurden durch den neuen Abs. 4a Satz 2 iVm. Abs. 1a geschaffen. Die Aufhebung des Passivierungsverbots für diese „lediglich technisch als Rückstellung für drohende Verluste bezeichnete Bilanzposition“ (Begründung RegE zum o.g. Gesetz, BRDrucks. 937/05, 9) gilt ohne Übergangsregelung erstmals ab dem VZ 2006.

**Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) v. 25.5.2009** (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650): Mit der Umsetzung des BilMoG wurden die handelsrechtl. Regelungen zur Bildung von Bewertungseinheiten erstmals kodifiziert und im Vergleich zur bisherigen Bilanzierungspraxis erweitert (§ 254 HGB nF). Die handelsrechtl. Bildung von Bewertungseinheiten ist seit dem 29.5.2009 auch für bestimmte Makro- und Portfolio-Hedges geboten (zB Optionen, die im Rahmen von Handelsaktivitäten oder zur Risikostreuung eingesetzt werden). Damit erfährt das grundsätzliche Passivierungsverbot zur Bildung von Drohverlustrückstellungen in der StBil. eine weitere Einschränkung (im Ergebnis wohl auch SCHMITZ, DB 2009, 1620 [1622]). § 5 Abs. 1a idF des Art. 3 des BilMoG ist nach § 52 Abs. 12e erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen. Sofern das Wahlrecht nach Art. 66 Abs. 3 Satz 6 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch idF des Art. 2 des BilMoG ausgeübt wird, kann § 5 Abs. 1a nach § 52 Abs. 12e Satz 2 bereits für Wj. angewendet werden, die nach dem 31.12.2008 beginnen.

2052 **3. Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips**

**Vorbehaltsvorschrift:** Abs. 4a Satz 1 ist eine Vorbehaltsvorschrift (vgl. Anm. 258), mit der die in Abs. 1 kodifizierte materielle Maßgeblichkeit für die stl. Gewinnermittlung durchbrochen wird.

**Einschränkung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung:** Das Verbot zur Passivierung von Drohverlustrückstellungen schränkt den Geltungsbereich des handelsrechtl. Vorsichts- und Imparitätsprinzips in der StBil. erheblich ein. Nach handelsrechtl. GoB müssen drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zwingend bereits im Jahr der Entstehung

aufwandswirksam erfasst werden, um künftige Geschäftsjahre von Belastungen freizuhalten, die im laufenden Geschäftsjahr bereits verursacht wurden (vgl. SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 58). Eine Verschiebung des Aufwandsüberschusses bis zu dem Zeitpunkt, an dem der Verlust tatsächlich realisiert wird, ist nicht mit den handelsrechtl. GoB vereinbar, da Gewinne vorzeitig besteuert werden, die später beim Eintritt der Verluste nicht mehr als Substanz zur Verfügung stehen (vgl. STOBBE, FR 1997, 361 [365]; OSER, BB 1997, 2367 [2368]; BORDEWIN, FR 1998, 226 [227]). Bei Vorliegen der Tatbestände des Abs. 4a Satz 1 ist das Aufstellen einer Einheitsbilanz somit nicht mehr möglich, da hier zwingende Unterschiede zwischen Handelsbilanz- und Steuerbilanzrecht bestehen.

#### 4. Verfassungsrechtliche Bedenken

2053

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 5 Abs. 4a Satz 1 bestehen im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG (s. Anm. 50 und 55), aus dem das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit folgt (so zB CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 4; aA KRÜGER, FR 2008, 625, der allerdings die Problematik der Beschränkungen bei der Verlustverrechnung nach § 10d nicht in seine Analyse einbezieht). Das strechtl. Ansatzverbot für Drohverlustrückstellungen führt dazu, dass eine bestimmte Kategorie entstandener drohender Verluste nicht berücksichtigt werden darf, während andere Formen (zB die Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung) weiterhin erfolgswirksam zu erfassen sind. Auch sind Stpfl. unterschiedlicher Branchen in unterschiedlichem Maße vom Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1 betroffen (vgl. MOXTER, DB 1997, 1477). Über die Verfassungsmäßigkeit der eingeschränkten Berücksichtigung von Drohverlustrückstellungen wurde noch nicht abschließend entschieden (kritisch im Hinblick auf die Erfolgsaussichten einer verfassungsgerichtlichen Klage BORDEWIN, FR 1998, 226 [233]).

Bestätigt wurde die Verfassungsmäßigkeit durch FG Bremen v. 26.8.2004 (1 K 99/04 (1), EFG 2004, 1588, aufgehoben durch BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705) sowie FG Rh.-Pf. v. 18.11.2002 (5 K 1468/01, EFG 2003, 289 [292], nrkr.; BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298). Allerdings hat der BFH die Frage der Verfassungsmäßigkeit in BFH v. 11.4.2003 (IV B 176/02, BFH/NV 2003, 919 [921]) offen gelassen. Auch in seinem Urteil v. 11.10.2007 zur bilanzstl. Behandlung der Rückkaufverpflichtung von Gebrauchtwagen eines Kfz-Händlers blieb die erwartete Klärung der Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4a aus (BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705).

**Bestätigung steuerrechtlicher Vorbehaltsvorschriften durch BVerfG:** Betreffend die Übergangsregelungen zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen (§ 5 Abs. 4; § 52 Abs. 6) hat BVerfG v. 12.5.2009 (2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685) in Vorbehaltsvorschriften in Form eines Rückstellungsverbots keine Abweichung vom Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie vom objektiven Nettoprinzip gesehen (vgl. BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685 [690]). Es ist damit zu rechnen, dass diese Rspr. des BVerfG auf das Verbot von Drohverlustrückstellungen übertragbar ist (vgl. SCHLOTTER, BB 2009, 1411). Fraglich bleibt die Anwendbarkeit dieser Rspr. uE allenfalls dann, wenn aufgrund der Beschränkungen des Verlustausgleichs (§ 10d) Aufwendungen stl. nicht mehr geltend gemacht werden können und es somit zu

einer Übermaßbesteuerung kommen könnte (zB bei späterer Insolvenz, da ein Verlustrücktrag idR dann nicht mehr zulässig ist; zur Kritik s. auch schon STOBBE, FR 1997, 361 [365]).

2054 Einstweilen frei.

## II. Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen zu anderen Passiva und zur Teilwertabschreibung (Abs. 4a Satz 1)

### 2055 1. Abgrenzung zu Verbindlichkeitsrückstellungen

**Konkurrenzverhältnis:** Aus einem schwebenden Geschäft kann gemäß BFH-Rspr. sowohl das Erfordernis zur Passivierung einer Verbindlichkeits- als auch einer Drohverlustrückstellung resultieren (BFH v. 16.9.1970 – I R 184/67, BStBl. II 1971, 85 [86]), wobei die Verbindlichkeitsrückstellung vorrangig gegenüber der Drohverlustrückstellung angesehen wird (BFH v. 15.3.1993 – IV R 75/91, DStR 1993, 1552 [1553]; GROH, StuW 1994, 90 [95]; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 67; MOXTER, DStR 1998, 509 [514]). Abgrenzungsprobleme ergeben sich insbes. bei Dauerschuldverhältnissen, zB Miet- oder Pachtverhältnissen sowie Arbeitsverhältnissen.

**Beispiel zum Konkurrenzverhältnis zwischen Drohverlust- und Verbindlichkeitsrückstellungen (Ausgangsfall s. Anm. 2050):** Hat ein Unternehmen Geschäftsräume angemietet, für die sich vor Ablauf des Mietvertrags herausstellt, dass sie weder selbst genutzt noch untervermietet werden können, entsteht aus dem schwebenden Vertrag eine laufende Unterdeckung. Da der Wert der vertraglichen Verpflichtungen den Wert der Ansprüche auf die Gegenleistungen (wahrscheinlich) übersteigt, liegen die Kriterien zur Bildung einer Drohverlustrückstellung vor (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; v. 7.10.1997 – VIII R 84/94, BStBl. II 1998, 331), für die das Passivierungsverbot gem. Abs. 4a Satz 1 greift. Wird die Verpflichtung zum Leisten einer Ausgleichszahlung zur vorzeitigen Beendigung des Mietvertrags hingegen als eigenständige Verpflichtung vertraglich festgeschrieben, ist eine Verbindlichkeit oder eine Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren. Diese bilanzrechtl. Abspaltung bestimmter Verpflichtungen aus den vertraglich begründeten Leistungen und Gegenleistungen hat der BFH gerade bei Dauerschuldverhältnissen im Zeitablauf unterschiedlich begründet.

**Das Kriterium der selbstständigen Belastung** wird in einem BFH-Urteil aus dem Jahr 1970 zur Abgrenzung von Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen angeführt (BFH v. 16.9.1970 – I R 184/67, BStBl. II 1971, 85). Rekultivierungs- und Wiederauffüllverpflichtungen aus Kiesausbeuteverträgen werden zwar als rechtl. und wirtschaftlicher Bestandteil des Ausbeutevertrags eingestuft (innerhalb des sog. bilanzrechtl. Synallagmas), der Einbezug dieser Verpflichtungen in den Saldierungsbereich der künftigen Aufwendungen und Erträge des schwebenden Dauerschuldverhältnisses wird mit dem Verweis auf die Selbstständigkeit der Belastung jedoch ausgeschlossen (BFH v. 16.9.1970 – I R 184/67, BStBl. II 1971, 85 [86]).

**Kriterium der rechtlichen Selbstständigkeit:** Im Jahr 1976 stufte der BFH Pächterneuerungsverpflichtungen als „rechtlich selbstständig“ neben der Verpflichtung zur Zahlung des Pachtzinses ein und begründete damit die Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung (BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622 [623], basierend auf BFH v. 2.11.1965 – I 51/61 S, BStBl. III 1966, 61; kritisch hierzu MOXTER, DB 1997, 1477 [1478]); s. auch Anm. 704 „Pächterneuerung“.

**Das Kriterium des wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands** dominierte die Frage nach der Abgrenzung von Drohverlust- und Verbindlichkeitsrückstellungen in den 90-er Jahren des zwanzigsten Jahrhunderts (BFH v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479 [482], mwN; v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993 89 [92]; BORDEWIN, FR 1998, 226 [229]; vgl. Anm. 701). Ein wirtschaftlicher Erfüllungsrückstand liegt laut Ansicht des BFH vor, „wenn mit der künftigen Zahlung nicht nur an Vergangenes angeknüpft, sondern Vergangenes abgegolten wird und sich die spätere Erfüllung als zusätzliches, lediglich wegen der besonderen Umstände des Einzelfalles noch nicht entrichtetes Entgelt für eine bereits früher erbrachte Leistung darstellt“ (BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89 [92], betr. Pächterneuerungsverpflichtung). In diesem Fall ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren. Das Kriterium des wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands ist umstritten (s. auch Anm. 704 „Erfüllungsrückstand“ mwN). Nach Ansicht von MOXTER kann es gegen zentrale Gewinnrealisierungsgrundsätze verstoßen, wenn eine Verrechnung von drohenden Aufwendungen mit zukünftigen Erträgen erfolgt (vgl. MOXTER, DB 1997, 1477 [1480], bezugnehmend auf BFH v. 16.12.1992 – XI R 42/89, BFHE 170, 179; DB 1993, 1012, betr. Nichtberücksichtigung von Rückstellungen für Flurentschädigungsaufwendungen).

**Beispiele für Erfüllungsrückstand als Verbindlichkeitsrückstellung:**

► *Aufbereitungskosten für Recycling:* Das seit 6.10.1996 geltende Gesetz zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Beseitigung von Abfällen (KrW-AbfG) verpflichtet die Erzeuger oder Besitzer von Abfällen, diese innerhalb eines angemessenen Zeitraums stofflich oder in Form von Energiegewinnung zu verwerten (§ 5 Abs. 2 KrW-AbfG). Der BFH v. 25.3.2004 (IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644) hat entschieden, dass die öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur Verarbeitung der angelieferten Materialien bereits im Jahr der Anlieferung wirtschaftlich verursacht und unabhängig von der wirtschaftlichen Verwendung eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren ist. Ein Anwendungsfall des Abs. 4a Satz 1 liegt insoweit nicht vor; s. auch Anm. 704 „Rücknahmeverpflichtungen“.

► *Garantie- oder Gewährleistungsverpflichtungen* fallen nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 4a Satz 1, sondern sind den Verbindlichkeitsrückstellungen zuzuordnen (s. Anm. 704 „Garantieleistungen“). Sie resultieren aus Verträgen, die von der Seite des zur Leistung verpflichteten Vertragspartners bereits erfüllt sind. Die Abgrenzung zur Drohverlustrückstellung erfolgt über den Zeitraum des schwebenden Geschäfts, das mit Erbringung der Hauptleistung beendet ist; s. auch Anm. 704 „Garantieleistungen“.

► *Nachbetreuungslieferungen von Versicherungsvertretern:* Verpflichtet sich ein Versicherungsvertreter beim Abschluss des Versicherungsvertrags zu weiteren Leistungen (zB für die Pflege des Versicherungsbestands in den Folgejahren), so liegen Erfüllungsrückstände vor, für die Rückstellungen zu bilden sind (BFH v. 12.12.2013 – X R 25/11, BStBl. II 2014, 517; s. auch Anm. 704 „Kundenbetreuung“).

► *Rekultivierung:* Siehe Anm. 704 „Rekultivierungsverpflichtungen“.

**Die Abgrenzung auf Grundlage der GoB** wird in dem Sinne vorgenommen, dass Verbindlichkeitsrückstellungen gemäß dem Realisationsprinzip und Drohverlustrückstellungen gemäß dem Imparitätsprinzip zu bilden sind (vgl. GROH, BB 1988, 27 [28]; NAUMANN, BB 1998, 527 [528]; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 247 HGB Rn. 205 f.; MOXTER, FS Forster, 1992, 427 [435]). Liegt ein konkretisierter Bezug künftiger Aufwendungen zu bereits realisierten Erträgen vor, gebietet das Realisationsprinzip die Passivierung von Verbindlichkeitsrückstellungen, werden künftige Aufwendungen nicht mindestens durch künftige Erträge gedeckt, sind hierfür handelsrechtl. Drohverlustrückstellungen zu passivieren (vgl. GROH, BB 1988, 27 [28]), die strechtl. aufgrund von Abs. 4a Satz 1 verboten sind. Problematisch erscheint diese Abgrenzung insbes. bei

Sachverhalten, in denen keine eindeutige Zuordnung zu künftigen oder bereits realisierten Erträgen möglich ist, wie beispielsweise im Fall einer Bürgschaftsübernahme (vgl. NAUMANN, BB 1998, 527 [528-529]).

**Abgrenzungsprobleme nach der BFH-Rechtsprechung** (s. auch Anm. 675 „Erfüllungsrückstand“, Anm. 704):

► *Arbeitsverhältnisse* stellen nach stRspr. schwebende Dauerschuldverhältnisse dar (vgl. BFH v. 25.2.1986 – VIII R 377/83, BStBl. II 1986, 465 [466], mwN; v. 16.12.1987 – I R 68/87, BStBl. II 1987, 338 [339]). Die Passivierung von Drohverlustrückstellungen für Arbeitsverhältnisse hat der BFH aufgrund kaum lösbarer Zurechnungsprobleme sehr restriktiv gehandhabt. Keine Drohverlustrückstellungen sind laut BFH zu bilden im Fall von Abfindungen nach dem Kündigungsschutzgesetz (BFH v. 9.5.1995 – IV B 97/94, BFH/NV 1995, 970, verweisend auf BFH v. 7.9.1954 – I 50/54 U, BStBl. III 1954, 330, und v. 21.10.1955 – III 121/55 U, BStBl. III 1955, 343), der Lohnfortzahlung im Krankheitsfall (BFH v. 25.9.1956 – I 122/56 U, BStBl. III 1956, 333 [334]; v. 7.6.1988 – VIII R 296/82, BStBl. II, 1988, 886 [888]), Verdienstsicherungsvereinbarungen (BFH v. 25.2.1986 – VIII R 377/83, BStBl. II 1986, 465 [466]) sowie den zu erwartenden Ausbildungskosten eines Berufsausbildungsverhältnisses (BFH v. 25.1.1984 – I R 7/80, BStBl. II 1984, 344 [345]; v. 3.2.1993 – I R 37/91, BStBl. II 1993, 441 [443]). Ein Abweichen von der Ausgeglichenheitsvermutung bei Arbeitsverhältnissen wird lediglich im Fall der völligen Ertragslosigkeit für möglich gehalten (zB wenn ein Mitarbeiter infolge eines Unfalls seine Tätigkeit nicht mehr ausüben kann, er aber weiterhin sein Entgelt erhält; vgl. HEDDÄUS, Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Drohverlustrückstellungen, 1997, 247, mwN). Der daraus resultierende Aufwendungsüberschuss fällt jedoch in den Anwendungsbereich des Abs. 4a Satz 1; eine Antizipation des drohenden Verlusts ist nicht möglich. Anerkannte Beispiele für wirtschaftliche Erfüllungsrückstände aus Arbeitsverhältnissen, für die eine Pflicht zur Passivierung von Verbindlichkeitsrückstellungen besteht (s. auch STRAHL in KORN, § 5 Rn. 614 „Arbeitsverhältnis“ [7/2005]), sind Beihilfengewährung für Pensionäre und Mitarbeiter während der Zeit des Ruhestands (vgl. BFH v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279 [280]), nicht genommener Urlaub, Gratifikationen, die in späteren Jahren für Erfolge des abgelaufenen Geschäftsjahrs gezahlt werden, sowie Jubiläumszuwendungen, soweit sie sich nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit des jeweiligen ArbN richten.

► *Altersteilzeitregelungen* (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251): Rückstellungen für Altersteilzeitregelungen, die vom Bilanzierenden im Rahmen des Blockmodells (1. Phase: Beschäftigungsphase, 2. Phase: Freistellungsphase) gebildet werden, gehören nach BFH v. 30.11.2005 (I R 110/04, BStBl. II 2007, 251) zu den Verbindlichkeitsrückstellungen und fallen nicht unter Abs. 4a Satz 1 (s. auch Anm. 704 „Altersteilzeit“). Die Abgrenzung zu den Drohverlustrückstellungen erfolgt über den Zeitraum des schwebenden Geschäfts, das laut BFH mit Eintritt des ArbN in seine Freistellungsphase endet (der ArbN hat zu diesem Zeitpunkt seine Hauptpflicht erfüllt, BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [254]). Die nach dem Ende des schwebenden Geschäfts (in Form zukünftiger Gehaltszahlungen) weiterhin bestehenden Verpflichtungen sind bereits zu Beginn der Beschäftigungsphase als zeitanteilige (rätierliche) Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu erfassen, die den rückständigen Lohn zuzüglich der Sozialversicherungsbeiträge für die nicht ausbezahlten 50 % und die insgesamt während der Altersteilzeit anfallenden Aufstockungszahlungen umfasst (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [252]; aA BMF v. 11.11.



1999, BStBl. I 1999, 959). Die Passivierungspflicht besteht gemäß BFH unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen des wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [255]). Das BMF hat sich der BFH-Sichtweise mit BMF v. 28.3.2007 (BStBl. I 2007, 297) inzwischen angeschlossen.

► *Stellungnahme:* Altersteilzeitregelungen sind ein klassisches Beispiel für die Konkurrenz zwischen Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen bei schwebenden Dauerschuldverhältnissen. Da der einseitigen Leistungsverpflichtung des ArbG in Form der Gehaltszahlungen keinerlei Gegenleistung des ArbN mehr gegenübersteht, droht aus dem Arbeitsverhältnis ein Verlust, dessen Passivierung nach Abs. 4a Satz 1 verboten ist. Die gemäß BFH vielmehr zu bildende Verbindlichkeitsrückstellung wird mit dem „Ende des Schwebbezustands“ zu Beginn der Freistellungsphase des ArbN begründet (BFH v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279 [280], mwN; v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 254): Verpflichtungen, die nach Beendigung des schwebenden Geschäfts noch bestehen, sind unabhängig vom Vorliegen eines wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands auszuweisen. Ferner enthält das Urteil einen Hinweis auf § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (alle am Abschlussstichtag entstandenen und vorhersehbaren künftigen Risiken sind zu berücksichtigen). Daraus ist abzuleiten, dass der BFH auch die im Schrifttum vertretene Trennung zwischen Verbindlichkeitsrückstellungen, die dem Realisationsprinzip folgen, und Drohverlustrückstellungen, die dem Imparitätsprinzip folgen, nicht uneingeschränkt mitträgt (vgl. auch BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121).

► *Bürgschaftsverpflichtungen* lassen je nach Sachverhalt sowohl die Bildung von Drohverlustrückstellungen als auch von Verbindlichkeitsrückstellungen zu. Bei wahrscheinlicher Inanspruchnahme aus einem einseitig verpflichtenden Bürgschaftsvertrag ist die Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung geboten (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588 [589], mwN; v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785). Handelt es sich bei der Bürgschaftsübernahme hingegen um einen schwebenden Vertrag im Rahmen einer Geschäftsbeziehung, für die der Bürge beispielsweise durch Provisionen vergütet wird, liegt bei wahrscheinlicher Inanspruchnahme ein Verpflichtungsüberschuss vor, der nach Abs. 4a Satz 1 nicht passiviert werden darf (NAUMANN, BB 1998, 527 [529]).

## 2. Abgrenzung zu Verbindlichkeiten

2056

**Unterschiede zwischen Drohverlustrückstellungen und Verbindlichkeiten in Bezug auf den sachlichen Anwendungsbereich:** Verbindlichkeiten sind abstrakt passivierungsfähige Schulden, bei denen im Gegensatz zu Drohverlustrückstellungen Gewissheit über das Bestehen und die Höhe der zugrundeliegenden Leistungsverpflichtung besteht (Sicherheit der Inanspruchnahme). Die Erfassung der Leistungsverpflichtungen erfolgt in voller Höhe und nicht in Form der erwarteten Verpflichtungsüberschüsse. Der Anwendungsbereich von Verbindlichkeiten ist nicht auf schwebende Geschäfte begrenzt.

**Tendenz zur Aufspaltung schwebender Geschäfte und zur Erfassung von Verpflichtungen in Form von Verbindlichkeiten:** Bei schwebenden Geschäften ist in der BFH-Rspr. in den letzten Jahren verstärkt die Tendenz zur Abspaltung einzelner zum sog. bilanzrechtl. Synallagma (HERZIG, DB 1994, 1429) gehö-

render Verpflichtungen und zur Erfassung dieser in Form von Verbindlichkeiten zu beobachten (vgl. BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126; v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705). Mit der Abspaltung geht eine Verkürzung des Schwebezustands der gegenseitigen Verträge einher. Werden bestimmte Leistungsverpflichtungen aus schwebenden Geschäften separiert (sog. Zweivertragstheorie, vgl. BFH v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; aA BGH v. 22.10.1984 – II ZR 262/83, BGHZ 92, 317) und zu Beginn des schwebenden Geschäfts in Form von Verbindlichkeiten passiviert, greift § 5 Abs. 4a Satz 1 nicht und eine Zuschreibung dieser Verbindlichkeit auf einen ggf. höheren Teilwert iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 iVm. mit Nr. 2 Satz 3 ist vom Grundsatz her nicht ausgeschlossen (vgl. HAHNE/STIEVERT, DStR 2003, 1994 [1995]; HOFFMANN, StuB 2003, 543 [545]).

### 2057 3. BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung bei Optionsgeschäften und Rückkaufverpflichtungen

**Optionsgeschäfte** (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126): Ein Optionsgeschäft umfasst laut Ansicht des BFH mit der Einräumung des Optionsrechts einerseits und dem Übertragungsrecht hinsichtlich des Optionsgegenstands andererseits zwei Komponenten. Die Verpflichtung des Stillhalters, die Ausübung der Option zu dulden, ist eine wirtschaftlich und rechtl. selbständige Hauptleistung des Bilanzierenden, die unabhängig vom nachfolgenden Effektingeschäft zu erfassen ist (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 [127]; zum bilanzrechtl. Synallagma bei Optionsgeschäften vgl. HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2002, 1570). Sie endet mit der Ausübung oder dem Verfall der Option (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 [128]). Das Geschäft zur Einräumung des Optionsrechts schwebt hingegen gemäß BFH v. 18.12.2002 (I R 17/02, BStBl. II 2004, 126) nur bis zur Zahlung der Optionsprämie (kritisch SCHULZE-OSTERLOH, BB 2003, 1009; HOFFMANN, StuB 2003, 543 [545]). Zu diesem Zeitpunkt hat der Optionsinhaber alles für den Erwerb der Gegenleistung Erforderliche getan. Da kein schwebendes Geschäft mehr vorliegt, greift das Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1 nicht mehr. Für die Verpflichtung des Stillhalters, die Ausübung der Option durch den Optionsinhaber zu dulden, muss nach Auffassung des BFH bereits mit Abschluss des Optionsvertrags eine Verbindlichkeit in Höhe der vereinnahmten Optionsprämie passiviert werden (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 [128]).

**Rückkaufverpflichtung von Gebrauchtwagen eines Kfz-Händlers:** Die bilanzstl. Behandlung von Rückkaufverpflichtungen für Gebrauchtwagen von Kfz-Händlern wurde vom BFH in den Jahren 1997 und 2007 im Hinblick auf die Passivierung von Drohverlustrückstellungen unterschiedlich beurteilt (BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249; v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705; vgl. dazu BMF v. 12.9.2009, BStBl. I 2009, 890). Inzwischen wird in der Einräumung einer Option für den Käufer (Verlangen des Rückkaufs eines Kfz.) durch den ursprünglichen Verkäufer ein selbständiges Übertragungsgeschäft gesehen, für das aufgrund eines Erfüllungsrückstands eine Passivierung vorzunehmen ist (vgl. BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812; aA BMF v. 12.9.2009, BStBl. I 2009, 890). Inhaltlich entspricht dies der Entscheidung zur Bilanzierung von Optionsprämien beim Stillhalter (vgl. BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126; v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705).

► *Stellungnahme*: Mit den dargelegten Urteilen (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126; BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812) schränkt der der BFH uE das steuerbilanzielle Verbot zur Passivierung von Drohverlustrückstellungen ein. Indirekt folgt der BFH den Ausführungen MOXTERS zum Passivierungszeitpunkt: Künftige Aufwendungen, die nicht durch künftige Erträge gedeckt sind (unkompensierte Lasten), müssen im Sinne des Realisations- und Vorsichtsprinzips den bereits realisierten Erträgen zugerechnet werden. Danach sind alle bis zum Abschlussstichtag rechtl. entstandenen Verbindlichkeiten, die nicht durch künftige Erträge gedeckt sind, zu passivieren (MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 120 f.). Mit der Einstufung der Rückkaufverpflichtung bzw. der Put-Option als Verbindlichkeit (trotz fehlender Sicherheit der Inanspruchnahme) hat der BFH die Berücksichtigung eines drohenden Verlusts in der StBil. implizit zugelassen (HAHNE/SIEVERT, DStR 2003, 1992 [1995]; HOFFMANN, StuB 2003, 543 [545]; aA STRAHL in KORN, § 5 Rn. 614 „Optionsgeschäfte“ [6/2005]; ebenso ablehnend BMF v. 12.1.2004, BStBl. I 2004, 192). Übersteigt der Wert der unerfüllten Leistungsverpflichtung die Optionsprämie, steht Abs. 4a Satz 1 uE einer aufwandswirksamen Aufwertung der Verbindlichkeit nicht entgegen. Materiell besteht dann kein Unterschied mehr zu der handelsrechtl. in Form einer Drohverlustrückstellung zwingend vorzunehmenden Verlustantizipation aus Optionsgeschäften. Mit diesen Urteilen hat der BFH den Geltungsbereich des Imparitätsprinzips in der StBil. wieder erweitert.

#### 4. Kein Rückstellungsverbot bei Unternehmenskauf (Asset Deal) und Umwandlungsvorgängen?

2058

**Angeschaffte Drohverlustrückstellungen**, deren Verpflichtungen – zB bei einem Kauf eines Betriebsteils (sog. *Asset Deal*) – übernommen werden, sind aufgrund der erfolgsneutralen Behandlung von Anschaffungsvorgängen beim Erwerber als Verbindlichkeiten zu bilanzieren, für die das Ansatzverbot nach § 5 Abs. 4a nicht anzuwenden ist (so grundlegend BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; FR 2010, 425, mit Anm. BUCIEK und M. PRINZ, FR 2010, 426; dazu SCHÖNHERR/KRIEGER, DStR 2010, 1710; SCHÖNHERR/KRIEGER, DStR 2012, 829; MEURER, BB 2012, 1259; Erwiderung dazu von U. PRINZ/G. ADRIAN, BB 2011, 1646; aA BMF v. 24.6.2011 – IV C 6 - S 2137/0-03, BStBl. I 2011, 627 – Tz. 11, 13).

**Rechtsänderung**: Da der BFH im Jahr 2011 den Nichtanwendungserlass aufgehoben hat (vgl. betr. anderer Rückstellungsverbote BFH v. 14.11.2011 – I R 72/10, BFHE 236, 101; BFH/NV 2012, 635; aA BMF v. 24.6.2011, BStBl. I 2011, 627 – Tz. 11, 13) hat der Gesetzgeber wegen drohender Gestaltungen (so ausdrücklich BTDrucks. 18/68, 73) die Rechtslage durch die Einführung des § 4f (s. § 4f Anm. J 13-4) und der damit zusammenhängenden Übergangsregelung des § 5 Abs. 7 erneut geändert (s. § 5 Anm. 2400; RIEDEL, FR 2012, 6; SCHULTZ/DEBNAR, BB 2014, 107).

► *Stellungnahme*: Die erfolgsneutrale Behandlung von Anschaffungsvorgängen entspricht den handelsrechtl. GoB, weshalb die neue Rspr. uE zutreffend war. Die Rechtsänderung wurde uE lediglich aus fiskalischen Gründen vorgenommen. Die ökonomischen Verzerrungen, die mit der Einführung des Abs. 4a begonnen haben, werden durch die Gesetzesänderungen noch verstärkt und sind daher abzulehnen (s. dazu aus ökonomischer Sicht BAREIS, FR 2012, 385; SIEGEL,

FR 2012, 388; die Neuregelung des § 4f ist nach KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rn. 11 [10/2013] verfassungsrechtl. bedenklich).

## 2059 5. Verhältnis zwischen Drohverlustrückstellung und Teilwertabschreibung

**Konkurrenzverhältnis:** Bei langfristigen schwebenden Beschaffungs- und Absatzgeschäften kann es zu einem Konkurrenzverhältnis zwischen Drohverlustrückstellungen und Teilwertabschreibungen kommen, das wegen der sofortigen Aufwandswirksamkeit der Teilwertabschreibung (bei dauernder Wertminderung) eine hohe Relevanz aufweist. Bei langfristigen Fertigungsaufträgen ergeben sich Abgrenzungsprobleme, wenn der für ein zu erstellendes WG vereinbarte Absatzpreis unter den bis zur vollständigen Fertigstellung voraussichtlich anfallenden Selbstkosten liegt (zB wenn die Beschaffungspreise für die Einsatzgüter gestiegen sind). Sofern mit der Fertigung des Auftragsgegenstands bereits begonnen wurde, kann der drohende Verlust aus dem Auftrag entweder durch eine Teilwertabschreibung auf das unfertige WG oder durch eine Drohverlustrückstellung antizipiert werden. Droht ein Verlust aus dem Auftrag noch vor Beginn der Fertigung, ist die Berücksichtigung des Verlusts nur mittels einer Drohverlustrückstellung möglich, die gem. Abs. 4a Satz 1 verboten ist (zu einem daraus resultierenden möglichen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vgl. auch HEDDÄUS, BB 1997, 1463 [1469]).

**Vorrang der Teilwertabschreibung bei halbfertigen Bauten:** Im Rahmen sog. retrograden Bewertung ist auf die gegenüber ihren HK niedrigeren Teilwerte abzuschreiben; diese Teilwertabschreibung hat bei halbfertigen Bauten Vorrang vor Drohverlustrückstellungen (so BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298 [300]; v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090 [1093], Rn. 61; s. auch § 6 Anm. 559; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 193 [5/2014]). Der BFH folgte damit nicht dem Urteil des FG Rh.-Pf., dass das strechtl. Verbot des Abs. 4a Satz 1 einer Teilwertabschreibung für unfertige Bauten entgegenstehe (vgl. FG Rh.-Pf. v. 18.11.2002 – 5 K 1468/01, EFG 2003, 289). Auch in Bezug auf die Höhe der Verlustantizipation trat der BFH der Ansicht der FinVerw. entgegen, nach der den HK für die teilfertigen Bauten am jeweiligen Abschlussstichtag nur der auf diese Bauten entfallende Anteil an der vereinbarten Vergütung gegenüberzustellen sei (vgl. BMF v. 14.11.2000, BStBl. I 2000, 1514). Die vom BFH geforderte retrograde Methode führt vielmehr zur Berücksichtigung des gesamten aus dem Bauauftrag drohenden Verlusts, der lediglich durch die Höhe der aktivierten HK begrenzt wird (vgl. BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298, [301]; v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090 [1094]).

2060–2064 Einstweilen frei.

### III. Passivierung von Drohverlustrückstellungen bei Verlusten aus handelsrechtlich gebildeten Bewertungseinheiten (Abs. 4a Satz 2)

#### 1. Einschränkung des grundsätzlich geltenden Passivierungsverbots

2065

Um Kongruenz zur handelsrechtl. Bilanzierung derivativer Finanzinstrumente gem. § 254 HGB iVm. § 5 Abs. 1a Satz 2 zu ermöglichen, wurde mit Abs. 4a Satz 2 ein Teilanwendungsbereich von Drohverlustrückstellungen wieder eingeführt. Die Passivierung von Drohverlustrückstellungen ist auf zukünftige Verluste aus handelsrechtl. gebildeten Bewertungseinheiten begrenzt und nur insoweit zulässig, als vergleichbare Risiken aus einem Grundgeschäft nicht durch gegenläufige Wertänderungen oder Zahlungsströme eines Sicherungsgeschäfts ausgeglichen werden (Begründung RegE zum Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006, BGBl. I 2006, 1095, BRDrucks. 937/05, 9; SCHMITZ, DB 2009, 1620 [1622]).

#### 2. Bewertungseinheiten nach § 254 HGB

2066

Die in § 254 HGB enthaltene Definition von Bewertungseinheiten (s. dazu IDW RS HFA 35, WPg 2011, Supplement 3) bestimmt den Umfang des Anwendungsbereichs des Abs. 4a Satz 2: Mit Drohverlustrückstellungen werden Wertminderungsüberhänge aus unbedingten Termingeschäften (Futures und Forwards) sowie Optionsgeschäften, die im Rahmen von Sicherungsgeschäften getätigt werden, antizipiert. Die Passivierungspflicht gilt unabhängig von der Art der Bewertungseinheit, dh. sowohl für Mikro-Hedges (im Idealfall liegt hier Kongruenz des Grund- und Sicherungsgeschäfts im Hinblick auf Währung, Betrag und Laufzeit vor) als auch für Portfolio- bzw. Makro-Hedges. Als Finanzinstrumente iSd. § 254 HGB gelten auch Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren. Mit dieser weiten Abgrenzung der Bewertungseinheiten ist uE die Gefahr eines allgemeinen Passivierungswahlrechts für drohende Verluste aus Termin-, Options- und ggf. auch Kreditsicherungsgeschäften in der StBil. verbunden, denn je weniger auf einen engen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Grundgeschäft und korrespondierendem Sicherungsgeschäft abgestellt wird, desto unmöglicher wird die Separierung von drohenden Verlusten aus Finanzinstrumenten, die nicht im Rahmen von Sicherungsgeschäften getätigt werden.

Zur stl. Behandlung von Bewertungseinheiten s. näher die Erläuterungen zu Abs. 1a (s. Anm. 1700 ff.).

#### 3. Credit Linked Notes als möglicher Anwendungsfall des Abs. 4a Satz 2

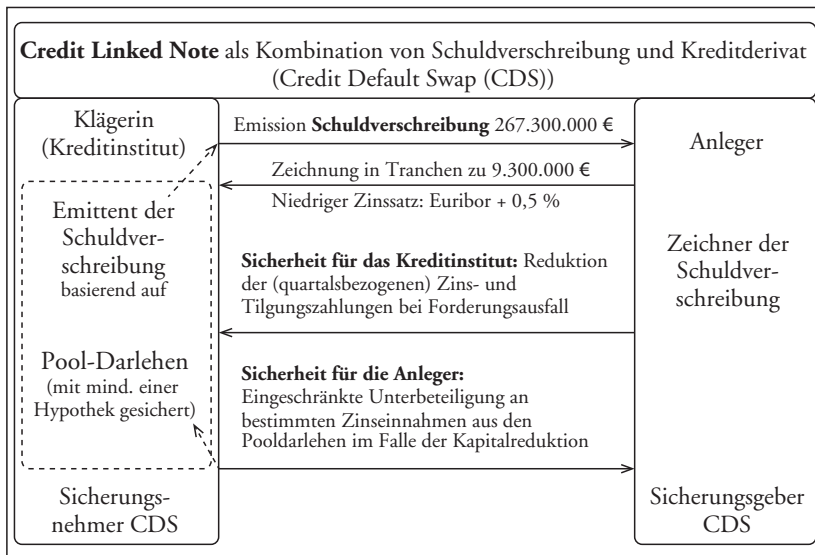
2067

Es gibt noch keine höchstrichterliche Rspr. zum Anwendungsbereich des § 5 Abs. 4a Satz 2. Beim BFH ist folgendes zur Auslegung von Satz 2 relevantes Urteil zur Bilanzierung und Bewertung von *Credit Linked Notes* (Kombination einer Schuldverschreibung mit einem *Credit Default Swap*) anhängig:

**Sachverhalt** (Nds. FG v. 24.10.2013 – 6 K 128/11, EFG 2014, 123, nrkr., Az. BFH I R 83/13; Streitjahr 2000): Zur Refinanzierung und Kreditsicherung emittierte eine AG Schuldverschreibungen im Gesamtnennbetrag von 267 300 000 €,

die mit der Entwicklung von Teilen der (durch Hypotheken gesicherten) Darlehensforderungen in gleicher Höhe verbunden waren. Die Klägerin gab die Schuldverschreibungen in 9,3 Mio. € Tranchen mit einer niedrigen Verzinsung (Euribor + 0,5 %) aus. Ausfallende Pool-Darlehen führten unmittelbar zu einer Reduktion der quartalsbezogenen Zins- und Tilgungszahlungen seitens der Klägerin (= Credit Linked Note). Im Falle des in den Emissionsbedingungen definierten Forderungsausfalls hatte die Klägerin den Gläubigern eine eingeschränkte Unterbeteiligung an bestimmten Zinseinnahmen aus den Pooldarlehen bis max. 9,3 Mio. € zugesagt (vgl. Abb. 1). Im Streitjahr 2000 – dh. vor Inkrafttreten des § 5 Abs. 4a Satz 2 – bildete die Klägerin für die drohenden (einzeln ausgewiesenen) Forderungsausfälle und die damit einhergehende Inanspruchnahme aus der Zinsunterbeteiligung eine (Verbindlichkeits-)Rückstellung. Hilfsweise wollte die Klägerin die Risikovorsorge auch im Wege der Einzelwertberichtigung auf die Forderungen des Referenzportfolios treffen.

**Sachverhalt zum Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts v. 24.10.2013 (6 K 128/11), anhängig beim BFH unter I R 83/13 (Streitjahr 2000)**



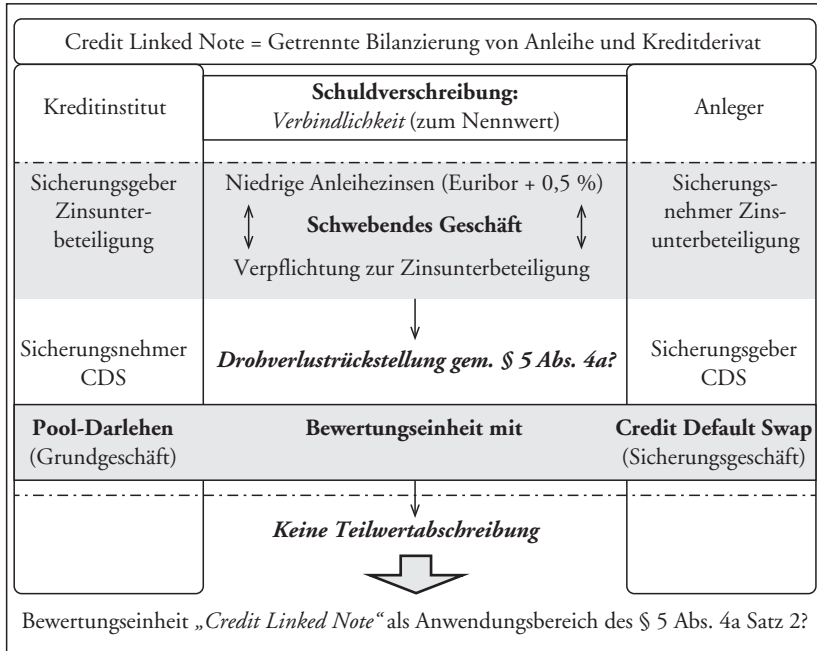
**Abbildung 1:** Sachverhalt zum Urteil Nds. FG v. 24.10.2013 (6 K 128/11, EFG 2014, 123, *Credit Linked Notes*)

**Urteil** des Nds. FG v. 24.10.2013 (6 K 128/11, EFG 2014, 123, nrkr., Az. BFH I R 83/13) zum Sachverhalt der *Credit Linked Notes*: Das Nds. FG hat die vorgenommene Passivierung der Schuldverschreibung als verbrieftete Verbindlichkeit zum Nennwert bestätigt, die Bildung einer Rückstellung oder die Vornahme einer Teilwertabschreibung für die Forderungsausfälle im Streitjahr 2000 mit der folgenden Begründung abgelehnt:

1. Keine Teilwertabschreibung der Pool-Forderungen, da eine Bewertungseinheit mit dem *Credit Default Swap* (Sicherungsgeschäft) besteht.
2. Keine Verbindlichkeitsrückstellung für die Zinsunterbeteiligung, da kein wirtschaftlicher Erfüllungsrückstand vorliegt.

3. Die Leistungsverpflichtung der Klägerin zur Zinsunterbeteiligung (Beteiligung der Anleger an Zinseinnahmen aus den Pool-Darlehen) stellt ein schwebendes Geschäft im Zusammenhang mit der niedrigen Verzinsung der Schuldverschreibung dar, so dass im Falle eines Verpflichtungsüberschusses das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 4a Satz 1 für Drohverlustrückstellungen greift (vgl. Abb. 2).

**Urteil des Nds. FG v. 24.10.2013, nrkr.,  
Rev. Az. BFH I R 83/13 (Streitjahr 2000)**



**Abbildung 2:** Urteil Nds. FG v. 24.10.2013 (6 K 128/11, EFG 2014, 123, *Credit Linked Notes*)

**Würdigung** des Nds. FG Urteils v. 24.10.2013 (6 K 128/11, EFG 2014, 123, nrkr., Az. BFH I R 83/13) iVm. dem neuen § 5 Abs. 4a Satz 2: Folgt der BFH dem Urteil des Nds. FG und stuft einen ggf. vorliegenden Verpflichtungsüberschuss aus der Zinsunterbeteiligung in Verbindung mit der niedrigverzinsten Anleihe als Drohverlustrückstellung ein, resultiert daraus für das Jahr 2000 ein Passivierungsverbot, da Satz 2 erst ab VZ 2006 greift. Für darauffolgende Geschäftsjahre ist eine Subsumtion unter Satz 2 grds. möglich, jedoch vom Inhalt und Umfang der in der HBil. und StBil. gebildeten Bewertungseinheit abhängig: Wird ausschließlich das Kreditrisiko aus den Pooldarlehen als Grundgeschäft und der in Verbindung mit der Schuldverschreibung ausgegebene Credit Default Swap als Sicherungsgeschäft definiert (durchgehende Markierung in Abb. 2), liegt kein negatives Ergebnis aus der (hierfür gebildeten) Bewertungseinheit vor. Wird hingegen die gesamte *Credit Linked Note* mit dem schwebenden (Sicherungs-)Geschäft aus der Zinsunterbeteiligung (in der HBil. und StBil.) als Bewertungseinheit definiert (gestrichelte Markierung in Abb. 2), greift Satz 2 und ein

ggf. daraus resultierendes negatives Ergebnis wäre auch in der StBil. zu berücksichtigen.

► *Stellungnahme:* Der o.g. Sachverhalt zu den *Credit Linked Notes* spiegelt alle Abgrenzungsprobleme und Inkonsistenzen der Drohverlustrückstellungen im StRecht wider, die seit der Einführung des § 5 Abs. 4a bestehen. Obwohl die Verpflichtung zur Zinsunterbeteiligung ein einseitiges Rechtsgeschäft iSv. § 793 BGB darstellt, wird sie vom Nds. FG nicht isoliert betrachtet, sondern in Verbindung mit dem Vorteil aus der niedrigverzinsten Anleihe als schwebendes Geschäft eingestuft. Übernimmt der BFH dieses Urteil, wäre dies nur schwer mit seinen Entscheidungen zur Optionsprämie (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126) und den Leasing-Rückkaufverpflichtungen (BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812) und der dort zu beobachtenden Tendenz zur Abspaltung einzelner Verpflichtungen vereinbar (s.o.). Im Ergebnis könnten zukünftige Verluste aus Optionsprämien zwar über die Ausnahmeregel des Satz 2 weiterhin aufwandswirksam berücksichtigt werden, allerdings nur, sofern hierfür in der HBil. und StBil. Bewertungseinheiten gebildet wurden. Für Leasing-Rückkaufverpflichtungen hingegen wäre eine Subsumtion unter Satz 2 wohl kaum möglich. Behält der BFH hingegen seine Zweivertragstheorie bei und lässt im Falle einer unkompensierten Last aus der Zinsunterbeteiligung die Bildung einer Verbindlichkeit(srückstellung) zu, würde Satz 2 zukünftig ins Leere greifen. Die neuen Ausnahmeregelungen verhindern uE die Realisierung einer widerspruchsfreien und ökonomisch sinnvollen Rspr. zur GoB-konformen Passivierung aller bis zum Abschlussstichtag rechtl. entstandenen Verbindlichkeiten, die nicht durch künftige Erträge gedeckt sind.

2068–2099 Einstweilen frei.

**J. Erläuterungen zu Abs. 4b:  
Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten  
und für die Verpflichtung zur schadlosen  
Verwertung radioaktiver Stoffe**

**I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4b**

**Schrifttum:** KUPSCH, Bilanzierung von Umweltlasten in der Handelsbilanz, BB 1992, 2330; SARRAZIN, Zweifelsfragen zur Rückstellungsbildung, WPg 1993, 1; GROH, Altlasten: Abweichung von den Rückstellungsregeln?, StbJb. 1994/95, 23; GRUBE, Erhaltungsaufwand, Modernisierung und Umweltschutz, DB 1999, 1723; KÜTING/KESSLER, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, DStR 1998, 1937; GÜNKEL/FENZL, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz: Bilanzierung und Verlustverrechnung, DStR 1999, 649; HOFMANN, Die Auswirkungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 auf die Steuerbilanz, GmbHR 1999, 380; SIEGEL, Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Ausnahmefällen?, DB 1999, 857; STOBBE/LOOSE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung, FR 1999, 405; WEBER-GRELLET, Die Steuerbilanz nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, StuB 1999, 1289; SCHEFFLER, Verbreiterung der Bemessungsgrundlage: Was bleibt von Rückstellungen in der Steuerbilanz? (Teil A), StuB 2000, 489; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23 (2000), 67; WEBER-GRELLET, Aktuelle bilanzsteuerliche Probleme nach dem



Steuerentlastungsgesetz, BB 2000, 1024; KUSSMAUL/KLEIN, Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip im Kontext jüngerer nationaler sowie internationaler Entwicklungen, DStR 2001, 546; KÜHNE/BRODOWSKI, Das neue Atomrecht, NJW 2002, 1458; NEUMANN, Die jüngere höchstrichterliche Rechtsprechung zu Fragen der Gewinnermittlung aus dem Blickwinkel der Finanzverwaltung, StbJb. 2003/2004, 263; U. PRINZ, Rückstellungen in der Steuerbilanz: Ein Gebot sachgerechter Leistungsfähigkeitsbesteuerung, DB 2011, 492.

## 1. Überblick zu Abs. 4b

2100

Abs. 4b verbietet die Bildung von Rückstellungen einerseits für AHK von WG (Satz 1), andererseits für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebaute oder abgebaute radioaktiver Anlagenteile, soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Be- oder Verarbeitung von Kernbrennstoffen stehen, die aus der Aufarbeitung bestrahlter Kernbrennstoffe gewonnen worden sind und keine radioaktiven Abfälle darstellen (Satz 2).

**Satz 1** hat lediglich klarstellende Funktion

BTDrucks. 14/23, 170; BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232 – Tz. 12; v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 – Tz. 20; SIEGEL, DB 1999, 857; WEBER-GRELLET, StuB 1999, 1289; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2014, Rn. D 929; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 887 (10/2013); vgl. auch Anm. 2103.

und ändert nicht die nach allgemeiner Ansicht bis zur Einführung der Vorschrift geltende Rechtslage (vgl. BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18, mwN, auch zum Schrifttum).

**Satz 2** betrifft die schadlose Verwertung radioaktiver Reststoffe (s. dazu im Einzelnen KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1937 [1942]) sowie aus- und abgebaute radioaktiver Anlagenteile, die allerdings gem. § 9a Abs. 1 AtG seit Juli 2005 nicht mehr zulässig ist (s. KÜHNE/BRODOWSKI, NJW 2002, 1458). Diese Wiederaufarbeitung stellt einen kombinierten Entsorgungs- und Herstellungsvorgang dar (KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1937 [1942]; STOBBE/LOOSE, FR 1999, 405 [413]). Satz 2 ist daher differenziert zu sehen: Soweit die Aufwendungen für die Wiederaufarbeitung AHK eines WG darstellen, handelt es sich um einen besonderen Fall des Satzes 1. Das Verbot der Rückstellungsbildung steht insoweit mit den allgemeinen Bilanzierungsregelungen im Einklang (ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 895 [10/2013]). Soweit die Aufwendungen jedoch nicht zu den AHK eines WG zählen, liegt darin ein besonderes Rückstellungsverbot. In der Gesetzesbegründung wird dies damit gerechtfertigt, dass damit Abgrenzungsschwierigkeiten vermieden würden, die darin bestehen zu entscheiden, inwieweit die Wiederaufarbeitungskosten zu AHK führen oder sofort abzehbaren Aufwand darstellen (BTDrucks. 14/23, 236). Im Schrifttum wird in der Regelung hingegen eine ungerechtfertigte Benachteiligung von Unternehmen einer bestimmten Branche gesehen.

KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1937 (1942); GÜNDEL/FENZL, DStR 1999, 649 (651); HOFFMANN, GmbHR 1999, 380 (381); KUSSMAUL/KLEIN, DStR 2001, 546 (547); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2014, Rn. D 930.

## 2. Rechtsentwicklung

2101

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 4b wurde neu eingefügt. Satz 1 lautete zunächst: „Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind, dürfen nicht gebildet werden“. Im Entwurf zum StEntlG 1999/2000/2002

v. 9.11.1998 (BTDrucks. 14/23) fehlte noch die Ergänzung in Satz 2 „und keine radioaktiven Abfälle darstellen“. Diese Formulierung soll sicherstellen, dass sich das Rückstellungsverbot nicht auf die schadlose Verwertung radioaktiver Abfälle bezieht.

Vorangegangen waren Vorschläge, in Abs. 4b eine Regelung zur Bewertung von sog. Ansammlungsrückstellungen für die Stilllegung und Beseitigung von Kernkraftwerken zu treffen und in einem Abs. 4c das Verbot der Bildung von Rückstellungen für Aufwendungen, die AHK für WG sind, auszusprechen (BTDrucks. 14/23, 170).

**StÄndG 2001 v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): In Abs. 4b Satz 1 wurden die Worte „... die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind, ...“ durch die Worte „... die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, ...“ ersetzt. Auch insoweit handelt es sich um eine redaktionelle Klarstellung (vgl. BTDrucks. 14/7341, 10).

### 2102 3. Geltungsbereich

**Sachlicher Geltungsbereich:** Abs. 4b gilt unmittelbar für die Gewinnermittlung nach § 5, aber auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1. Als Gewinnermittlungsvorschrift hat die Regelung auch Bedeutung für die KSt (§§ 7, 8 KStG) und für die GewSt (§ 7 GewStG).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Abs. 4b gilt für gesetzlich zur Buchführung verpflichtete Vollkaufleute sowie für freiwillig buchführende Gewerbetreibende.

**Zeitlicher Geltungsbereich:** Die Regelung ist erstmals für den VZ 1999 anzuwenden (LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. Eb 17 [2/2003]; STOBBE/LOOSE, FR 1999, 405 [413]).

Soweit Rückstellungen für Aufwendungen, die AHK für ein WG sind, vor Einführung der Vorschrift gebildet worden waren, waren sie in dem ersten VZ, dessen Veranlagung noch nicht bestandskräftig war, in vollem Umfang aufzulösen (§ 52 Abs. 14). Eine Übergangsregelung war nicht vorgesehen (krit. dazu GÜNKEL/FENZL, DStR 1999, 649 [650 f.]; vgl. aber auch SCHULZE-OSTERLOH in DStJG 23 [2000], 67 [82]). Die Regelung wurde teilweise als in unzulässiger Weise rückwirkend angesehen, soweit danach Rückstellungen bereits in VZ vor 1999 aufzulösen waren, wenn deren Veranlagungen noch nicht bestandskräftig waren (GLADE, DB 1999, 400 [403]). Die Auflösung der Rückstellungen in VZ für nach dem 31.12.1998 endende Wj. ist demgegenüber unbedenklich.

### 2103 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Handelsrecht:** Nach den handelsrechtl. GoB sind aktivierungspflichtige Aufwendungen grds. ebenfalls nicht rückstellungsfähig.

KUPSCH, BB 1992, 2320 (2323); SARRAZIN, WPg 1993, 1 (5); GROH, StbJb. 1994/95, 23 (34); GRUBE, DB 1999, 1723; diff. GÜNKEL/FENZL, DStR 2001, 649 (650).

Allerdings wird die Bildung von Rückstellungen für AHK eines WG in der Hbil. teilweise dann für zulässig gehalten, wenn das WG dem Unternehmen keinen künftigen Nutzen bringt, sondern im Zusammenhang mit der Tätigkeit vergangener Jahre steht.

LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. Eb 11 (2/2003); im Ergebnis HOFFMANN, GmbHR 1999, 360 (361); SIEGEL, DB 1999, 857; aA SCHULZE-OSTERLOH in DStJG 23 (2000), 67 (81).

Aufgrund der materiellen Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. gilt der handelsrechtl. Grundsatz, dass für AHK keine Rückstellung gebildet werden darf, auch stl. Soweit handelsrechtl. jedoch ausnahmsweise die Bildung einer Rückstellung für AHK als zulässig angesehen wird, ist dies – entgegen den GoB – durch Abs. 4b Satz 1 ausgeschlossen (s. Anm. 2107).

Satz 2 steht insoweit mit den handelsrechtl. GoB im Einklang, als die Wiederaufarbeitungskosten zu AHK führen; soweit die Wiederaufarbeitungskosten jedoch der Sache nach sofort abziehbaren Aufwand darstellen, steht die Regelung im Widerspruch zu den GoB.

§ 17 Abs. 2a DMBilG: Eine Ausnahme vom Rückstellungsverbot ergibt sich aus § 17 Abs. 2a DMBilG. Abs. 4b ist insoweit nicht anwendbar.

Einstweilen frei.

2104

## II. Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 4b Satz 1)

### 1. Tatbestandsvoraussetzungen

#### a) Anschaffungs- oder Herstellungskosten

##### aa) Grundsatz

2105

Abs. 4b betrifft die Passivierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Solche Rückstellungen sind gem. Abs. 1 Satz 1 grds. auch in der StBil. zu bilden (Anm. 500 mwN). Die Passivierung ist jedoch nach Abs. 4b Satz 1 unzulässig, wenn die künftigen Ausgaben nicht sofort abziehbaren Aufwand darstellen, sondern zu aktivierungspflichtigem Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand führen. Eine Rückstellung dient nämlich der Antizipation künftiger Belastungen des betrieblichen Ergebnisses. Eine solche ist jedoch nicht zu verzeichnen, wenn die Verpflichtung des Stpfl. im Zusammenhang mit einem aktivierungsfähigen WG steht (BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369). Der Verpflichtung des Stpfl. steht dann eine gleichwertige Gegenleistung gegenüber; es fehlt an bereits in der Vergangenheit wirtschaftlich verursachtem Aufwand.

SCHEFFLER, StuB 2000, 489 (494); ebenso bereits BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369.

Die Anschaffung bzw. Herstellung des WG stellt eine Vermögensumschichtung dar (NEUMANN, StbJb. 2003/2004, 263 [275]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 887 [10/2013]). Die Aufwendungen für das zu aktivierende WG sind in den folgenden Jahren über die AfA zu verrechnen (SCHEFFLER, StuB 2000, 489 [494]). Auch der dann anfallende Abschreibungsaufwand darf nicht durch die Bildung einer Rückstellung vorgezogen werden (NEUMANN, StbJb. 2003/2004, 263 [275 f.]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 887 [10/2013]); ebenso wenig wie eine in späteren Jahren erforderlich werdende Teilwertabschreibung (vgl. Anm. 2107).

##### bb) Begriff der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

2106

Maßgeblich ist grds. der Begriff der AHK nach §§ 253, 255 HGB (zum Begriff der AK s. § 6 Anm. 271 ff., zu dem der HK s. § 6 Anm. 459 ff.). AK sind danach die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein WG zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem WG einzeln zugeordnet

werden können, einschließlich der Anschaffungsnebenkosten und der nachträglichen AK (zu nachträglichen AK für bereits aktivierte WG s. aber Anm. 2110). HK sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines WG, seine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung entstehen. Das Rückstellungsverbot des Abs. 4b Satz 1 gilt demgegenüber nicht für sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 888 [10/2013]).

Stl. Sondervorschriften sind allerdings zu beachten. So gilt Abs. 4b Satz 1 nicht für AHK für geringwertige WG iSd. § 6 Abs. 2 (FG Rhld.-Pf. v. 22.9.2010 – 2 K 2467/08, EFG 2011, 149, rkr.), wohl aber für anschaffungsnahe HK iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1a (dazu § 6 Anm. 730 ff.), auch wenn diese Aufwendungen, gemessen an § 255 HGB, keine HK, sondern Erhaltungsaufwand darstellen.

### 2107 cc) Anschaffungs- oder Herstellungskosten für wertlose Wirtschaftsgüter

Abs. 4b Satz 1 gilt auch für AHK für solche WG, die für den Stpfl. keinen künftigen Nutzen bringen, sondern sich von vornherein als wertlos erweisen, zB weil sie lediglich der Beseitigung von in der Vergangenheit verursachten Schäden dienen.

glA LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. Eb 21 (02/2003); HOFFMANN, GmbHR 1999, 360 (361); aA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 890 (10/2013); SIEGEL, DB 1999, 857; WEBER-GRELLET, StuB 1999, 1289.

Unabhängig von der Frage, ob handelsrechtl. in diesen Fällen die Bildung einer Rückstellung zulässig bzw. geboten ist (s. Anm. 2103), lässt Abs. 4b Satz 1 nach seinem eindeutigen Wortlaut jedenfalls für die StBil. keinen Raum für eine solche Passivierung. Eine teleologische Reduktion der Vorschrift in diesem Sinne (dafür KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 890 [10/2013]; WEBER-GRELLET, StuB 1999, 1289) kommt uE mangels planwidriger Lücke nicht in Betracht (glA NEUMANN, StbJb. 2003/2004, 263 [277]).

Die Bildung einer Rückstellung lässt sich auch insbes. nicht damit rechtfertigen, dass es sich nicht um eine solche für AHK eines WG, sondern für die künftig erforderlich werdende Teilwertabschreibung handelt (glA SCHULZE-OSTERLOH in DStJG 23 (2000), 67 [81]; aA SIEGEL, DB 1999, 857), denn auch insoweit ist – mangels wirtschaftlicher Verursachung des Abschreibungsaufwands im abgelaufenen Wj. – die Aufwandsantizipation nicht zulässig.

### 2108 dd) Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften

Anschaffungskosten für Anteile an KapGes. iSd. Abs. 4b Satz 1 sind nur die originären AK sowie nachträgliche AK in Form von Nachschüssen oder sonstigen Kapitalzuführungen, die auf der Ebene der KapGes. zu offenen oder verdeckten Einlagen führen (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2001, 733 [736]). Die Rspr. zum Begriff der nachträglichen AK im Rahmen des § 17 ist insoweit nicht anwendbar (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2001, 733 [736]).

2109 Einstweilen frei.

### b) In künftigen Wirtschaftsjahren zu aktivierende Wirtschaftsgüter

#### 2110 aa) Künftige Wirtschaftsjahre

Abs. 4b Satz 1 spricht nur von Aufwendungen, die in künftigen Jahren als AHK eines WG zu aktivieren sind. Der Wortlaut der Vorschrift ließe demzufolge die Bildung einer Rückstellung für AHK auf ein bereits aktiviertes WG, insbes. also

für nachträgliche AHK, zu (so in der Tat GÜNKEL/FENZL, DStR 1999, 649 [650]; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. Eb 21 [2/2003]). Die Rspr. hält dies jedoch nicht für zulässig.

BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 – Tz. 42; v. 17.10.2013 – I R 7/11, BStBl. II 2014, 302 – Tz. 28; FG Köln v. 30.5.2012 – 10 K 2477/11, EFG 2012, 1867, rkr.; zust. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 889 (10/2013).

Das Wort „künftig“ bezieht sich danach nur auf „künftige Jahre“ und nicht auf „künftig zu aktivierende Wirtschaftsgüter“ (FG Köln v. 30.5.2012 – 10 K 2477/11, EFG 2012, 1867, rkr.).

#### bb) Aktivierung in künftigen Wirtschaftsjahren

2111

Abs. 4b Satz 1 gilt nur für AHK von WG, die in künftigen Wj. zu aktivieren sind. Die Vorschrift ist daher nicht anwendbar auf AHK von WG, die wegen Abs. 2 nicht aktiviert werden dürfen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 888 [10/2013]).

### 2. Rechtsfolge

2112

Rückstellungen für AHK künftig zu aktivierender WG dürfen nicht gebildet werden. Das gilt auch für für den Stpfl. wertlose WG, auf die nach Zugang zum BV eine Teilwertabschreibung vorzunehmen sein wird (s. Anm. 2107). Soweit Rückstellungen gebildet worden sind, sind sie aufzulösen (vgl. auch § 52 Abs. 14).

Einstweilen frei.

2113–2119

## III. Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe (Abs. 4b Satz 2)

### 1. Tatbestandsvoraussetzungen

2120

**Schadlose Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile:** Die schadlose Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile ist die Wiederaufbereitung abgebrannter Mischoxid-Brennelemente (sog. MOX-Brennelemente). Durch die Aufarbeitung können radioaktive Reststoffe zT wieder als abbrandfähige Brennstoffe in MOX-Brennelemente eingesetzt werden. Dies stellte bis zum Jahre 1994 die einzige Möglichkeit der Entsorgung bestrahlter Brennelemente dar. Es handelt sich um einen kombinierten Entsorgungs- und Herstellungsvorgang. Allerdings ist die Fertigung von MOX-Brennelementen in dieser Weise teurer als die Anschaffung neuer Brennelemente aus Natururan, so dass ein Verpflichtungsüberhang besteht (zum Ganzen KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1939 [1942]; GÜNKEL/FENZL, DStR 1999, 649 [650]).

**Keine radioaktiven Abfälle:** Abs. 4b Satz 2 betrifft nicht die Pflicht zur Beseitigung radioaktiver Abfälle durch Zwischen- oder Endlagerung.

Einstweilen frei.

2121–2124

2125 **2. Rechtsfolge**

Handelsrechtlich sind in Höhe der Differenz zwischen den für die schadlose Verwertung der radioaktiven Abfälle aufzuwendenden Entsorgungskosten und dem aus diesem Prozess erlangten wirtschaftlichen Vorteil in Höhe des Marktwerts eines neuen MOX-Brennelements Rückstellungen zu bilden (KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1939 [1942]; GÜNKEL/FENZL, DStR 1999, 649 [650]). In der StBil. dürfen solche Rückstellungen seit Einführung des Abs. 4b Satz 2 nicht mehr gebildet werden (einschränkend allerdings U. PRINZ, DB 2011, 492 [494]). Soweit solche gebildet worden sind, sind sie aufzulösen (vgl. auch § 52 Abs. 14).

Die Bildung von Rückstellungen für die Pflicht zur Beseitigung radioaktiver Abfälle durch Zwischen- oder Endlagerung ist nach Abs. 4b Satz 2 ausdrücklich zugelassen.

2126–2149 Einstweilen frei.

**K. Erläuterungen zu Abs. 5:  
Abgrenzungsposten**

**I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5**

**Schrifttum:** SCHMALENBACH, Dynamische Bilanz, 1962; DÖLLERER, Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, BB 1965, 1405; PRICKERT, Die steuerbilanzielle Behandlung von Vermittlungsleistungen beim dienstleistenden Unternehmen, DStR 1992, 1252; BEISSE, Wandlungen der Rechnungsabgrenzung, in FÖRSCHLE/KAISER/MOXTER (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang Dieter Budde, München 1995, 67; BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, Wiesbaden 1998; RITZROW, Rechnungsabgrenzungsposten, StBp. 1998, 10; SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, Frankfurt am Main 2009. TIEDCHEN, Posten der aktiven Rechnungsabgrenzung, HdJ Abt. II/9, 2013; TIEDCHEN, Posten der passiven Rechnungsabgrenzung, HdJ Abt. III/11, 2013.

2150 **1. Regelungsinhalt**

**Satz 1** regelt die aktive und passive Rechnungsabgrenzung, und zwar in Übereinstimmung mit der entsprechenden handelsrechtl. Vorschrift § 250 HGB. Angesprochen sind hier allein die transitorischen Abgrenzungsposten im engeren Sinne (zum Begriff Anm. 2171). Bereits der ursprüngliche Abs. 3 (vgl. Anm. 2160) stimmte mit § 152 Abs. 9 AktG 1965 überein, wobei allerdings die stl. Regelung bereits zum Ausdruck brachte, dass RAP zu bilden „sind“, während das AktG 1965 noch – missverständlich – davon sprach, dass RAP gebildet werden dürften (zu § 152 Abs. 9 AktG 1965 vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 23 ff. [8/2013]). Bei der Auslegung ist daher der Zweck zu berücksichtigen, mit der stl. Regelung lediglich eine Klarstellung der strechtl. Geltung der handelsrechtl. Rechnungsabgrenzung zu bewirken. Abs. 5 ist auch in seiner heutigen Gestalt in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Regelung des § 250 HGB auszulegen (CREZELIUS, DB 1988, 633; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 146 aE [8/2013]). Ebenso gelten die GoB auch für die Rechnungsabgrenzung in der StBil. Insbes. haben die Grundsätze zur Bilanzierung von schweben-

den Geschäften (s. Anm. 540), der Gewinn- und Verlustrealisation und der Einzelbilanzierung bzw. des Saldierungsverbots auch bei der Bildung von RAP in der StBil. Bedeutung. Mangels WG-Eigenschaft kommt eine Bewertung gem. § 6 nicht in Betracht, RAP werden vielmehr berechnet.

**Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2** stellen jeweils eine Reaktion des Gesetzgebers auf Entscheidungen des BFH dar, mit denen eine bis dahin gängige Bilanzierungspraxis für unzulässig erklärt wurde. Mit der Einführung der Aktivierungspflicht für als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorratsvermögen im Jahre 1976 und für als Aufwand berücksichtigte USt auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen im Jahre 1980 wurde der vor der jeweiligen Entscheidung anerkannte Rechtszustand wieder hergestellt. Weder als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen noch als Aufwand berücksichtigte USt auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen stellen RAP iSd. Satzes 1 dar (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 157, 170 [8/2013]; vgl. auch Anm. 2293, 2313); es sind auch keine besonderen aktiven Abgrenzungsposten (so aber BAUER in KSM, § 5 Rn. F 1 [3/2012]). Gleichwohl sah zunächst auch das Handelsrecht seit Inkrafttreten des Bilanzrichtlinien-Gesetzes in § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB, also in der die Rechnungsabgrenzung betreffenden Vorschrift, die Aktivierung dieser Posten vor; durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) ist die Regelung jedoch aufgehoben worden.

## 2. Rechtsentwicklung des Abs. 5

2151

**EStÄndG v. 16.5.1969** (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320): Es wurde ein neuer Abs. 3 (jetzt Abs. 5) eingefügt; er betraf ursprünglich nur aktive und passive RAP (iSd. § 152 Abs. 9 AktG aF); zu Einzelheiten s. Anm. 2160.

**EGAO 1977 v. 14.12.1976** (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Satz 2 wurde hinzugefügt; er betraf ursprünglich nur Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorratsvermögen; zu Einzelheiten s. Anm. 2281.

**Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze v. 20.8.1980** (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Satz 2 wurde in der Weise neu gefasst, dass die die USt auf Anzahlungen betreffende Regelung als Nr. 2 hinzugefügt wurde und die bisherige Vorschrift betreffend Zölle und Verbrauchsteuern zur Nr. 1 wurde; zu Einzelheiten s. Anm. 2281.

**HBegleitG 1983 v. 20.12.1982** (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Ein neuer Abs. 3 (betr. Rückstellung wegen Verletzung von Patentrechten etc.) wurde eingefügt; der ursprüngliche Abs. 3 wurde zum Abs. 4.

**StRefG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Es wurde eine Begrenzung der Rückstellungen für Dienstjubiläen in Abs. 4 eingeführt, die RAP-Regelung wurde von Abs. 4 in Abs. 5 verschoben.

Einstweilen frei.

2152

## 3. Bedeutung des Abs. 5

2153

**Satz 1:** Satz 1 betrifft nur Posten der Rechnungsabgrenzung, und zwar in Nr. 1 aktive RAP und in Nr. 2 passive RAP. Nur für diese auch der handelsrechtl. Terminologie (vgl. § 250 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 HGB) entsprechenden Posten sollte die Bezeichnung „Rechnungsabgrenzungsposten“ oder „Posten der Rech-

nungsabgrenzung“ verwendet werden. Rechnungsabgrenzungsposten iSd. Satzes 1 dienen bilanztechnisch der periodengerechten Bilanzierung (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 3 [3/2012]; zum Periodisierungsprinzip vgl. Anm. 2161), indem sie es ermöglichen, Ausgaben bzw. Einnahmen unabhängig von Zeitpunkt des Zahlungsvorgangs derjenigen Rechnungsperiode zuzuordnen, der der entsprechende Aufwand oder Ertrag wirtschaftlich zugehört (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 654 [10/2013]). Das ist erforderlich, weil das geltende Bilanzrecht (Handelsbilanzrecht ebenso wie Steuerbilanzrecht) nicht der dynamischen Bilanzauffassung folgt, sondern im Sinne der statischen Bilanztheorie Vermögensgegenstände und Schulden einander gegenüberstellt (so ausdrücklich für die StBil. BAUER in KSM, § 5 Rn. F 7 [3/2012]). Nach der dynamischen Bilanztheorie werden nicht Vermögensgegenstände und Schulden, sondern Aufwand und Ertrag ausgewiesen. Mit Ausnahme der liquiden Mittel stellen sich danach alle Posten als RAP dar (SCHMALENBACH, Dynamische Bilanz, 1962, 67 ff.; vgl. auch SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 9); besonderer RAP bedarf es dann nicht. Wirtschaftsgüter können danach entweder „Ausgaben, die noch nicht Aufwand sind“ (SCHMALENBACH, Dynamische Bilanz, 1962, 67 f.) sein (zB AV, dessen Abnutzung in den auf die Anschaffung oder Herstellung folgenden Jahren erfolgswirksam wird) oder aber sich als „Ausgaben, die noch nicht Einnahmen sind“ (SCHMALENBACH, Dynamische Bilanz, 1962, 69) darstellen (zB eine Darlehensforderung, die zu einer Rückzahlung führt). Versteht man die Bilanz hingegen in einem statischen Sinne, will aber gleichzeitig das Periodisierungsprinzip verwirklichen, so bedarf es dynamischer Elemente wie der RAP iSd. Satzes 1, um Aufwand und Ertrag den jeweils richtigen Abrechnungszeiträumen zuzuordnen. Rechnungsabgrenzungsposten sind demnach dynamische Elemente in einem grds. statisch geprägten Abrechnungssystem (ähnlich U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4932); sie stehen damit in einem „statisch-dynamischen Spannungsverhältnis“ (so BAUER in KSM, § 5 Rn. F 11 [3/2012]).

**Satz 2 Nr. 1** verhindert die – nach dem sog. Biersteuer-Urteil (BFH v. 26.2.1976 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13) gebotene – Berücksichtigung von Zöllen und Verbrauchsteuern auf am Abschlussstichtag auszuweisende WG des Vorratsvermögens als Aufwand; dieser Aufwand wirkt sich vielmehr erst dann aus, wenn das WG des Vorratsvermögens verkauft wird (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 169 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 712 [10/2013]; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4961).

**Satz 2 Nr. 2** erzwingt eine ergebnisneutrale Behandlung der USt auf erhaltene Anzahlungen. Damit hebt das Gesetz die Rspr. des BFH aus, nach der die USt nicht aktiviert werden durfte, sondern eine erhaltene Anzahlung in voller Höhe als Passivposten auszuweisen sei (BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625). Diese Rspr. hatte zur Folge, dass ein Verlust aus einem noch schwebenden Geschäft auszuweisen war, da die USt eine BA darstellt. Satz 2 Nr. 2 soll dies verhindern; die USt wird danach erst dann als Aufwand berücksichtigt, wenn die Lieferung oder Leistung erbracht wird (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 213 [3/2012]).

2154–2159 Einstweilen frei.



## II. Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1)

**Schrifttum:** DÖLLERER, Die Bedeutung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ bei der aktiven Rechnungsabgrenzung, BB 1965, 326; MEYER-SCHARENBERG, Zweifelsfragen bei der Bilanzierung transitorischer Rechnungsabgrenzungsposten, DStR 1991, 754; SCHULZE-OSTERLOH, Der Ausweis von Aufwendungen nach dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 653; FÖRSCHLE/SCHEFFELS, Die Bilanzierung von Zuschüssen, insbesondere für Werkzeugkosten, DB 1993, 2393; ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, Gesetzeskonforme Definition des Rechnungsabgrenzungspostens – Eine Analyse vor dem Hintergrund des true and fair view, DStR 1999, 2135; KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, Frankfurt am Main 2000; KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, Aachen 2003; ENDERT, Branchenspezifische Rückstellungen von Anlageberatern und Versicherungsmaklern, DB 2011, 2164; HERZIG/JOISTEN, Bilanzierung von Abschlussgebühren für Darlehensverträge als Rechnungsabgrenzungsposten, DB 2011, 1014; DREIXLER/ERNST, Aktive Rechnungsabgrenzungsposten bei Step-Down-Geldern, StuB 2012, 220; RITZROW, Rechnungsabgrenzungsposten, Teil I, StBp. 2012, 101; TIEDCHEN, Posten der aktiven Rechnungsabgrenzung, HdJ Abt. II/9, 2013.

### 1. Als Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen

#### a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 1

**Schrifttum:** PASSOW, Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, Bd. I, Leipzig/Berlin, 3. Aufl. 1921; STRUTZ, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Berlin, 1927; DÖLLERER, Statische oder dynamische Bilanz?, BB 1968, 637; PAUS, Sind Provisionen, die ein Steuerpflichtiger für die Vermittlung eines Darlehens zahlt, als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren?, FR 1977, 572; FEDERMANN, Zeitbestimmtheit bei transitorischer Rechnungsabgrenzung in der Handels- und Steuerbilanz, DB 1984, 246; SCHULZE-OSTERLOH, Die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, DStJG 14 (1991), 123; STROBL, Matching Principle und deutsches Bilanzrecht, in BALLWIESER/BÖCKING/DRAKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 407; SIEBERT, Grundlagen der US-amerikanischen Rechnungslegung, Köln 1996; ARBEITSKREIS „IMMATERIELLE WERTE IM RECHNUNGSWESEN“ DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V., Kategorisierung und bilanzielle Erfassung immaterieller Werte, DB 2001, 991; DITZ, Die Bedeutung der US-GAAP für die steuerrechtliche Gewinnermittlung in den USA, IStR 2001, 22; KAISER, Die Behandlung von Spielerwerten in der Handelsbilanz und im Überschuldungsstatus im Profifußball, DB 2004, 1109; SCHÖLLHORN/MÜLLER, Bedeutung und praktische Relevanz des Rahmenkonzepts (framework) bei Erstellung von IFRS-Abschlüssen nach zukünftigem „deutschen Recht“ (Teil I), DStR 2004, 1623; TIEDCHEN, Keine Rechnungsabgrenzung bei Vorauszahlung von Kraftfahrzeugsteuer?, FR 2010, 160; WENDT, Wie wesentlich ist der Wesentlichkeitsgrundsatz für die Steuerbilanz?, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 517.

#### aa) Rechtsentwicklung der Rechnungsabgrenzungsposten bis zur Regelung in Abs. 5 Satz 1

2160

**Rechnungsabgrenzungsposten ohne gesetzliche Regelung:** Rechnungsabgrenzungsposten iSd. Abs. 5 Satz 1 fanden sich bereits in der Buchführungspraxis österreichischer Banken in der Mitte des 19. Jahrhunderts (ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, DStR 1999, 2135 mwN; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 12 [8/2013]). Die Bezeichnungen für diese Posten variierten allerdings; sie wurden „Antizipationen“, „transitori-

sche Konten“, „Erfolgsregulierungskonten“, „Erfolgsberichtigungskonten“ oder „unechte Debitoren und Kreditoren“ genannt (vgl. PASSOW, 3. Aufl. 1921, 71; STRUTZ, 1927, § 13 Rn. 58; DÖLLERER, BB 1968, 637 [638]).

**VO über Aktienrecht v. 19.9.1931 (Aktienrechtsnovelle) und AktG 1937:** Die Aktienrechtsnovelle 1931 (RGBl. I 1931, 493), durch die § 261a in das HGB eingefügt wurde, und § 131 Abs. 1 A IV, B IV AktG 1937 sprachen von „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen“, ohne den Begriff zu definieren oder Aussagen über die Bewertung bzw. Berechnung des Postens zu machen. In diese Zeit fällt die Unterscheidung zwischen antizipativen und transitorischen Posten (zum Begriff Anm. 2171), wobei als RAP überwiegend nur die transitorischen Posten angesehen wurden (SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 11; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 16 mwN [8/2013]). Allerdings wurden nicht nur transitorische Posten im engeren Sinne, sondern auch transitorische Posten im weiteren Sinne (also zB Ausgaben für Werbung oder Forschung) ausgewiesen (zur Unterscheidung Anm. 2171), was letztlich dazu führte, dass sich unter den RAP eine Sammlung von an anderer Stelle der Bilanz nicht unterzubringenden Posten fand (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 19 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 18 f. [8/2013]). Das hatte wiederum zur Folge, dass gelegentlich die Ansicht vertreten wurde, die RAP seien so klein wie möglich zu halten (vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 20 mwN [8/2013]).

**Das D-Mark-BilanzG v. 21.8.1949** (WiGBl. 1949, 279; BGBl. 1950, 2) enthielt erstmals in §§ 27 bzw. 34 eine Begriffsbestimmung der RAP:

Auf der Aktivseite

- a) Ausgaben vor dem 21. Juni 1948, soweit sie Aufwand für die Zeit nach dem 20. Juni 1948 darstellen (transitorische Aktiva),
- b) Einnahmen nach dem 20. Juni 1948, soweit sie Ertrag für die Zeit vor dem 21. Juni 1948 darstellen (antizipative Aktiva),

auf der Passivseite

- a) Einnahmen vor dem 21. Juni 1948, soweit sie Ertrag für die Zeit nach dem 20. Juni 1948 darstellen (transitorische Passiva),
- b) Ausgaben nach dem 20. Juni 1948, soweit sie Aufwand für die Zeit vor dem 21. Juni 1948 darstellen (antizipative Passiva).

Für die aktiven RAP bestand ein Ansatzwahlrecht, für passive RAP Ansatzpflicht. Ferner regelten die §§ 27 Abs. 2 und 34 Abs. 2 den Ansatz der Höhe nach.

**AktG 1965 v. 6.9.1965:** Das AktG 1965 (BGBl. I 1965, 1089) verwendete erstmals den Begriff „Rechnungsabgrenzungsposten“; es bestimmte in Anlehnung an das D-Mark-BilanzG in § 152 Abs. 9:

Als Rechnungsabgrenzungsposten dürfen nur ausgewiesen werden

1. auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlußstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen;
2. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlußstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Das AktG 1965 engte damit die Möglichkeit, RAP zu bilden, auf sog. transitorische Posten im engeren Sinne ein (zum Begriff s. Anm. 2171). Seither besteht keine Notwendigkeit mehr dafür, die Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung möglichst eng auszulegen und die RAP somit möglichst klein zu halten (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 35 [8/2013]; so aber heute noch FG Ba.-Württ. v. 21.12.2009 – 6 K 1918/07, EFG 2011, 61, aufgehoben durch BFH v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 75 f. [3/2012]).

**EStÄndG v. 16.5.1969** (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320): Das EStÄndG v. 16.5.1969 übernahm § 152 Abs. 9 AktG 1965 nahezu unverändert als § 5 Abs. 3 in das EStG. Anlass dafür waren die in FinVerw. und Schrifttum aufgetretenen Meinungsverschiedenheiten über die Bedeutung der Rechnungslegungsvorschriften des AktG 1965 für die stl. Gewinnermittlung, insbes. bei Nicht-Aktiengesellschaften. Die Beschränkung der RAP auf sog. transitorische Posten im engeren Sinne (zum Begriff s. Anm. 2171) galt jedoch bereits vorher mit Inkrafttreten des § 152 Abs. 9 AktG 1965 über den aktienrechtl. Bereich hinaus als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch stl. (BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796, Rn. 28 mwN; Begründung zum RegE, BTDrucks. V/3187); insoweit diente die Einfügung des § 5 Abs. 3 lediglich der Klarstellung (so schon FinAussch., BTDrucks. V/3852; vgl. auch U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4934). Nicht übernommen wurde die Formulierung des AktG 1965, in der es heißt „dürfen nur ausgewiesen werden“, sondern das EStG formuliert deutlicher in § 5 Abs. 3 (jetzt Abs. 5) „sind nur anzusetzen“.

**HBegleitG 1983 v. 20.12.1982** (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Durch das HBegleitG 1983 wurde ein neuer Abs. 3 (betr. Rückstellung für Verletzung von Patenten etc.) eingefügt; der die Rechnungsabgrenzung betreffende Abs. 3 wurde unverändert zu Abs. 4.

**Bilanzrichtlinien-Gesetz (BiRiLiG) v. 19.12.1985** (BGBl. I 1985, 2355): Das BiRiLiG, das u.a. die 4. EG-Richtlinie (ABl. EG 1978 Nr. L 222, 11) umsetzte, führte zur Regelung des § 250 HGB. Der Wortlaut stimmt nahezu mit § 152 Abs. 9 AktG 1965 überein; durch die geringfügige Änderung wurde lediglich klargestellt, dass für RAP Ansatzpflicht besteht, wenn die Voraussetzungen für ihre Bildung vorliegen (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 29 [08/2013]).

**StRefG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Durch das StRefG 1990 wurden eine Regelung über Rückstellungen für Dienstjubiläumswendungen in § 5 Abs. 4 eingefügt und die Regelung über die Rechnungsabgrenzung inhaltlich unverändert in Abs. 5 verschoben.

**D-Markbilanzgesetz (DMBiG) v. 23.9.1990** (BGBl. I 1990, 1160): Das DMBiG bestimmte in § 5 Abs. 1 für die Eröffnungsbilanz eine entsprechende Anwendung des § 250 HGB; § 15 DMBiG sah für RAP im Regelfall eine Umrechnung im Verhältnis von zwei Mark der DDR zu einer DM vor.

## bb) Bedeutung des Abs. 5 Satz 1

### (1) Rechnungsabgrenzungsposten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

2161

**Periodisierungsprinzip:** Rechnungsabgrenzungsposten dienen der zutreffenden Periodenabgrenzung, die von § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung statuiert wird („Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen“) und aufgrund der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB (§ 5 Abs. 1) auch stl. zu beachten ist. Danach sind Einnahmen und Ausgaben derjenigen Abrechnungsperiode zuzuordnen, zu der sie wirtschaftlich gehören (BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796 [1797]). RAP sind demnach Verrechnungsposten zur periodengerechten Gewinnermittlung.

CREZELIUS, DB 1998, 633; RITZROW, StBp. 1998, 10 (12); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 133, 146; TRÜTZSCHLER in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 250

HGB Rn. 54 (03/2010); ähnlich ARBEITSKREIS „IMMATERIELLE WERTE IM RECHNUNGSWESEN“ DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V., DB 2001, 991 (993) – Korrekturposten; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 8 (3/2012) – Verrechnungskonten; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 241 – Stornoposten.

Man kann sie daher auch als bilanztechnische Posten bezeichnen (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 37 [8/2013]). Weniger glücklich ist – gerade im Bereich der passiven RAP – die Bezeichnung als „passive Bilanzierungshilfen“ (so CREZELIUS, DB 1998, 633), da der Begriff „Bilanzierungshilfe“ bereits anderweitig belegt ist (vgl. Anm. 530) und im Bereich der Passivierung gar nicht existiert. Aktive RAP sind jedenfalls keine WG; passive RAP sind keine Schulden (Anm. 2172, 2174).

Die Verwirklichung des Periodisierungsprinzips ua. durch aktive und passive RAP ist auch stl. gerechtfertigt. Bei aktiven RAP (geleisteten Zahlungen) ist zwar bereits eine Minderung der Steuerleistungsfähigkeit eingetreten, der die Steuerbelastung über die Aktivierung nicht folgt. Andererseits ist bei der passiven Rechnungsabgrenzung (erhaltener Zahlungen) die Steuerleistungsfähigkeit bereits erhöht, ohne dass dem wegen der Passivierung die Steuerbelastung unmittelbar folgt. Allerdings wird mit den RAP berücksichtigt, dass die momentan verminderte/gestiegene Steuerleistungsfähigkeit über längere Zeit mit einer nutzbaren Ressource (bei der aktiven Rechnungsabgrenzung) bzw. zu erfüllenden Leistungsverpflichtung (bei der passiven Rechnungsabgrenzung) verknüpft ist. Insoweit erfolgt intertemporär eine belastungsgerechte Verteilung.

**Realisationsprinzip:** Gleichzeitig dient die Rechnungsabgrenzung auch dem Realisationsprinzip. Insbesondere die passive Rechnungsabgrenzung verhindert den Ausweis unrealisierter Gewinne, indem die entsprechenden Zahlungsvorgänge durch die Bildung eines RAP neutralisiert werden (MEYER/BRACH, BB 1996, 2345 [2346]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 10 [8/2013]). Der Ertrag tritt bilanziell erst in Erscheinung, wenn der Stpfl. seine eigene Sachleistung erbracht hat.

## 2162 (2) Auslegungsgrundsätze und -grenzen

Die Regelung ist abschließend („nur“) und geht als stl. Sondernorm einer abweichenden Interpretation handelsrechtl. Vorschriften vor. Sie kann daher auch weder durch eine Art. 18 Satz 1, Art. 21 oder Art. 31 Abs. 1 („Bewertung der Posten im Jahresabschluss“) der Bilanzrichtlinie (Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates v. 25.7.1978) entsprechende Norm noch durch allgemeine betriebswirtschaftliche Grundsätze zur periodengerechten Erfolgsrechnung erweitert werden (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594 [597 f.]). Allerdings ist uU die Entwicklungsgeschichte der Norm zu berücksichtigen, wonach die stl. Regelung nur deklaratorische Bedeutung haben sollte (s. Anm. 2160). Auch die Behandlung der Rechnungsabgrenzung in internationalen Standards (s. Anm. 2168) und bei der (unterjährigen) Zwischenberichterstattung hat für die stl. Rechnungsabgrenzung keine Bedeutung.

## 2163 (3) Anwendungsbereich

**Grundsatz:** Der Anwendungsbereich der RAP liegt vor allem bei gegenseitigen Verträgen, bei denen die Sachleistung – die auch in einem Dulden oder Unterlassen bestehen kann (BFH v. 23.3.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481 [482]) – und Gegenleistung zeitlich, durch den Bilanzstichtag getrennt, auseinanderfallen (BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389, Rn. 13; SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 32; U. PRINZ

in PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4950). Es handelt sich regelmäßig um schwebende Geschäfte im weiteren Sinne (zum Begriff s. Anm. 540), die nach den GoB in der Bilanz nicht ausgewiesen werden (s. Anm. 540, 667). Typische Fälle, die die Bildung eines RAP erfordern, sind vorausgezahlte Miet- oder Pachtzinsen und vorausgezahlte Versicherungsbeiträge. Die Notwendigkeit der Rechnungsabgrenzung beschränkt sich jedoch nicht auf schwebende schuldrechtl. Verträge; sie kommt auch bei dinglichen Rechtsverhältnissen (zB bei Zahlungen auf eine Grunddienstbarkeit oder ein Erbbaurecht) und bei öffentlich-rechtl. Rechtsverhältnissen (zB Vorauszahlung von Kfz.-Steuern oder Berufsgenossenschafts- und Kammerbeiträgen, Vorauszahlung von Müllabfuhr-, Abwasser- und Straßenreinigungsgebühren) in Betracht.

RITZROW, StBp. 1998, 10 (12); SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 32; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 53 f. (8/2013); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 11; U. PRINZ in PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4952; aA hinsichtlich Müllabfuhr-, Abwasser- und Straßenreinigungsgebühren BAUER in KSM, § 5 Rn. F 110 (3/2012).

Zur Frage der Zeitbezogenheit der Gegenleistung vgl. Anm. 2188.

**Bei gegenseitigen Verträgen nur Leistungen an den Vertragspartner:** Rechnungsabgrenzungsposten im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags können grds. nur für Vorleistungen zwischen den Partnern des Vertrags, nicht für Leistungen gegenüber Dritten, gebildet werden.

BFH v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572 (574); SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 36; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 112 (3/2012); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 813 (5/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 679 (10/2013); SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 9.

Leistungen an einen Dritten, die mit einem gegenseitigen Vertrag in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, führen nur in zwei Fällen zur Rechnungsabgrenzung.

► *Leistung an den Dritten ist mittelbar eine Vorleistung gegenüber dem Vertragspartner.* Das ist zB der Fall, wenn ein Erbbauberechtigter sich gegenüber seinem Vertragspartner zur Übernahme von Erschließungsbeiträgen verpflichtet (Entgelt für die Nutzung des Grundstücks) und diese nicht an seinen Vertragspartner, sondern direkt zahlt.

BFH v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569; RITZROW, StBp. 1998, 10 (14); SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 38 f.; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 58 (8/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 679 (10/2013).

Gleiches gilt, wenn ein Pächter die Neueindeckung des Dachs der Pachtsache übernimmt, ohne vertraglich dazu verpflichtet zu sein, und die Auslegung ergibt, dass darin ein zusätzliches Pachtentgelt zu sehen ist (BFH v. 10.11.1994 – IV B 22/94, BFH/NV 1995, 591).

► *Leistung an den Dritten erfüllt ihrerseits die Voraussetzungen der Rechnungsabgrenzung.*  
 ▷ *Zeitraumbezug nicht erforderlich:* Insoweit wird regelmäßig die Ansicht vertreten, dass auch die Gegenleistung des Dritten ihrerseits zeitraumbezogen sein müsse.

BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262 (264); SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 38; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 115 (3/2012); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 813 (5/2012); SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 9.

Das Merkmal des Zeitraumbezugs ist jedoch uE kein taugliches Merkmal für die Bestimmung der Voraussetzungen der Rechnungsabgrenzung (s. Anm. 2188). Vielmehr ist darauf abzustellen, ob auch gegenüber dem Dritten die Voraussetzungen der Rechnungsabgrenzung gegeben sind. Das wird allerdings selten der Fall sein.

▷ *Rechnungsabgrenzung bei Provisionszahlungen:* Bei der Zahlung von Vermittlungsprovisionen wird die Bilanzierung eines RAP regelmäßig abgelehnt. Sie sind als BA zu berücksichtigen, sobald sie endgültig verdient sind (PICKERT, DStR 1992, 1252 [1257]). So ist zB die Zahlung von Provisionen eines Buch- und Schallplattenvertriebs an Vertreter und Mitglieder für die Anwerbung neuer Mitglieder nicht abzugrenzen, da deren Gegenleistung bereits im Geschäftsjahr der Zahlung vollständig erbracht worden ist.

BFH v. 29.10.1969 – I 93/64, BStBl. II 1970, 178; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 113 (3/2012); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 814 (05/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 60 (8/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 256.

Gleiches gilt für die Zahlung von Lizenzgebühren und Künstlerhonoraren eines Unternehmens, das Schallplatten verkauft, im Hinblick auf die Erlöse aus den Schallplattenverkäufen.

BFH v. 23.9.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104, 106; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 113 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 60 (8/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 256.

Ebenso wenig kann eine Maklerprovision, die im Zusammenhang mit dem Abschluss eines Mietvertrags anfällt, oder eine Provision, die der Darlehensnehmer einem Vermittler für die Vermittlung des Darlehens zahlt, aktiv abgegrenzt werden (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 60 mwN [8/2013]; für Maklerprovision BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 [810]; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4988). Auch Provisionen, die im Zeitschriftenhandel üblicherweise für den Abschluss von Abonnementsverträgen gezahlt werden, sind nicht abzugrenzen (BFH v. 19.12.1957 – IV 432/56 U, BStBl. III 1958, 162).

Dem ist zuzustimmen, soweit nach der vertraglichen Gestaltung die Vermittlungsprovision bereits mit dem Vertragsabschluss endgültig verdient und somit realisiert ist (glA PICKERT, DStR 1992, 1252 [1257]). Anders ist es jedoch, wenn die Realisation der Vermittlungsprovision noch aussteht, weil der Provisionsempfänger während der Laufzeit des Vertrags noch weitere Leistungen, zB Beratungsleistungen, zu erbringen hat (aA PICKERT, DStR 1992, 1252 [1257], die sich insoweit für die Bilanzierung einer geleisteten Anzahlung ausspricht, vgl. dazu Anm. 2175).

▷ *Rechnungsabgrenzung bei Ablösungen im Profifußball:* Wechselt ein Profifußballspieler den Verein, so geschieht das regelmäßig in der Weise, dass der Anstellungsvertrag zwischen dem Sportler und seinem bisherigen Verein einvernehmlich aufgelöst wird und sodann ein neuer Vertrag mit dem Verein, zu dem der Wechsel stattfinden soll, abgeschlossen werden kann. Für das Einverständnis des bisherigen Vereins zur Vertragsaufhebung zahlt der Verein, mit dem der neue Vertrag geschlossen werden soll, eine Ablösesumme. Diese kann nicht als aktiver RAP bilanziert werden (glA KAISER, DB 2004, 1109 [1110]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 450 „Ablösesummen im Hochleistungssport“ [4/2012]), obwohl der Vertrag mit dem Fußballspieler, der durch die Ablösungszahlung ermöglicht wird, für die Zeit nach dem Bilanzstichtag abgeschlossen wird. Die Ablösesumme wird jedoch nicht an den Fußballspieler selbst gezahlt, sondern an einen Dritten, nämlich den abgebenden Verein. Im

Verhältnis der Vertragsparteien, der beiden Fußballvereine, ist die Gegenleistung mit der Zustimmung zur Vertragsaufhebung vollständig erbracht, so dass kein Aufwand für die Zeit nach dem Abschlussstichtag vorliegt.

**Bei öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnissen keine Beschränkung auf „leistungsähnliche Verhältnisse“:** Soweit RAP im Rahmen öffentlich-rechtl. Rechtsverhältnisse (zB für die Vorauszahlung von Kfz.-Steuer) gebildet werden, wird von der Rspr. und ihr folgend teilweise im Schrifttum gefordert, dass ein leistungsähnliches Verhältnis bestehe.

BFH v 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967, Rn. 9; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rn. 8; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 8.

Eine solche Einschränkung ist uE nicht gerechtfertigt. Sie führt vielmehr zu Unsicherheiten bei der Anwendbarkeit der Rechnungsabgrenzung (TIEDCHEN, FR 2010, 160 [162]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 55 [08/2013]). Nach allgemeiner Ansicht erfordert zB die Vorauszahlung der Kfz.-Steuer die Aktivierung eines RAP, obwohl einer Steuer – auch der Kfz.-Steuer – gem. § 3 AO eine Gegenleistung nicht zugerechnet werden kann. Hier soll ein „Leistungsaustausch im weitesten Sinne“ (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 108 [3/2012]) ausreichen. Die Grundsteuer hingegen soll danach jedoch nicht abgrenzbar sein, da ihr eine Gegenleistung überhaupt nicht mehr gegenüberstehe (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 109 [3/2012]). Diese Differenzierung überzeugt nicht. Maßgeblich ist allein, dass in beiden Fällen eine Vorauszahlung für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag (zu diesem Merkmal s. Anm. 2189) gegeben ist.

#### (4) Bilanztechnik

2164

##### Aktive Rechnungsabgrenzung

► *Verbuchung bei Aufstellung des Jahresabschlusses:* Bildung und Auflösung von RAP sind typische vorbereitende Abschlussbuchungen. Im laufenden Wj. wird die Zahlung zunächst als Aufwand oder Ertrag behandelt. Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses wird dann geprüft, ob und inwieweit es dabei belassen werden kann oder RAP erforderlich sind (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 157 [3/2012]). Buch- und bilanztechnisch wird durch Bildung eines aktiven RAP die durch den Zahlungsvorgang verursachte Vermögensminderung bzw. Aufwandsbuchung zunächst wieder rückgängig gemacht. Erst bei späterer Auflösung des aktiven RAP (die bereits bei Eröffnung der Konten zu Beginn des Folgejahres vorgenommen wird, vgl. BAUER in KSM, § 5 Rn. F 162 [3/2012]) tritt über die Aufwandsbuchung die Gewinnminderung ein.

**Buchungssätze bei Zahlung von 15 000 €, von denen je 1/3 auf das laufende sowie auf die zwei folgenden Jahre entfallen:**

Im Zeitpunkt der Zahlung:	Aufwand an Geld 15 000 €
Bei Aufstellung des Jahresabschlusses:	Aktive Rechnungsabgrenzung an Aufwand 10 000 €
Eröffnungsbuchung im Folgejahr:	Aufwand an aktive Rechnungsabgrenzung 5 000 €

► *Verbuchung zum Zeitpunkt der Zahlung:* Es ist ebenso möglich, die Rechnungsabgrenzung sogleich im Zeitpunkt der Zahlung vorzunehmen. Dann wird nicht zunächst ein Aufwand in Höhe der gesamten Zahlung erfasst, der bei der Erstellung des Jahresabschlusses wieder rückgängig gemacht wird, sondern die Zahlung wird sogleich in einen erfolgswirksamen und einen abzugrenzenden Teil zerlegt (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 158 [3/2012]).

**Buchungssatz bei Zahlung von 15000 €, von denen je 1/3 auf das laufende sowie auf die zwei folgenden Jahre entfallen:**

Im Zeitpunkt der Zahlung:	Aufwand 5000 €	an Geld 15000 €
	aktive Rechnungsabgrenzung 10000 €	

### Passive Rechnungsabgrenzung:

► *Verbuchung bei Aufstellung des Jahresabschlusses:* Die erhaltene Zahlung kann zunächst in voller Höhe als Erlös behandelt werden. Bei Aufstellung des Jahresabschlusses ist dann zu prüfen, ob das zutreffend ist oder ob Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag gegeben ist mit der Folge, dass ein Teil der Zahlung passiv abzugrenzen ist (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 163 [3/2012]). Durch die Passivierung eines RAP wird die Erlösbuchung wieder rückgängig gemacht; die Zahlung wird erst dann erfolgswirksam, wenn der RAP aufgelöst wird (bei Eröffnung der Konten zu Beginn des Folgejahres, vgl. BAUER in KSM, § 5 Rn. F 166 [3/2012]).

**Buchungssätze bei Zahlung von 15000 €, von denen je 1/3 auf das laufende sowie auf die zwei folgenden Jahre entfallen:**

Im Zeitpunkt der Zahlung:	Geld an Erlös 15000 €
Bei Aufstellung des Jahresabschlusses:	Erlös an passive Rechnungsabgrenzung 10000 €
Eröffnungsbuchung im Folgejahr:	passive Rechnungsabgrenzung an Erlös 5000 €

► *Verbuchung zum Zeitpunkt der Zahlung:* Auch bei der passiven Rechnungsabgrenzung ist es ebenso möglich, die Aufteilung sogleich im Zeitpunkt der Zahlung vorzunehmen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 165 [3/2012]).

**Buchungssatz bei Zahlung von 15000 €, von denen je 1/3 auf das laufende sowie auf die zwei folgenden Jahre entfallen:**

Im Zeitpunkt der Zahlung:	Geld 15000 €	an Erlös 5000 €
		passive Rechnungsabgrenzung 10000 €

## cc) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 1

### 2165 (1) Sachlicher Geltungsbereich

**Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1:** Abs. 5 gilt seiner systematischen Stellung nach typischerweise für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1.

#### Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1:

► *Meinungsstand:* Nach der Gesetzesbegründung zu der ursprünglichen Regelung über die Rechnungsabgrenzung in § 5 Abs. 3 (vgl. Anm. 2150) ist diese als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 maßgeblich (BTDrucks. V/3187, 4). Davon geht auch die FinVerw. aus (5.6 „Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG“ EStH). Das Schrifttum folgt dieser Einschätzung überwiegend.

BEISSE, FS Budde, 1995, 67 (81); RITZROW, StBp. 1998, 10 (13); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 656 (10/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4930, 6381; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 241; differenzierend BAUER in KSM, § 5 Rn. F 68 ff. (3/2012), nur Bildung passiver RAP sowie aktiver RAP im Rahmen schwebender Geschäfte.

Die Rspr. geht davon aus, dass die Vorschriften über die passive Rechnungsabgrenzung als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch für nicht gewerblich tätige Unternehmer gelten.



BFH v. 6.2.1964 – IV 183/60 U, BStBl. III 1964, 241; v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569 (571); v. 20.3.2003 – IV R 37/02, BFH/NV 2003, 1403 (1404); glA für freiberuflich Tätige BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); ebenso insbes. für buchführende Landwirte BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781 (782).

Auch wenn der BFH gelegentlich ausspricht, dass die Vorschriften über die Bildung von RAP – also ohne Beschränkung auf die Bildung passiver RAP – auch für bilanzierende Freiberufler und Land- und Forstwirte gelten (BFH v. 6.2.1964 – IV 183/60 U, BStBl. III 1964, 241 [242]), so hatte er jedenfalls, soweit ersichtlich, noch nie darüber zu entscheiden, ob auch die Vorschriften über die aktive Rechnungsabgrenzung für diese Personengruppen Anwendung finden. In neuerer Zeit neigt er eher dazu neigt, ausdrücklich § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, also die Regelung der passiven Rechnungsabgrenzung, für anwendbar zu erklären.

BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; v. 20.3.2003 – IV R 37/02, BFH/NV 2003, 1403 (1404); v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781 (782).

Gleichwohl ist anzunehmen, dass die Rspr. Abs. 5 Satz 1 insgesamt für anwendbar hält. In einer sehr frühen Entscheidung hat der BFH es – ohne dass es für die Entscheidung darauf angekommen wäre – nicht beanstandet, dass die Rechnungslegung eines bilanzierenden Freiberuflers sowohl aktive wie passive RAP enthielt (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291 [292]).

► *Stellungnahme:* Der hM, nach der die Regelungen über die Rechnungsabgrenzung insgesamt (also auch hinsichtlich der aktiven Rechnungsabgrenzung) auch für Freiberufler und Land- und Forstwirte Geltung beanspruchen, ist zuzustimmen. Für Land- und Forstwirte, die in den Anwendungsbereich des § 141 Abs. 1 AO fallen, ergibt sich dies schon aus § 141 Abs. 1 Satz 2 AO. Aber auch Freiberufler, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermitteln, haben Abs. 5 Satz 1 zu befolgen. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ist ebenso wie diejenige nach § 5 Abs. 1 an den GoB auszurichten. Dies ist zwar nur für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 normiert, jedoch ist anerkannt, dass auch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 auf die GoB nicht verzichten kann.

SCHULZE-OSTERLOH in DStJG 14, 123 (127); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 188; vgl. auch vor §§ 4–7 Anm. 23.

Die Grundsätze über die Rechnungsabgrenzung sind Bestandteil der GoB. Das ist für die passive Rechnungsabgrenzung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, die dem Realisationsprinzip dadurch zur Geltung verhilft, dass ein vorzeitiger Gewinnausweis vermieden wird (s. ANM. 2161), unmittelbar einsichtig (für die Bildung passiver RAP auch BAUER in KSM, § 5 Rn. F 69 [3/2012]). Soweit RAP im Rahmen schwebender Geschäfte zu bilden sind, muss dies ebenfalls für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 gelten, da auch hier das schwebende Geschäft erfolgsneutral bleiben muss (ebenso BAUER in KSM, § 5 Rn. F 70 [3/2012]). Aber auch der Grundsatz der periodengerechten Aufwandszuordnung, der durch Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 verwirklicht wird, ist ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, der bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 zu befolgen ist (aA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 68 [3/2012]).

Für Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte, die die Buchführungsgrenzen des § 141 AO nicht überschreiten und auch weder handelsrechtl. buchführungspflichtig sind (§ 140 AO) noch freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen, kommt die Befolgung der Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht.

**Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:** Abs. 5 Satz 1 gilt nur bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und

im Bereich der Überschusseinkünfte gibt es keine Abgrenzung iSd. Abs. 5 Satz 1.

BFH v. 19.6.2007 – VIII R 100/04, BStBl. II 2007, 930 (933); SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 13. Aufl. 2013, Rn. 22; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 72 (3/2012).

Voraus- und Nachzahlungen sind nach dem in diesem Bereich geltenden Zu- und Abflussprinzip grds. im Jahr der Verausgabung bzw. Vereinnahmung anzusetzen; auch eine Korrektur von Aktiv- und Passivposten durch Ergänzungs- und Gegenposten kommt mangels Bilanz nicht in Betracht. Eine Art Rechnungsabgrenzung kann nur in den Randzonen des Kalenderjahresendes bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben vorkommen (vgl. § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2; ebenso BAUER in KSM, § 5 Rn. F 72 [3/2012]).

#### **Wechsel der Gewinnermittlungsart:**

► *Übergang von Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 oder zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1:* Ausgaben, die bei der Bilanzierung zu aktiven RAP führen, haben den Gewinn bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bereits als BA belastet. Um nicht doppelt erfasst zu werden, ist in der Eröffnungsbilanz der Betrag der aktiven RAP hinzuzurechnen (VOGL in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, „Wechsel der Gewinnermittlungsart“, Rn. 32). Entsprechend ist der Betrag der passiven RAP abzuziehen, um den entsprechenden Ertrag (der bereits eine Betriebseinnahme dargestellt hat) nicht doppelt zu erfassen (VOGL in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, „Wechsel der Gewinnermittlungsart“, Rn. 47). Zum Übergang von der Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 oder dem Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 zur Einnahmen-Überschussrechnung vgl. Anm. 2203.

► *Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1:* Bei Beginn des ersten Wj. mit Bestandsvergleich ist eine Anfangsbilanz (Übergangsbilanz) aufzustellen, die das im Zeitpunkt des Übergangs vorhandene BV ausweist. In dieser sind die WG mit den Werten anzusetzen, mit denen sie nach den GoB zu Buche stehen würden, wenn der Gewinn schon vorher durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 ermittelt worden wäre. Einnahmen vor dem Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung, soweit sie Ertrag auch noch für eine Zeit nach dem Wechsel darstellen, sind dabei durch RAP auf der Passivseite auszuweisen (BFH v. 13.9.1990 – IV R 69/90, BStBl. II 1992, 598 [599]; v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715 [716]).

**Bewertungsrechtliche Vermögensaufstellung:** Aktive RAP sind im Rahmen des – nur noch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer relevanten – Bewertungsrechts als aktive WG des BV zu erfassen (s. R 114 Abs. 2 Satz 4 ErbStR; GEBEL in TROLL/GEBEL/JÜLICHER, ErbStG, § 12 Rn. 763 [4/2014]); passive RAP sind gleichermaßen mindernd anzusetzen (GEBEL in TROLL/GEBEL/JÜLICHER, ErbStG, § 12 Rn. 767 [4/2014]).

## 2166 (2) Persönlicher Geltungsbereich

**Gewerbetreibende:** Unstreitig gilt Abs. 5 für Gewerbetreibende, die nach den Vorschriften des Handelsrechts (§§ 238, 242 HGB) oder der AO (§§ 140, 141) verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen oder dies freiwillig tun (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 66 [3/2012]).

**Land- und Forstwirte:** § 141 Abs. 1 Satz 2 AO ordnet für Land- und Forstwirte, die nach Satz 1 der Vorschrift verpflichtet sind, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen, die Befolgung ua. des § 250 HGB an. Unabhängig davon,

ob Abs. 5 auf diese Gruppe der Land- und Forstwirte Anwendung findet, hat sie jedenfalls nach § 250 HGB die Grundsätze der Rechnungsabgrenzung zu befolgen. Abs. 5 gilt aber auch für solche Land- und Forstwirte, die freiwillig nach Abs. 1 Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

**Freiberufler:** Abs. 5 gilt jedenfalls für solche Freiberufler, die freiwillig nach Abs. 1 Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

#### dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften

2167

**Verhältnis zu § 250 Abs. 1 und 2 HGB:** Abs. 5 findet seine Grundlage in § 250 HGB.

Zur Rechtsentwicklung, auch vor der handels- und aktienrechtl. Regelung, vgl. BAUER in KSM, § 5 Rn. F 14 ff. (03/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 12 ff. (8/2013), insbes. zur passiven Rechnungsabgrenzung auch BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 67 ff., 150 ff.

Mit den fast wortgleichen Regelungen wurde Vereinheitlichung von HBil. und StBil. angestrebt (s. Anm. 2160). Die stl. Regelung ist abschließend („nur“) und geht als stl. Sondernorm einer abweichenden Interpretation handelsrechtl. Vorschriften vor (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594 [597 f.]). Wegen der Wort- und Problemgleichheit können handelsrechtl. Auslegungen aber vielfach auch für die Auslegung von Abs. 5 Verwendung finden.

**Verhältnis zu Art. 18, 21 und 31 der 4. EG-Richtlinie:** Art. 18 Satz 1 und 21 Satz 1 regelten die aktive und passive Rechnungsabgrenzung wie § 250 HGB. Die genannten Artikel der Richtlinie ließen auch den Ausweis antizipativer Posten unter den RAP zu. Von dieser als Mitgliedstaatenwahlrecht ausgestalteten Möglichkeiten hat der deutsche Gesetzgeber keinen Gebrauch gemacht. Allerdings unterschieden sich die Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung in der 4. EG-Richtlinie in den verschiedenen Amtssprachen, insbes. hinsichtlich des nur in der deutschen Fassung enthaltenen Merkmals der „bestimmten Zeit“ (vgl. BEISSE, FS Budde, 1995, 67 [81]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 31 [8/2013]). Aufgrund der gemeinschaftsrechtl. nicht erfassten stl. Spezialregelung in Abs. 5 dürfte die Richtlinienfassung jedoch für die strechtl. Auslegung bedeutungslos sein (glA BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [315], mwN).

**Verhältnis zur Richtlinie 2013/34/EU:** Die Richtlinie 2013/34/EU über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates trifft keine eigenständigen Regelungen über RAP, sondern setzt deren Vorhandensein voraus; sie werden in den Anhängen III und IV jeweils als eigenständige Bilanzposten aufgeführt.

**Verhältnis zu § 5 Abs. 1:** Gegenüber dem allgemeinen Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1, s. Anm. 150 ff.) geht Abs. 5 als strechtl. Spezialregelung vor. Allerdings ist bei diesem Ergebnis systematischer Gesetzesauslegung zu beachten, dass der Gesetzgeber mit der erstmaligen Einfügung eines die RAP betreffenden Abs. 5 (früher: Abs. 3) nur eine Klarstellung bezweckte, dass die handels- (bzw. seinerzeit aktien-)rechtl. Regelung auch steuerbilanzrechtl. Geltung hat (s. Anm. 2160). Wegen der weitgehenden Deckungsgleichheit der Regelungen in § 250 Abs. 1 und 2 HGB mit § 5 Abs. 5 Satz 1 sowie der auch stl. zu beachtenden GoB (§ 5 Abs. 1) wird es kaum zur Konkurrenz kommen.

**Verhältnis zu § 5 Abs. 2:** Rechnungsabgrenzungsposten sind keine WG (Anm. 2172). Sind nur die Voraussetzungen des Abs. 2 (Vorliegen eines entgeltlich erworbenen immateriellen WG), nicht aber die des Abs. 5 erfüllt, ist das immaterielle WG zu aktivieren (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 694 (10/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 244 aE). Zu einer echten Konkurrenz könnte es nur bei gleichzeitiger Erfüllung der Kriterien des Abs. 2 und Abs. 5 kommen. Diese ist jedoch begrifflich ausgeschlossen. Eine Ausgabe verkörpert entweder ein (zumindest abstrakt) aktivierungsfähiges WG oder sie stellt Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 40 f. [8/2013]; ebenso bereits BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875 [877]).

Die hM im Schrifttum geht vom Vorrang des Abs. 2 aus; vgl. FEDERMANN, BB 1984, 246 (248); ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, DStR 1999, 2135 (2140); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 50 (3/2012); CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 87; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 13; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 244 aE; für den Vorrang der Aktivierung eines materiellen WG vor der Bildung eines aktiven RAP auch BFH v. 16.11.1989 – IV R 30-31/89, BFH/NV 1991, 361 (362); aA PAUS, FR 1977, 572 (574).

Zur Scheinkonkurrenz zwischen der Aktivierung eines immateriellen WG und der Bildung eines aktiven RAP bei Vorauszahlungen auf Nutzungsrechte vgl. Anm. 1671.

**Verhältnis zu §§ 6 und 7:** Die Anwendung der §§ 6 und 7 setzt das Vorhandensein eines WG voraus. Rechnungsabgrenzungsposten sind jedoch keine WG (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 148 [08/2013]; vgl. auch Anm. 2172). Da mit der Rechnungsabgrenzung eine periodengerechte Verrechnung von Zahlungen angestrebt wird (vgl. Anm. 2161), werden sie berechnet; eine Bewertung nach §§ 6, 7 kommt nicht in Betracht.

BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209 (210); glA KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 158, 261 mwN; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 129 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 149 iVm. 105 (8/2013).

Ebenso wenig ist eine Teilwertabschreibung möglich (BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209 [210]). Zur Höhe und Abschreibung von RAP vgl. Anm. 2197 ff.

**Verhältnis zu § 4d Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3:** Übersteigen bei Unterstützungskassen die Zuwendungen des Träger-Unternehmens das durch § 4d Abs. 1 bestimmte Maß, so können die übersteigenden Beträge im Wege der Rechnungsabgrenzung auf die folgenden drei Wj. vorgetragen werden. Der entsprechende RAP darf nur in der StBil., nicht aber in der HBil. gebildet werden (GOSCH in KSM, § 4d Rn. C 41 [5/1997]; H.-J. HEGER in BLÜMICH, § 4d Rn. 207 [4/2011]; vgl. auch § 4d Anm. 173). Das wird durch § 4d Abs. 2 Satz 4 klargestellt, der indes nur für VZ von Bedeutung ist, für die das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz noch nicht anwendbar ist. Seither ist die umgekehrte Maßgeblichkeit durch Streichung des Abs. 1 Satz 2 abgeschafft. Nach Abs. 3 können auf Antrag die gesamten erforderlichen Zuwendungen an die Unterstützungskasse für den Betrag, den diese an einen Pensionsfond zahlt, der eine ihr obliegende Versorgungsverpflichtung übernommen hat, nicht im Wj. der Zuwendung, sondern erst in den folgenden zehn Jahren gleichmäßig verteilt als BA abgezogen werden. Obwohl das Gesetz die Bezeichnung Rechnungsabgrenzung hier nicht verwendet, dürfte der Effekt durch Bildung und Auflösung eines aktiven Abgrenzungspostens besonderer Art erfolgen.

**ee) Verhältnis zur internationalen Rechnungslegung**

**Keine speziellen internationalen Rechnungsabgrenzungsposten-Regelungen:** Weder IAS/IFRS noch US-GAAP kennen eine spezielle Regelung von RAP iSd. HGB. Gleichermaßen nach IAS/IFRS als auch nach US-GAAP ist aber nach dem allgemeinen Periodisierungsprinzip „*accrual basis*“ (auch *accrual principle*) zu bilanzieren (vgl. für IAS/IFRS SCHÖLLHORN/MÜLLER, DStR 2004, 1623 [1624]; für US-GAAP DITZ, IStR 2001, 22 [23]). Dieses Prinzip gebietet eine wirtschaftlich periodengerechte Erfolgsermittlung.

Eingeschränkt wird das Periodisierungsprinzip nach den IAS/IFRS durch IAS 1.26 allerdings insoweit, als nur Posten ausgewiesen werden dürfen, die die Voraussetzungen eines Vermögenswerts (*assets*) bzw. einer Schuld (liability) erfüllen (vgl. auch SCHÖLLHORN/MÜLLER, DStR 2004, 1623 [1624]). Rechnungsabgrenzungsposten werden dabei als Vermögenswerte bzw. Schulden (*assets* bzw. *liabilities*) angesehen, ohne dass insoweit zwischen antizipativen und transitorischen Posten unterschieden würde. Die vom deutschen Recht abweichende Qualifikation ergibt sich daraus, dass die Begriffe „*asset*“ und „*liability*“ *cashflow*-orientiert definiert sind. Ein *asset* ist eine Ressource, über die ein Unternehmen aufgrund eines Ereignisses in der Vergangenheit verfügen kann und aus dessen Nutzung dem Unternehmen künftige Vermögensvorteile zufließen werden (HEUSER/THEILE, IFRS-Handbuch, 5. Aufl. 2012, Rn. 320). Bei diesem Begriffsverständnis stellt sich zB vorausgezahlte Miete als ein Ereignis in der Vergangenheit dar, mit dem wirtschaftliche Verfügungsmacht erworben worden ist, und die einen künftigen Nutzenzufluss, nämlich die Möglichkeit, die Mietsache in der Zukunft zu nutzen, verspricht (HEUSER/THEILE, IFRS-Handbuch, 5. Aufl. 2012, Rn. 330). Der Begriff der *liability* setzt eine gegenwärtige Verpflichtung voraus, die aufgrund eines Ereignisses in der Vergangenheit entstanden ist und deren Erfüllung voraussichtlich zu einem Abfluss von Ressourcen, die einen wirtschaftlichen Nutzen beinhalten, führt (HEUSER/THEILE, IFRS-Handbuch, 5. Aufl. 2012, Rn. 340). Unter diese Definition lassen sich auch Posten, die nach deutschem Bilanzverständnis passive RAP sind, subsumieren (HEUSER/THEILE, IFRS-Handbuch, 5. Aufl. 2012, Rn. 348).

Nach den US-GAAP werden Aufwendungen, die dem Unternehmen über den Bilanzstichtag hinaus Nutzen bringen, aktiviert, wenn sie einer objektiven Bewertung zugänglich sind, und zwar als Teil des UV unter den *prepaid expenses*, wenn sich der Nutzen nur auf das folgende Geschäftsjahr erstreckt, anderenfalls als Teil des AV unter den *deferred charges* (SIEBERT, Grundlagen der US-amerikanischen Rechnungslegung, 1996, 210 f.; ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, DStR 1999, 2135 [2137 f.]; SCHILDBACH, US-GAAP, 2. Aufl. 2002, 79). Einnahmen, die wirtschaftlich Erträge späterer Jahre sind, werden entweder unter den *deferred credits* oder als *deferred income* ausgewiesen (ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, DStR 1999, 2135 [2138]).

**Periodisierung nach dem matching principle:** Das *matching principle* bestimmt die periodenbezogene Aufwandszuordnung so, dass Ausgaben der Periode der zugehörigen Einnahmen zugeordnet werden sollen, wann immer dies vernünftig, systematisch und praktikabel möglich ist (STROBL, FS Moxter, 1994, 407 [411] mwN; vgl. auch DITZ, IStR 2001, 22 [23]). Bei direkter oder indirekter Zuordnung auf systematischer, vernünftiger Basis sind die Aufwendungen bis zur Periode der erfolgswirksam realisierten Einnahmen zu aktivieren, ansonsten werden sie in der Periode ihrer Entstehung erfolgswirksam. Das deutsche Bilanzrecht kennt demgegenüber nach hM keinen entsprechenden Grundsatz (sog.

Alimentationstheorie oder einheitliche Behandlung eines schwebenden Geschäfts), wonach Ausgaben in die Periode zu verlagern sind, in der die Einnahmen anfallen, die die Ausgaben decken sollen, bzw. Einnahmen in die Periode zu verlagern sind, in der die Ausgaben anfallen, die durch die Einnahmen gedeckt werden sollen (BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 [123] mwN; RITZROW, StBp. 1998, 10 [12]; vgl. allerdings zu Einzelfällen, in denen Aufwendungen künftigen Erträgen zugeordnet werden SCHULZE-OSTERLOH, FS Forster, 1992, 653 [657 ff.]). Realisations-, Imparitäts- und nötigenfalls das allgemeine Vorsichtsprinzip gehen der Periodisierung im Sinne eines *matching principle* vor (vgl. SCHULZE-OSTERLOH, FS Forster, 1992, 653 [662, 670]). Daher kann auch die Bildung von RAP nicht darauf gestützt werden, dass Ausgaben bzw. Einnahmen durch Aktivierung bzw. Passivierung in die Abrechnungsperiode zu verlagern seien, in der die zugehörigen Einnahmen bzw. Ausgaben anfallen (STROBL, FS Moxter, 1994, 407 [421 f.]).

2169–2170 Einstweilen frei.

### b) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten; Abgrenzung von anderen Bilanzpositionen

**Schrifttum:** SCHÜTZ, Die inhaltliche Abgrenzung der Rechnungsabgrenzungsposten gegenüber verwandten Bilanzpositionen, DB 1958, 29, 57; DÖLLERER, Die Bedeutung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ bei der aktiven Rechnungsabgrenzung, BB 1965, 326; BAIER, Bilanzierung schwebender Verträge und einer „verlorenen“ Vorleistung, DB 1991, 2349; GRUBER, Der Bilanzansatz in der neueren BFH-Rechtsprechung, Stuttgart 1991; GSCHWENDTNER, Zur Bilanzierung von Vorleistungen bei Dauerrechtsverhältnissen, DStZ 1995, 417; HOFFMANN, Rückstellung für Nachbetreuung?, StuB 2011, 809; HOFFMANN, Die verschmähte Passivabgrenzung, StuB 2012, 329; TIEDCHEN, Nachbetreuungspflichten von Versicherungsvertretern, Optikern und Hörgeräteakustikern, FR 2012, 22.

#### 2171 aa) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten

Rechnungsabgrenzungsposten lassen sich unterteilen in antizipative Posten und transitorische Posten. Durch die Einstellung eines antizipativen Postens wird die spätere Einnahme/Ausgabe erfolgswirksam antizipiert, also vorweggenommen oder vorverrechnet. Durch die Einstellung eines transitorischen Postens wird die bilanztechnisch eintretende Erfolgswirkung eines Zahlungsvorgangs rückgängig gemacht, dh., vorvereinnahmte Erträge und vorverausgabte Aufwendungen werden für das abgelaufene Jahr in künftige Perioden hinübergeleitet (zur Unterscheidung vgl. BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730, Rn. 14; ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, DStR 1999, 2135). Innerhalb der Gruppe der transitorischen Posten wird zwischen transitorischen Posten im engeren Sinne und transitorischen Posten im weiteren Sinne unterschieden.

**Antizipative Posten** sind dadurch gekennzeichnet, dass der wirtschaftliche Verbrauchs-/Leistungsvorgang als Aufwand/Ertrag dem abgelaufenen Wj. zuzurechnen ist, die Zahlung (Ausgabe/Einnahme) aber in künftige Wj. fällt (DREIXLER/ERNST, StuB 2012, 220 [222]). Aktive antizipative Posten werden bilanziert, wenn ein Ertrag zu verzeichnen ist, aber die dazugehörige Einnahme noch aussteht. Das ist zB der Fall, wenn die Mietzahlung für eine bereits überlassene Mietsache oder die Zinszahlung für ein bereits überlassenes Darlehen noch aussteht. Passive antizipative Posten werden demgegenüber ausgewiesen, wenn Aufwand bereits entstanden ist, aber die Ausgabe noch nicht getätigt worden ist. Beispiele dafür sind die Nutzung einer Mietsache, für die die Miete noch zu zah-

len ist oder die Nutzung von Darlehensvaluta, für die Zinsen noch zu zahlen sind. In der 4. EG-Richtlinie war die Möglichkeit vorgesehen, auch den Ausweis antizipativer Posten unter den RAP vorzuschreiben. Davon hat der Deutsche Gesetzgeber jedoch keinen Gebrauch gemacht (vgl. Anm. 2167). Nach geltendem Bilanzrecht werden aktive antizipative Posten daher als Forderungen und passive antizipative Posten als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen ausgewiesen.

BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 – Tz. 14; RITZROW, StBp. 1998, 10 (13); SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 11; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 27 (8/2013); TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 6 (10/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4951, 6380.

**Transitorische Posten im weiteren Sinne** zeichnen sich dadurch aus, dass ein Zahlungsvorgang im abgelaufenen Wj. angefallen ist, der zugehörige wirtschaftlicher Verbrauchs-/Leistungsbezug aber ganz oder teilweise in ein späteres Wj. fällt (vorverausgabter Aufwand, vorvereinnahmter Ertrag), ohne dass jedoch festgestellt werden kann, dass die Zahlung Aufwand oder Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellt. Das ist – auf aktive transitorische Posten im weiteren Sinne bezogen – zB der Fall, wenn Zahlungen für Werbemaßnahmen oder für Forschung und Entwicklung geleistet werden (MEYER-SCHARENBERG, DStR 2001, 754 [757]), die in zukünftigen Jahren einen Nutzen versprechen, wenn aber nicht absehbar ist, in welchem zeitlichen Rahmen sie sich ertragerhöhend auswirken. Transitorische Posten im weiteren Sinne werden nach geltendem Bilanzrecht nicht als RAP ausgewiesen (U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4951); uU kommt aber ein Ausweis unter den geleisteten oder erhaltenen Anzahlungen in Betracht (s. Anm. 2173).

**Transitorische Posten im engeren Sinne** unterscheiden sich von den transitorischen Posten im weiteren Sinne dadurch, dass eine feste Zeitbindung zwischen Zahlungsvorgang und künftiger Erfolgswirksamkeit besteht. Ein aktiver transitorischer Posten im engeren Sinne ist zB auszuweisen, wenn die Miete für die Nutzung der Mietsache in einem späteren Wj. bereits im abgelaufenen Wj. (voraus-)gezahlt wird oder wenn Zinsen für ein Darlehen, die wirtschaftlich ein künftiges Wj. betreffen, bereits im abgelaufenen Wj. geleistet werden. Im jeweils umgekehrten Fall, also bei Vereinnahmung von Miet- oder Zinszahlungen vor Überlassung der Mietsache oder der Darlehensvaluta, ist ein passiver transitorischer Posten im engeren Sinne zu bilden. Nur transitorische Posten im engeren Sinne fallen unter die RAP gem. Abs. 5 und § 250 HGB; beide Vorschriften fordern das Vorliegen von Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag.

## bb) Abgrenzung zu anderen Bilanzpositionen

### (1) Wirtschaftsgüter

Die Frage der Abgrenzung von WG und aktiven RAP stellt sich nicht, da aktive RAP iSd. Abs. 5 (also transitorische Posten im engeren Sinne, vgl. Anm. 2171) keine WG darstellen.

BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 – Tz. 12; RITZROW, StBp. 1998, 10 (13); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 58, F 129 mwN (03/2012); CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 87; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4930; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014,

2172

§ 5 Rn. 241; zum handelsrechtl. Streitstand auch TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 36 mwN (8/2013).

Es handelt sich vielmehr um Verrechnungsposten, die in erster Linie der Verwirklichung des Periodisierungsprinzips dienen (vgl. Anm. 2161). Die Voraussetzungen für die Aktivierung eines WG einerseits und eines aktiven RAP andererseits unterscheiden sich voneinander (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 58 [3/2012]). Eine Ausgabe kann deshalb nur entweder zur Aktivierung eines immateriellen WG oder zur Aktivierung eines aktiven RAP führen (aA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 60 [3/2012]).

## 2173 (2) Anzahlungen

**Charakterisierung des Postens Anzahlung:** Anzahlungen erscheinen in der Bilanz als im Voraus geleistete Ausgaben (geleistete Anzahlungen bei den einzelnen mit römischen Zahlen nummerierten Aktivpositionen A.I.3, II.4; B.I.4 der Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 HGB) und als erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen unter den Verbindlichkeiten (§ 266 Abs. 3 Passiva C.3). Erst wenn der Anzahlungsempfänger die vertraglich geschuldete Leistung erbracht hat, darf Erfolgswirksamkeit als Aufwand beim Vorauszahlenden bzw. Ertrag beim Zahlungsempfänger eintreten. Anzahlungen stellen somit ebenso wie RAP Verrechnungsposten zur Neutralisierung einer geleisteten Zahlung dar, die wirtschaftlich nicht das laufende Geschäftsjahr betrifft und daher erst später erfolgswirksam werden darf.

Für Anzahlungen vgl. CREZELIUS, DB 1998, 633 (634). Zur identischen Zielrichtung von RAP und Anzahlungen auch BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481; KLIEM, Bilanzuelle Rechnungsabgrenzung, 2000, 147.

Geleistete Anzahlungen sind somit ebenso wie RAP keine Vermögensgegenstände; sie verkörpern nicht den Anspruch auf die Gegenleistung.

Kliem, Bilanzuelle Rechnungsabgrenzung, 2000, 148; ADS, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rn. 59 aE; SCHUBERT/F. HUBER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 247 HGB Rn. 545; aA BFH v. 17.1.1973 – I R 17/70, BStBl. II 1973, 487; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2014, Rn. D 731; DÖLLERER, BB 1965, 326 (329).

**Anwendungsbereich des Postens Anzahlung:** Zahlungsvorgänge, die zur Bilanzierung einer geleisteten Anzahlung führen, finden stets im Rahmen eines schwebenden Geschäftes statt.

BFH v. 17.1.1973 – I R 17/70, BStBl. II 1973, 487; v. 10.3.1982 – I R 75/79, BStBl. II 1982, 426 (427); ADS, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rn. 59; SCHUBERT/F. HUBER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 247 HGB Rn. 545.

Obwohl die Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 HGB, die geleistete Anzahlungen nur unter den Kategorien „Immaterielle Vermögensgegenstände“ (A.I.3), „Sachanlagen“ (A.II.4) und „Vorräte“ (B.I.4) aufführt, es nahelegt, anzunehmen, dass die Bilanzierung von Anzahlungen nur dann in Betracht kommt, wenn das schwebende Geschäft auf den Erwerb eines aktivierungsfähigen Vermögensgegenstands gerichtet ist, ist eine solche Einschränkung nicht gerechtfertigt.

BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669 (670); v. 8.10.1987 – IV R 18/86, BStBl. II 1988, 57 (62); ADS, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rn. 134; SCHULZE-OSTERLOH, FS Forster, 1992, 653 (660); GSCHWENDTNER, DStZ 1995, 417 (423); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 53 (3/2012); SCHUBERT/F. HUBER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 247 HGB Rn. 545; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Anzahlungen“; aA DÖLLERER, BB 1965, 326 (329); DÖLLERER, BB 1965, 1405 (1408); BAIER, DB 1991, 2349 (2350); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 14.

Zweck der Bilanzierung von geleisteten Anzahlungen ist die Neutralisierung von Zahlungsvorgängen im Rahmen noch schwebender Geschäfte. Dies ist nicht



nur beim Erwerb von Vermögensgegenständen erforderlich, sondern auch bei Vorauszahlungen im Rahmen von Leistungsverhältnissen, die nicht zu aktivierungsfähigen Vermögensgegenständen führen, zB bei Dienstleistungen (BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25, [27]; SCHULZE-OSTERLOH, FS Forster, 1992, 653 [660]). Die Anwendungsbereiche von RAP und Anzahlungen überschneiden sich also insoweit, als Zahlungen aufgrund eines schwebenden Geschäfts, die der Erlangung eines jedenfalls abstrakt aktivierungsfähigen Vermögensgegenstands dienen, sowohl aktive RAP als auch geleistete Anzahlungen sein können (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 45 [8/2013]).

### Meinungsstand zur Abgrenzung der Anzahlungen von den Rechnungsabgrenzungsposten:

► *Teilzahlung/Vollvorauszahlung*: Teilweise wurde früher die Ansicht vertreten, Anzahlungen seien Teilzahlungen auf den Gesamtpreis, während RAP regelmäßig Vollzahlungen zugrunde lägen (so SCHÜTZ, DB 1958, 29). Darin liegt jedoch uE kein aussagekräftiges Abgrenzungskriterium, da einerseits Anzahlungen auch bei Vollvorauszahlung (GSCHWENDTNER, DStZ 1995, 417 [423]; SCHUBERT/F. HUBER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 247 HGB Rn. 549) und andererseits RAP auch für teilweise geldliche Vorausleistungen gebildet werden können; das zeigt das Wort „soweit“ (vgl. auch TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 47 (8/2013)).

► *Zeitraumbezogene/nicht zeitraumbezogene Vorauszahlung*: Die heute wohl hM geht davon aus, dass die Bildung eines RAP eine zeitraumbezogene Gegenleistung voraussetzt, während eine Anzahlung zu bilanzieren ist, wenn die Gegenleistung nicht zeitraumbezogen ist.

GSCHWENDTNER, DStZ 1995, 417 (422); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 155; DREIXLER/ERNST, StuB 2012, 220 (222); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 55 (03/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 695a (10/2013); SCHUBERT/F. HUBER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 247 HGB Rn. 549; ebenso für die Abgrenzung passiver RAP von erhaltenen Anzahlungen U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 6394).

Auch diese Abgrenzung verträgt sich allerdings nicht durchgängig mit den anerkannten Bilanzierungsgepflogenheiten. Rechnungsabgrenzungsposten werden durchaus auch bei Vorauszahlungen auf Leistungen gebildet, die sich auf einen bestimmten Zeitpunkt, nicht auf einen Zeitraum beziehen (ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 37; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rn. 8, vgl. auch ANM. 2188), etwa im Falle der Bezahlung eines Flugtickets für einen nach dem Bilanzstichtag stattfindenden Flug oder bei der Vorauszahlung von Unterrichtshonorar für eine nach dem Bilanzstichtag stattfindende Unterrichtseinheit (zu einem solchen Fall BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21). Ebenso ist anerkannt, dass auch bei Vorleistungen auf zeitraumbezogene Verträge wie Dienst-, Pacht- oder Mietverträge die Bilanzierung einer Anzahlung in Betracht kommt (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [315], mwN). Aus diesem Grund wird die hM teilweise dahingehend modifiziert, dass bei zeitraumbezogenen Leistungen ein RAP zu bilanzieren sei, wenn mit der Leistungserbringung noch nicht begonnen worden ist, während eine Anzahlung vorliegen soll, wenn die eigentliche Leistungserbringung noch vollständig aussteht (SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 138).

**Stellungnahme:** Mangels einer überzeugenden allgemeingültigen Abgrenzungsmöglichkeit im Überschneidungsbereich von RAP und Anzahlungen, also in den Fällen, in denen eine Vorleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts

erbracht wird, für die der Bilanzierende einen Vermögensgegenstand erlangt, wird man sich nach den Konventionen richten, die sich im Laufe der Jahre entwickelt haben. RAP werden typischerweise dann bilanziert, wenn die Auflösung des Postens beim Zahlenden zu sofort abzugsfähigem Aufwand führt, weil entweder gar kein WG (so im Falle der Vorauszahlung einer Flugkarte für einen nach dem Bilanzstichtag stattfindenden Flug oder des Honorars für eine nach dem Bilanzstichtag stattfindende Unterrichtseinheit) oder ein nur abstrakt, aber nicht konkret aktivierungsfähiges WG erworben wird (so zB bei Nutzungsrechten, die im Rahmen eines schwebenden Geschäfts nicht bilanziert werden dürfen). Eine Anzahlung ist immer dann zu bilanzieren, wenn die Zahlung dem Erwerb eines nicht nur abstrakt, sondern auch konkret aktivierungsfähigen WG dient. Darüber hinaus ist die Bilanzierung von Anzahlungen aber auch dann immer erforderlich, wenn Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte getätigt werden, ohne dass das Merkmal der bestimmten Zeit erfüllt ist. Der entsprechende Zahlungsvorgang muss stets neutralisiert werden. Wenn das mangels Feststellbarkeit einer „bestimmten Zeit“ nicht durch einen RAP geschehen kann, ist zwingend eine Anzahlung zu bilanzieren (zum Ganzen TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 49 f. [8/2013]).

### 2174 (3) Verbindlichkeiten

Die Frage der Abgrenzung von Verbindlichkeiten und passiven RAP stellt sich ebenso wenig wie die von WG und aktiven RAP (s. Anm. 2172), da passive RAP iSd. Abs. 5 (also transitorische Posten im engeren Sinne, vgl. Anm. 2171) keine Verbindlichkeiten darstellen.

BAUER in KSM, § 5 Rn. F 11 und F 129 (3/2012); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 241; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2014, Rn. D 720; ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, DStR 1999, 2135 (2140); aA CREZELIUS, DB 1998, 633; KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 138; zum handelsrechtl. Streitstand auch TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 13 mwN (10/2013).

Es handelt sich um Verrechnungsposten, die der periodengerechten Bilanzierung dienen (vgl. Anm. 2161). Die Voraussetzungen für die Passivierung einer Verbindlichkeit einerseits und eines RAP andererseits unterscheiden sich voneinander; Überschneidungen kann es nicht geben. Insofern geht die verschiedentlich vertretene Auffassung, die Passivierung einer Verbindlichkeit gehe der Passivierung eines RAP vor (so zB BAUER in KSM, § 5 Rn. F 50 mwN [3/2012]), ins Leere.

### 2175 (4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

**Grundsatz:** Verbindlichkeitsrückstellungen dienen ebenso wie RAP der zutreffenden Periodenabgrenzung (im Hinblick auf RAP s. Anm. 2161). Rückstellungen haben den Zweck, später anfallende Ausgaben als Aufwand der Periode, in der sie wirtschaftlich verursacht worden sind, vorwegzunehmen; es handelt sich daher um antizipative passive Posten (s. Anm. 2171). Passive transitorische Posten im engeren Sinne, also RAP iSd. Abs. 5 (s. Anm. 2171) haben hingegen den Zweck, den Ausweis eines noch nicht realisierten Ertrags durch Neutralisierung einer Einnahme zu verhindern. Es muss also eine Einnahme vor dem Bilanzstichtag gegeben sein (s. Anm. 2210 ff.), nicht ein wirtschaftlich bereits verursachter Aufwand, dem ein Zahlungsvorgang nachfolgt. Überschneidungen sind daher ausgeschlossen (TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 16 [10/2013]). Gleichwohl sind in Einzelfällen Unstimmigkeiten darüber zu verzeichnen, ob

ein Fall der passiven Rechnungsabgrenzung oder ein zu einer Rückstellung nötiger Fall vorliegt.

**Einzelfälle:**

► *Erfüllungsrückstand*: Ein Erfüllungsrückstand liegt vor, wenn der Bilanzierende bei einem noch schwebenden Dauerschuldverhältnis mit der in einer bestimmten Periode zu erbringenden Leistung in Rückstand gerät (Anm. 485, 514, jeweils „Erfüllungsrückstand“). Das ist zB bei einem Mietverhältnis der Fall, wenn der Mieter mit der Zahlung des auf eine bereits abgelaufene Abrechnungsperiode entfallenden Mietzinses in Rückstand gerät. Rspr. und die hM im Schrifttum sehen einen Erfüllungsrückstand uE zu Recht als einen Fall der Bilanzierung einer Rückstellung (oder, wenn die Höhe der ausstehenden Leistung sicher ist, Verbindlichkeit) an.

BFH v. 8.7.1992 – XI R 50/89, BStBl. II 1992, 910, 911; v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446 (447); TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 16 ff. (10/2013); BAIER, DB 1991, 2349.

Nicht überzeugend ist die vereinzelt vertretene Gegenauffassung, nach der in diesen Fällen ein passiver RAP zu bilden sei, weil die empfangene Gegenleistung, der gegenüber sich der Bilanzierende im Erfüllungsrückstand befinde, eine Einnahme sei, die einen Ertrag einer bestimmten Zeit nach dem Abschlussstichtag darstelle (GRUBER, Der Bilanzansatz in der neueren BFH-Rechtsprechung, 1991, 232). Damit wird die wirtschaftliche Wirklichkeit nicht zutreffend abgebildet. Wenn der Mieter einer Sache den für das Jahr 01 geschuldeten Mietzins zunächst nicht zahlt, so führt dies nämlich nicht dazu, dass die Überlassung der Mietsache durch den Vermieter ein Ertrag des oder der folgenden Jahre wird.

► *Bestandspflege, Kundenbetreuung, Nachbetreuungsleistungen*: Entgegen der Rspr. und hM im Schrifttum liegt ein Fall der passiven Rechnungsabgrenzung allerdings bei der Bestandspflege von Versicherungsvertretern im Hinblick auf abgeschlossene Verträge und Nachbetreuungsverpflichtungen von Optikern und Hörgeräteakustikern im Hinblick auf die gelieferten Gegenstände vor. Die hM geht insoweit vom Vorliegen eines Erfüllungsrückstands oder jedenfalls eines allgemeinen Falls einer Verbindlichkeitsrückstellung aus.

Für Bestandspflegeverpflichtungen von Versicherungsvertretern BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866; v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860; v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856; ENDERT, DB 2011, 2164 (2165); für die Nachbetreuungsverpflichtung eines Hörgeräteakustikers BFH v. 5.6.2002 – X R 96/00, BStBl. II 2005, 736.

In diesen Fällen ist jedoch der Vertragspartner, nämlich der zur Sachleistung Verpflichtete, nicht mit einer eigentlich bereits geschuldeten Leistung im Rückstand, sondern ihm wird mit seinem bereits vereinnahmtem Entgelt (der Abschlussgebühr des Versicherungsvertreters bzw. dem Kaufpreis des Optikers oder Hörgeräteakustikers) teilweise eine Leistung vergütet, die er noch zu erbringen hat (die Bestandspflege der abgeschlossenen Versicherungsverträge bzw. die Nachbetreuung der gelieferten Seh- oder Hörhilfen). Das ist die für die Bildung passiver RAP typische Situation, dass eine Zahlung für eine noch nicht realisierte Leistung fließt, die folglich noch nicht ertragswirksam erfasst werden darf. Sie ist richtigerweise durch die Bildung eines passiven RAP zu neutralisieren.

HOFFMANN, StuB 2011, 809 (810); HOFFMANN, StuB 2012, 329; TIEDCHEN, FR 2012, 22 (25); ebenso FG Köln v. 19.10.2011 – 10 K 2381/10, EFG 2012, 105, rkr., für einen Fall, in dem ein Abschlusshonorar eines Beraters für Finanzierungsmöglichkeiten durch Leasing-, Miet- oder Mietkaufverträge spätere Beratungsleistungen mit abdeckte.

Allerdings ist Voraussetzung für die Passivierung eines RAP, dass das gezahlte Honorar sachgerecht auf die bereits erbrachte Leistung (Vertragsabschluss, Lieferung von Seh- oder Hörhilfen) und die noch zu erbringende Leistung (Bestandspflege, Nachbetreuungsleistung) aufgeteilt werden kann (dazu Anm. 2214).

► *Werkzeugkostenbeiträge*: Zulieferbetriebe erhalten von ihren Auftraggebern häufig Zuschüsse zur Herstellung der Werkzeuge, die für die Erfüllung des Vertrags mit dem Auftraggeber benötigt werden; im Gegenzug verpflichtet sich der Zulieferbetrieb, den Zuschuss bei der Lieferung der Produkte preismindernd zu berücksichtigen. Ist das bezuschusste Werkzeug nach den vertraglichen Vereinbarungen dem Zulieferbetrieb zuzurechnen, sieht die finanzgerichtliche Rspr. den Zuschuss als erfolgswirksam zu behandelnde BE an und hält die Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung für die Verpflichtung, die Produkte verbilligt zu liefern, für geboten (BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655). Dagegen stellt der Zuschuss uE eine Vorauszahlung auf die noch zu liefernden Produkte dar. Der Ertrag ist noch nicht realisiert, weil die Lieferverpflichtung noch nicht erfüllt ist. Demzufolge ist die Einnahme durch die Passivierung eines RAP zu neutralisieren (vgl. auch IDW, HFA 2/1996, WPg 1996, 709 [711]; gegen passiven RAP WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 258; für Passivierung als erhaltene Anzahlung FÖRSCHLE/SCHIEFFELS, DB 1993, 2393 [2397]). Zum abweichenden Fall, dass das Werkzeug nicht dem Zulieferbetrieb, sondern dem Auftraggeber zuzurechnen ist, vgl. Hess. FG v. 14.8.2012 – 10 K 2697/06, EFG 2013, 1343, nrkr., Az. BFH IV R 3/13.

2176–2179 Einstweilen frei.

### c) Bilanzierungs- und -verbote

#### 2180 aa) Bilanzierungspflicht bei Vorliegen der Voraussetzungen der Nr. 1 bzw. 2

**Aktivierungspflicht** als RAP besteht in der StBil. unstreitig bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Nr. 1 (s. Anm. 2185 ff.) bereits nach dem Wortlaut des Abs. 5 Satz 1 („sind nur anzusetzen“).

BFH v. 31.7.1967 – I 234/64, BStBl. II 1968, 7 (8); v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262 (263); RITZROW, StBp. 2012, 101 (102f.); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 132 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 148 (8/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 242; vgl. auch Anm. 2195.

Dies entspricht der handelsrechtl. Regelung des § 250 Abs. 1 HGB.

Dazu TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 97 (Stand 08/2013); BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rn. 7; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 28.

Hier wie dort folgt die Aktivierungspflicht auch aus dem Vollständigkeitsgebot.

Vgl. für das StRecht BAUER in KSM, § 5 Rn. F 132 (3/2012); für das Handelsrecht TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 97 (8/2013); BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rn. 7; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 34.

**Passivierungspflicht** als RAP besteht (entsprechend der handelsrechtl. Regelung, vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 48 [8/2013]; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rn. 22; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 28) bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Nr. 2 (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 132 [3/2012]; s. Anm. 2225, zu den tatbestandlichen Voraussetzungen der Nr. 2 Anm. 2210 ff.).

**Saldierungsverbot**: Eine Saldierung aktiver und passiver RAP ist ebenso wie im Handelsrecht (§ 246 Abs. 2 HGB) auch im StRecht unzulässig.

HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 37; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 100, 148 (8/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4930, 6381; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 17.

Das ergibt sich bereits aus der Systematik des Abs. 5 Satz 1, der nach Nr. 1 und Nr. 2 unterscheidet, aber auch aus dem Grundsatz der Einzelbilanzierung (s. auch § 6 Anm. 105). Daraus folgt uE, dass das Saldierungsverbot auch im Fall gleichzeitiger Stellung des Bilanzierenden als Leistungsempfänger und -verpflichteter gegenüber einem Dritten mit gleicher Stellung (zB wechselseitige Vermietung von Geschäftsräumen) gilt, und zwar auch, wenn bei gleichartigem Leistungs-/Verpflichtungsverhältnis von vornherein ein Verrechnungsverhältnis vereinbart ist. Aufwendungen und Erträge sind stets gesondert auszuweisen und auch ggf. gesondert durch aktive und passive RAP zu korrigieren.

### **Keine Pflicht zur korrespondierenden Bilanzierung bei Vertragspartnern:**

Die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale für aktive und passive Rechnungsabgrenzung sind im Wesentlichen gleich. Das hat zur Folge, dass zumeist eine korrespondierende Bilanzierung bei Zahlendem und Zahlungsempfänger zu verzeichnen sein wird, dh., bei Aktivierung eines RAP beim Zahlenden wird regelmäßig die Bilanzierung eines passiven RAP beim Zahlungsempfänger geboten sein (vgl. zB BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870, Rn. 19: Nichtaktivierbarkeit eines aktiven RAP auf der Seite des Darlehensnehmers verbietet den gewinnmindernden Ausweis eines passiven RAP beim Darlehensgeber). Zwingend ist dies jedoch nicht (glA HERZIG/JOISTEN, DB 2011, 1014; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 38; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4930, 6381).

### **bb) Kein Bilanzierungswahlrecht für geringfügige und regelmäßig wiederkehrende Beträge**

2181

**Meinungsstand:** Die hM bejaht für geringfügige und regelmäßig wiederkehrende Beträge unter Berufung auf das Wesentlichkeitsprinzip ein Aktivierungs- bzw. Passivierungswahlrecht.

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796, Rn. 41; ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 44; TRÜTZSCHLER in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 250 HGB Rn. 24 aE (3/2010); HOFFMANN in LBP, § 5 Rn. 804 (11/2010); RITZROW, StBp. 2012, 101 (103); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 134 (3/2012); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 34; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 242; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 666 (10/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4941; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 28; aA TIEDCHEN, FR 2012, 22 (24); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 99, 148 (8/2013).

Teilweise wird sogar für geringfügige einmalige Zahlungen ein Bilanzierungswahlrecht angenommen.

TRÜTZSCHLER in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 250 HGB Rn. 24 aE (3/2010); HOFFMANN in LBP, § 5 Rn. 804 (11/2010); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 134 (3/2012).

Die FinVerw. verzichtet zur Rationalisierung stl. Außenprüfungen auf die nachträgliche Bildung oder Änderung von RAP, wenn die abzugrenzenden Aufwendungen insgesamt 3 000 DM (= 1 500 €) nicht überschreiten (Aufgriffsgrenze); eine Saldierung von Aktiv- und Passivposten ist dabei nicht vorzunehmen. Bei regelmäßig wiederkehrenden oder laufenden Aufwendungen kann die nachträgliche Bildung von RAP unterbleiben (FinMin. NRW v. 4.3.1980, StEK AO 1977 § 194 Nr. 2; DB 1981, 2467 – Tz. 3.143). Es wird auch aus der Praxis von der

Üblichkeit eines über die Jahre gleichbleibenden „Festwertes“ als Kompromiss bei der stl. Außenprüfung berichtet (HOFFMANN in LBP, § 5 Rn. 805 [11/2010]).

Die Höhe eines in diesem Sinne geringfügigen Betrages wird im Anschluss an die neuere Rspr. des BFH v. 18.3.2010 (X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796) mittlerweile überwiegend in Anlehnung an § 6 Abs. 2 mit derzeit 410 € beziffert.

WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 242; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 666 (10/2013); wohl auch SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 28; zu vor Ergehen des BFH-Beschlusses diskutierten Grenzwerten vgl. BAUER in KSM, § 5 Rn. F 135 (3/2012).

**Stellungnahme:** Der hM ist uE nicht zu folgen. Sowohl handels- als auch strechtl. ist die Ansatzpflicht für aktive und passive RAP bei Vorliegen der Voraussetzungen normiert (vgl. Anm. 2180). Für RAP gilt das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 132 [3/2012]). Das Gesetz sieht insoweit keine Ausnahmeregelungen vor. Gerade im Bereich der stl. Gewinnermittlung verstößt ein Wahlrecht, wie die hM es annimmt, gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (glA BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 163). Aber auch handelsrechtl. ist ein Aktivierungswahlrecht für geringfügige RAP nicht zu befürworten. Insbesondere der von der hM herangezogene Wesentlichkeitsgrundsatz vermag ein solches Wahlrecht nicht zu begründen. Nach geltendem deutschen Bilanzverständnis besagt der Grundsatz der Wesentlichkeit, dass bei der Bewertung alle Tatbestände zu berücksichtigen sind, die für den Bilanzadressaten von Bedeutung sind, und dass Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung, die wegen ihrer Größenordnung keinen nennenswerten Einfluss auf das Jahresergebnis und die Rechnungslegung haben, vernachlässigt werden dürfen (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 70). Die darin zum Ausdruck kommende Beschränkung der Anwendung des Grundsatzes auf die Bewertung wird allgemein befürwortet (vgl. zB ENDERT, DB 2011, 2164 [2165 f.]; TIEDCHEN, FR 2012, 22 [24]; WENDT, FS Herzig, 2010, 517 [520 f.]). Soweit die Richtlinie 2013/34/EU (v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates) die Geltung des Wesentlichkeitsprinzips für Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung des Abschlusses fordert, fehlt es zumindest derzeit an einer Umsetzung in das deutsche Handelsbilanzrecht. Auch der BFH geht offenbar davon aus, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz nicht für den Ansatz von Bilanzposten gelte, indem er ausführt, dass von dem entschiedenen Fall (des Ausweises eines RAP) solche Fälle zu unterscheiden seien, in denen es nicht um den zeitgerechten Ausweis eines Postens gehe, sondern um die Frage, ob ein Bilanzposten dem Grund nach auszuweisen ist; dementsprechend sei der BFH vollkommen zu Recht der Auffassung, dass geringfügige Forderungen aktiviert werden müssten (BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796, Rn. 39). Der BFH verkennt hier jedoch zum einen, dass es auch beim Ausweis eines RAP um den Ausweis dem Grunde nach geht (vgl. TIEDCHEN, FR 2012, 22 [24]). Zum anderen übersieht der BFH, dass es auch die Aktivierung von Forderungen eine Frage des zeitgerechten Ausweises eines Postens ist, nämlich des Ausweises eines Ertrags, hinsichtlich dessen noch keine Zahlung zu verzeichnen ist (TIEDCHEN, FR 2012, 22 [24]).

**cc) Bilanzierungsverbot bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen von Nr. 1 bzw. 2**

2182

Abs. 5 enthält nicht nur ein Bilanzierungsgebot für die Zahlungen, die die genannten Kriterien erfüllen, sondern auch ein Bilanzierungsverbot für Zahlungen, die die Kriterien nicht erfüllen (glA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 242; vgl. auch BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594 [597 f.]).

**Aktivierungsverbot:** Für RAP besteht – abgesehen von den Sonderfällen des Abs. 5 Satz 2 (U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4931) – aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung für alle nicht durch die Tatbestandsmerkmale der Nr. 1 gedeckten Fälle ein Aktivierungsverbot (U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4930). Insbesondere dürfen transitorische Posten im weiteren Sinne und antizipative Posten (s. Anm. 2171) nicht zu RAP in der StBil. führen (so für antizipative Posten BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 [374]; v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 – Tz. 14). Das Gesetz hat insoweit die stl. gebotene Periodenabgrenzung auf die Fälle der handelsrechtl. zulässigen und gebotenen Rechnungsabgrenzung beschränkt. Eine Aktivierung von Aufwendungen kann auch nicht mit der Begründung verlangt werden, ein Erwerber des Betriebs würde dem Stplf. die betreffenden Aufwendungen vergüten (Teilwertgedanke); ebenso wenig darf das in Abs. 5 Satz 1 enthaltene Aktivierungsverbot durch Heranziehung der §§ 6, 7 umgangen werden. Sofern kein WG oder Abgrenzungsposten iSd. § 5 Abs. 5 vorliegt, kommt folglich Aktivierung in der StBil. nicht in Betracht. Selbst ein internationaler, nach der Rspr. jedoch nicht akzeptierter Grundsatz (*matching principle*, s. Anm. 2168), der eine Aufwandsverlagerung in das Jahr der Ertragsvereinnahmung gebietet, findet seine Beschränkung durch die Normierung der zulässigen Rechnungsabgrenzungsfälle.

**Passivierungsverbot:** Entsprechend dem Aktivierungsverbot (s.o.) besteht bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Nr. 2 ein Passivierungsverbot.

Einstweilen frei.

2183–2184

**2. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)**

**Schrifttum:** PAULICK, Immaterielle Wirtschaftsgüter und Posten der Rechnungsabgrenzung, FR 1968, 449, 483; DÖLLERER, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, BB 1969, 505; VAN DER VELDE, Zur Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter und Rechnungsabgrenzungsposten in der Handels- und in der Steuerbilanz, FR 1969, 441; HOFFMANN, Das immaterielle Wirtschaftsgut und die Rechnungsabgrenzung in der Steuerbilanz, DSStZ 1972, 202; LANGEL, Bilanzierungs- und Bewertungsfragen bei Wechselkursänderungen, StJb. 1979/80, 259; GEBHARDT/BREKER, Bilanzierung von Fremdwährungstransaktionen im handelsrechtlichen Einzelabschluß – unter Berücksichtigung von § 340h HGB, DB 1991, 1529; HERZIG/SÖFFING, Rechnungsabgrenzungsposten und die Lehre vom Mindestzeitraum, BB 1993, 465; HARTUNG, Bewertung von Rechnungsabgrenzungsposten?, BB 1994, 1893; STOBBE, Das Kriterium der „bestimmten Zeit“ bei den Rechnungsabgrenzungsposten, FR 1995, 399; STRIEDER, Cap-Prämien im Jahresabschluß des Erwerbers bei veränderten Marktverhältnissen, DB 1996, 1198; KLEINE, Rechnungsabgrenzungsposten für Vorlaufkosten bei Messegeschäften, JbFfSt. 1996/97, 158; TIEDCHEN, Rechnungsabgrenzung und „bestimmte Zeit“, BB 1997, 2471; CREZELIUS, Bestimmte Zeit und passive Rechnungsabgrenzung, DB 1998, 633; HAHNE, Behandlung des Emissionsdisagios in der Handels- und Steuerbilanz des Emittenten, DB 2003, 1397; MAR-

TEN/KÖHLER/SCHLERETH, Bilanzielle Auswirkung von Preisstrategien am Beispiel von Handy-Subventionen, DB 2003, 2713; HAHNE, Ausgabe von Schuldverschreibungen: Steuerbilanzielle Behandlung von Emissionsagien und -disagien beim Emittenten, DStR 2005, 2000; HEINHOLD/COENENBERG, Aktivierung von Werbeaufwand?, DB 2005, 2033; KUPSCH/MÜLLER, Verrechnung von Garantieversicherungsbeiträgen im Jahresabschluss, DB 2006, 1800; WASSERMAYER, Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defesance-Struktur, DB 2010, 354; HAGEBÖKE, Rechnungsabgrenzungsposten bei vom Darlehensnehmer zu zahlenden Bearbeitungsentgelten? – Anmerkungen zur „neuen Formel“ im BFH-Urteil vom 22.06.2011 – I R 7/10, Ubg 2012, 34.

### a) Voraussetzungen der Nr. 1

#### 2185 aa) Ausgaben vor dem Abschlussstichtag

##### Begriff der Ausgaben:

###### ► *Meinungsstand:*

▷ *Nur Zahlungsmittelverminderungen:* Der Begriff der Ausgabe iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 wird teilweise sehr restriktiv dahingehend verstanden, dass nur Auszahlungen (Bar- oder Buchgeldzahlungen) umfasst sind.

DREIXLER/ERNST, StuB 2012, 220 (221); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 20; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 247.

Dies wird mit der auf diese Weise eindeutigen Abgrenzbarkeit der zur Rechnungsabgrenzung führenden Vorleistungen begründet (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 20).

Dabei werden aber teilweise auch Sachleistungen im Rahmen eines tauschähnlichen Geschäfts als Ausgaben iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 angesehen (so SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 20).

▷ *Jede effektive Vermögensminderung:* Überwiegend wird der Begriff der Ausgabe jedoch weiter gefasst, indem auch die Einbuchung von Verbindlichkeiten und der Abgang von Forderungen dazu gerechnet wird.

BFH v. 29.11.2006 – I R 46/05, BStBl. II 2009, 955 (956); ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 25; ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, DStR 1999, 2135 (2139); KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 167; MARTEN/KÖHLER/SCHLERETH, DB 2003, 2713 (2714); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2014, Rn. D 723; SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 808 (11/2010); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 80 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 63 f. mwN insbes. auch aus dem handelsrechtlichen Schrifttum (8/2013); CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 88; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 18; glA KUPSCH/MÜLLER, DB 2006, 1800 (1801), für die Einbuchung einer Verbindlichkeit anstelle der Zahlung einer Versicherungsprämie.

Ausgaben werden danach als Vermögensminderung interpretiert. Dies wird damit begründet, dass das Gesetz von „Ausgaben“ und nicht von „Auszahlungen“ spricht (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 80 [3/2012]), wobei Ausgaben nach der betriebswirtschaftlichen Terminologie in Auszahlungen, Forderungsabgängen und Verbindlichkeitszugängen bestehen können (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 80 [3/2012]). Zudem wird auf den Sinn und Zweck der Rechnungsabgrenzung verwiesen, der den periodengerechten Ausweis des Aufwands ohne Rücksicht auf zufällige Zahlungszeitpunkte erfordert (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 80 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 64 [8/2013]).

Zwei Einschränkungen finden sich allerdings im Rahmen dieser erweiterten Interpretation des Begriffs Ausgabe:



- Zum einen wird die Ansicht vertreten, dass die Einbuchung einer Verbindlichkeit nur dann eine Ausgabe darstelle, wenn die Verbindlichkeit bei vertragsgemäßer Zahlung vor dem Ende der Abschlussperiode erloschen wäre (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 80 [3/2012]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 88).
  - Zum anderen wird die Einbeziehung der Einbuchung von Verbindlichkeiten auf solche Fälle beschränkt, in denen dies im Einklang mit den GoB steht, so dass eine Rechnungsabgrenzung insbes. ausscheidet, wenn der Bilanzierung der Verbindlichkeit der Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte entgegensteht (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 80 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 64 mwN auch zum handelsrechtl. Schrifttum [8/2013]; KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 172 f.).
- ▷ *Alle Betriebsvermögensminderungen:* Nach noch weitergehender Auffassung sollen alle Vorleistungen für eine zeitraumbezogene Sachleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts eine Rechnungsabgrenzung begründen können, also neben Zahlungsmittel- und Forderungsverminderungen sowie Verbindlichkeitserhöhungen auch sonstige Betriebsvermögensminderungen durch Aktivminderungen oder Passivmehrungen.

So BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 – Tz. 9 (verbilligte Abgabe von Mobiltelefonen); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 172; RITZROW, StBp. 2012, 101 (102); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 79 (3/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 670 (10/2013).

Zur Begründung wird darauf hingewiesen, dass „Ausgaben“ im StRecht auch in anderem Zusammenhang als Hingabe von Sachleistungen verstanden werde (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 670 [10/2013]).

► *Stellungnahme:* Der letztgenannten Ansicht ist zuzustimmen. Es kann uE für die Abgrenzungsnotwendigkeit keinen Unterschied machen, ob eine Vorleistung durch Barzahlung, Banküberweisung, Weitergabe eines Schecks oder Besitzwechsels, Forderungsabtretung oder Eingehen einer Verbindlichkeit geschieht. Zutreffend wird dazu auf den Unterschied zwischen dem Begriff „Auszahlung“ und dem vom Gesetz verwendeten Begriff „Ausgabe“ hingewiesen. Aber auch die Erweiterung des Begriffs „Ausgabe“ auf Sachleistungen ist berechtigt, da die Form der Vermögensminderung nicht geeignet ist, die Notwendigkeit einer Abgrenzung zum Zwecke der periodengerechten Gewinnermittlung zu determinieren. Allerdings ist daran festzuhalten, dass die GoB über den Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten Vorrang haben müssen, denn eine Korrektur oder Umgehung der GoB insoweit kann und soll über das Institut der Rechnungsabgrenzung nicht erreicht werden.

**Rechtsgrund der Ausgaben:** Auf den Rechtsgrund der Ausgabe kommt es nicht an (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 22). Zumeist handelt es sich um Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte; die Ausgabe kann aber auch auf einem dinglichen Rechtsverhältnis und ebenso auf öffentlich-rechtl. Grundlage beruhen. Die Ausgaben können freiwillig oder unfreiwillig geleistet werden (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 84 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 675 [10/2013]).

**Keine Periodizität der Ausgaben:** Periodizität der Ausgabe wird nicht verlangt; das im RefE des AktG 1965 noch enthaltene Adjektiv „periodische“ wurde nicht in § 152 Abs. 9 AktG 1965 übernommen, der Vorbild für die mit dem § 5 Abs. 5 Satz 1 identische Formulierung des § 250 HGB war. Auch Einmalzahlungen sind abzugrenzen (glA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 675 [10/2013]).

**Abgrenzungsfragen zum Ausgabenbegriff:** Umsatzsteuer gehört bei Vorauszahlungen für ustpfl. Leistungen zwar zur Ausgabe. Soweit Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, ist jedoch nur der Nettobetrag abzuzugenden, dh., die abzugrenzenden Ausgaben sind um den Vorsteuererstattungsanspruch zu kürzen, weil nur in Höhe des Differenzbetrags eine Betriebsvermögensminderung eintritt (glA ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 48; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 141 [3/2012]). Besteht keine Vorsteuerabzugsberechtigung, so ist (unter Berücksichtigung der Behandlung nach § 9b) die nicht abziehbare Vorsteuer in die abzugrenzenden Ausgaben einzubeziehen.

**Aufteilung im Schätzwege:** Einheitlich geleistete Ausgaben, die nur teilweise die Voraussetzungen für die Rechnungsabgrenzung erfüllen oder die verschiedene zeitbezogene Gegenleistungen betreffen, sind nach objektiven Kriterien ggf. im Wege der Schätzung aufzuteilen.

BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; v. 3.5.1983 – VII R 100/81, BStBl. II 1983, 572; v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 99a (3/2012); SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 11; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 688 (10/2013).

#### 2186 bb) Ausgaben „vor dem Abschlussstichtag“

**Abschlussstichtag** ist der Tag, auf den das Ende des Wj. fällt; dabei kann es sich sowohl um das Ende eines regulären wie auch eines Rumpf-Wj. handeln.

**Vor dem Abschlussstichtag** ist nicht in der Weise wörtlich zu verstehen, dass Ausgaben, die am Abschlussstichtag geleistet werden, nicht zur Rechnungsabgrenzung führen können. Gemeint ist, dass entsprechend dem Stichtagsprinzip die Ausgabe vor dem Abschlusszeitpunkt angefallen sein muss. Demnach genügt es, wenn die Ausgabe noch bis einschließlich des Abschlussstichtags geleistet ist, also bis 24.00 Uhr.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 28; ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, DSrR 1999, 2135 (2139); KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 168; MARTEN/KÖHLER/SCHLERETH, DB 2003, 2713 (2714); SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 20; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 85 (03/2012); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 809 (5/2012); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 21; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 65 (8/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 675 (10/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4950; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 19.

#### 2187 cc) „Aufwand“ für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

**Begriff des Aufwands:** Der Begriff Aufwand wird weder im Handelsrecht noch im EStG definiert. Allgemein versteht man unter Aufwand den Verbrauch von Geld-, Sach- oder Dienstleistungen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 88 [3/2012]). Das Vorliegen von Aufwand führt zur Verminderung des Reinvermögens (ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 29; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 676 [10/2013]). Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB nicht an.

GSCHWENDTNER, DSrZ 1995, 417 (419); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 88 (3/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 676 (10/2013).

Eine Ausgabe muss, um Aufwand iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 darzustellen, eine BA iSd. § 4 Abs. 4 sein (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 84a [3/2012]; vgl. aber unten zu nichtabziehbaren BA).

**Abgrenzungsfragen zum Aufwandsbegriff:**

▶ *Nichtabziehbare Betriebsausgaben:* Dem Wortlaut von § 4 Abs. 4, 5 und § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 nach müssen auch nichtabziehbare BA – sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – mittels RAP abgegrenzt werden (aA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 84a [3/2012]). Dies ergibt sich schon daraus, dass diese BA idR im handelsrechtl. Jahresabschluß Aufwand darstellen und in der HBil. abgegrenzt werden müssen; die Regelung in Abs. 5 sollte nur klarstellende Bedeutung haben (s. Anm. 2150). Allerdings darf bei Auflösung des RAP in diesen Fällen der Gewinn nicht gemindert werden; buchhalterisch kann das durch außerbilanzielle Hinzurechnung sichergestellt werden.

▶ *Anschaftungs- und Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts:* Ausgaben, die als AHK eines WG aktiviert werden müssen, können nicht Gegenstand der Rechnungsabgrenzung sein.

BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 – Tz. 12; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 88a (3/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 677 (10/2013).

Solche Ausgaben stellen in der oder den Folgeperioden nicht unmittelbar Aufwand dar, sondern führen zu einem erfolgsneutralen Aktivtausch. Soweit Aufwand durch die Abnutzung oder den Verbrauch des WG entsteht, wird dieser in der entsprechenden Abrechnungsperiode durch Verminderung des Aktivpostens oder AfA auf das WG abgebildet.

▶ *Privatentnahmen* von Zahlungsmitteln bewirken zwar Ausgaben, sind aber nicht abzugrenzen (glA RITZROW, StBp. 1998, 10 [11]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 84a [3/2012]), weil sie nie Aufwand werden (zB Mietvorauszahlung für die privat genutzte Wohnung oder Vorauszahlung der Prämie für die Berufsunfähigkeitsversicherung vom Geschäftskonto).

**dd) Aufwand „für“ eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag**

2188

**Zeitraumbezug der Gegenleistung:** Aus dem Gesetzeswortlaut, der das Vorliegen von Aufwand „für“ eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag fordert, wird teilweise geschlossen, dass die Gegenleistung, für die die abzugrenzende Vorleistung erbracht wird, zeitraumbezogen sein müsse (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 678a [10/2013]). Die Rspr. und die wohl hM im Schrifttum gehen ebenfalls – allerdings ohne sich dafür auf das Wort „für“ zu berufen – davon aus, dass RAP nur hinsichtlich zeitraumbezogener Gegenleistungen gebildet werden dürfen.

BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (162); v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709 (710); v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 (810); v. 11.2.1998 – I R 23/96, BStBl. II 1998, 381; v. 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967 – Tz. 9; v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870 – Tz. 14; v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284 – Tz. 11; MEYER-SCHARENBERG, DStR 1991, 754 (755); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 37; HAHNE, DB 2003, 1397 (1399, 1408); SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 31; DREIXLER/ERNST, StuB 2012, 220 (222); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 97 (3/2012); HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 24 aE.

**Stellungnahme:** Der hM ist uE nicht zu folgen. Rechnungsabgrenzungsposten können auch gebildet werden, wenn die Gegenleistung sich auf einen Zeitpunkt bezieht (glA ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 37; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rn. 8). Aus dem Wort „für“ lässt sich dieses Erfordernis nicht herleiten; es ist nicht ersichtlich, wie der Gesetzestext anders hätte formuliert werden können, um auch nicht zeitraumbezogene Gegenleistungen einzubeziehen. Eine Einschränkung auf zeitraumbezogene Gegenleistungen ist

auch nicht erforderlich. Soweit damit die Aktivierungsfähigkeit transitorischer Posten im weiteren Sinne (zu diesen s. Anm. 2171), wie zB Aufwendungen für Kosten für Werbung oder Forschung und Entwicklung, ausgeschlossen werden soll, ist dies bereits durch das Merkmal der bestimmten Zeit (s. Anm. 2189 f.) gewährleistet (ebenso ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 41). Wenn auch die überwiegende Mehrheit der Fälle, in denen eine Rechnungsabgrenzung in Betracht kommt, eine zeitraumbezogene Gegenleistung zum Inhalt hat (so zB bei vorausgezahlter Miete, vorausgezahlten Versicherungsprämien, bei wirtschaftlichem Verständnis des Begriffs „Gegenleistung“ auch bei vorausgezahlter Kfz.-Steuer), so ist dies uE nicht zwingend.

### ee) Aufwand für eine „bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag

#### 2189 (1) Tatbestandsmerkmal der bestimmten Zeit

##### Historische Entwicklung:

► *Handelsrecht:* Das Tatbestandsmerkmal der „bestimmten Zeit“ findet sich erstmals in § 152 Abs. 9 AktG 1965. Unter der Geltung der Vorgängerregelungen, § 261a HGB idF der Aktienrechtsnovelle 1931 und § 131 AktG idF des Aktiengesetzes 1937, hatten sich zwar die Unterscheidung zwischen antizipativen und transitorischen RAP (s. Anm. 2171) und die Beschränkung der Rechnungsabgrenzung auf die transitorischen RAP herausgebildet, aber es hatte sich die Praxis entwickelt, alle Ausgaben, die in den Folgejahren einen Vorteil versprechen, unter den RAP auszuweisen (s. Anm. 2160), also zB auch die Kosten einer Werbekampagne oder die für Forschung und Entwicklung aufgewendeten Kosten. In dieser Praxis wurde in der Folgezeit eine Gefahr für das Vorsichtsprinzip gesehen, was zu der – weitgehend begrüßten – Einschränkung der RAP durch das AktG 1965 auf Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag führte (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 18 ff. mwN [8/2013]). Durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz wurde insoweit nichts geändert. Das Merkmal der „bestimmten Zeit“ wurde auf der Grundlage der Art. 18 Satz 1 und 21 Satz 1 der 4. EG-Richtlinie in § 250 HGB übernommen. Allerdings bietet nur die deutsche Fassung der Richtlinie insoweit eine Stütze für die Einschränkung der RAP auf Ausgaben bzw. Einnahmen, die Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen.

Art. 18 Satz 1 der Richtlinie lautet in der deutschen Fassung „Als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite sind Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, ...“

Jedenfalls die englische und französische Fassung, soweit ersichtlich auch die weiteren Fassungen der Richtlinie, enthalten diese Einschränkung hingegen nicht.

In der englischen Fassung heißt es „*Expenditure incurred during the financial year but relating to a subsequent financial year*“, in der französischen Fassung „*Les charges comptabilisées pendant l'exercice mais concernant un exercice ultérieur*“.

► *Steuerrecht:* Das Tatbestandsmerkmal der „bestimmten Zeit“ wurde 1969 sogleich in Abs. 3 (jetzt Abs. 5) aufgenommen und findet sich seither unverändert in der stl. Regelung.

##### Einheitliche oder unterschiedliche (imparitätische) Auslegung:

► *Meinungsstand:* Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass das Merkmal der bestimmten Zeit imparitätisch auszulegen sei. Das Vorsichtsprinzip gebietet es nach dieser Ansicht, bei aktiven RAP einen strengen und bei passiven RAP einen großzügigen Maßstab anzuwenden.

FG Köln v. 19.10.2011 – 10 K 2381, EFG 2012, 105, rkr.; ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 109, 115; HERZIG/SÖFFING, BB 1993, 465 (469); BEISSE, FS Budde, 1995, 67 (78); CREZELIUS, DB 1998, 633 (637); HAHNE, DStR 2005, 2000 (2002 f.); CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 92 f.; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxis-handbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 6385; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 24; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 250; wohl auch SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 47.

Insbesondere von der stl. Rspr., aber auch im Schrifttum wird hingegen angenommen, dass eine unterschiedliche Auslegung des Merkmals der bestimmten Zeit auf der Aktiv- und Passivseite nicht sachgerecht sei.

BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202 (203); v. 25.10.1994 – VIII R 65/94, BStBl. II 1995, 312 (314); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 211 (262); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 121 (03/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 11 (08/2013); HENNRICHs in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 30; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 68 (10/2013).

► *Stellungnahme:* Eine unterschiedliche Auslegung des Merkmals der „bestimmten Zeit“ auf der Aktiv- und der Passivseite kommt uE nicht in Betracht. Dagegen spricht der identische Wortlaut der Regelungen über aktive und passive Rechnungsabgrenzung. Auch besteht der Zweck, den der Gesetzgeber mit der Einfügung des Merkmals der bestimmten Zeit verfolgte, im Rahmen der aktiven wie der passiven Rechnungsabgrenzung gleichermaßen darin, eine Objektivierung herbeizuführen, indem die willkürliche Beeinflussung des Gewinns durch nicht nachprüfbare Annahmen verhindert wird.

#### **Länge und Verteilung der bestimmten Zeit:**

► *Länge:* Die Länge des Zeitraums, der sich als „bestimmt“ erweist (s. Anm. 2190) ist nicht begrenzt.

BAUER in KSM, § 5 Rn. F 119 (3/2012); HENNRICHs in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 31; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 67 (8/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 251; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 682 (10/2013); SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 23; für eine Begrenzung auf überschaubare Zeiträume hingegen MATHIAK, StuW 1986, 170 (173).

Die Abgrenzung einer Ausgabe kann sich damit auch über eine Vielzahl von Jahren erstrecken. So ist nach der Rspr. für den sich in 99 Jahren verbrauchenden Vorteil, den ein Erbbaupflichteter dadurch erlangt, dass der Erbbauberechtigte Erschließungskosten trägt, ein aktiver RAP zu bilanzieren (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398).

Eine Begrenzung ist auch nicht dahingehend vorzunehmen, dass bei Erfolgswirksamkeit der Vorauszahlung für einen sehr kurzen Zeitraum im Folgejahr auf die Rechnungsabgrenzung verzichtet werden kann (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 119b [3/2012]).

► *Verteilung:* Der Zeitraum, der sich als „bestimmt“ erweist (s. Anm. 2190), muss nicht ununterbrochen sein. Es ist auch vorstellbar, dass eine Ausgabe Aufwand für Zeiten in bestimmten, aber nicht allen auf das Wj. folgenden Jahren ist. So wäre es zB bei einer Vorauszahlung von Miete für einen Messestandplatz bei einer alle zwei Jahre stattfindenden Messe (allgemein zur Rechnungsabgrenzung bei Vorauszahlungen auf einen Messestandplatz FG Münster v. 15.2.1980 – X-VI 4430/78 K, EFG 1980, 322, rkr.; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 337 [4/2012]; KLEINE, JbFfSt. 1996/97, 158 [160]). Der zu aktivierende RAP verkörpert dann Aufwand für das folgende Jahr sowie das dritte, fünfte usw. auf das Wj. folgende Jahr, während das zweite, vierte usw. folgende Jahr nicht angesprochen sind.

## 2190 (2) Bestimmtheit der Zeit

**Meinungsstand:**

► *Kalendermäßige Bestimmtheit*: Nach der früher hM erforderte das Merkmal der bestimmten Zeit, dass Anfang und Ende der Erfolgswirksamkeit der Ausgabe eindeutig kalendermäßig festliegen.

BFH v. 3.11.1982 – I B 23/82, BStBl. II 1983, 132, mwN; ADS, 6. Aufl. 1997, § 152 AktG Rn. 182; KROPFF in GESSLER/HEFERMEHL/ECKARDT/KROPFF, Aktiengesetz, Band III, München 1973, § 152 AktG Rn. 102; MELLEROWICZ in Großkomm. AktG, 1970, § 152 AktG Rn. 88; DÖLLERER, BB 1965, 1405 (1408); HOFFMANN, DSStZ/A 1972, 202 (205); PAULICK, FR 1968, 483 (485); VAN DER VELDE, FR 1969, 441 (449). Ebenso aus neuerer Zeit ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, DSStR 1999, 2135 (2140); HAHNE, DSStR 2005, 2000 (2002); WASSERMAYER, DB 2010, 354 (359).

Diese Voraussetzung ist vor allem bei den klassischen transitorischen Posten erfüllt, also bei Vorauszahlungen auf Miet-, Pacht- und Darlehensverhältnisse (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [314]).

► *Willkürfreie Berechenbarkeit/Lehre vom Mindestzeitraum*: Das Erfordernis der kalendermäßigen Bestimmtheit wurde bald – insbes. im Hinblick auf die passive Rechnungsabgrenzung – als zu eng angesehen. Die heute hM bezieht bei der Auslegung des Merkmals der bestimmten Zeit die Entstehungsgeschichte der Regelung, das Realisationsprinzip und das bilanzrechtl. Gebot der größtmöglichen Objektivierung der Rechnungslegung mit ein.

BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 (314); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 683 (10/2013); ähnlich STOBBE, FR 1995, 399 (401); gerade im Hinblick auf das Merkmal der bestimmten Zeit das Objektivierungserfordernis besonders betonend HERZIG/SÖFFING, BB 1993, 465 (467).

Dabei soll auch den Besonderheiten des jeweiligen Rechtsverhältnisses, in dessen Rahmen die Vorleistung erbracht wird, Rechnung getragen werden (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [314]). Die hM kommt danach zu dem Ergebnis, dass es an der kalendermäßigen Bestimmtheit fehlen kann, wenn die Länge der Zeit, über die sich die Erfolgswirksamkeit der Ausgabe erstreckt, eindeutig berechenbar ist.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 32a; FEDERMANN, BB 1984, 246 (251); KUPSCH, WPg 1984, 369 (374); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 682 (10/2013); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 123 (3/2012); nur für die aktive Rechnungsabgrenzung ebenso BEISSE, FS Budde, 1995, 67 (78).

Jedenfalls aber muss sich ein kalendermäßig bestimmter oder durch rechnerische Methoden bestimmbarer Mindestzeitraum ausmachen lassen.

HERZIG/SÖFFING, BB 1993, 465 (469 f.); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 125 (3/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 682 f. (10/2013).

Die Berechenbarkeit ist zB bei einer Bearbeitungsgebühr für ein Darlehen gegeben, wenn sich anhand der Tilgungsvereinbarung die Laufzeit des Darlehens genau berechnen lässt (BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262 [264]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 123 [3/2012]). Bei einem Ausbeutevorratsvertrag zum Abbau von Mineralien ergibt sich die Berechenbarkeit aus der insgesamt vorhandenen und der im jeweiligen Jahr geförderten Abbaumenge (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [314]; zust. STOBBE, FR 1995, 399 [401]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 687 [10/2013]). Zur Frage, ob die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines WG ein berechenbarer oder ein nur auf einer Schätzung beruhender Zeitraum ist, vgl. Anm. 2218.

Ein Mindestzeitraum lässt sich bei zeitlich unbefristeten Vertragsverhältnissen bestimmen, indem man ermittelt, wann der Vertrag erstmals gekündigt werden kann (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 126 [3/2012]). Zur Frage der Rechnungsabgrenzung bei immerwährenden Duldungsverpflichtungen s. Anm. 2218.

► *Willkürfreie Schätzbarkeit*: Noch weitergehend wird es teilweise im Schrifttum für ausreichend gehalten, dass sich der Zeitraum willkürfrei durch eine Schätzung bestimmen lässt.

MEYER-SCHARENBERG, DSiR 1991, 754 (756); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 29; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 251; wohl auch KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 686 (10/2013).

**Stellungnahme:** Die zutreffenden Ansatzpunkte für die Auslegung des Merkmals der bestimmten Zeit sind, wie die hM zutreffend aufzeigt, die Entstehungsgeschichte der Regelung, das Realisationsprinzip und das bilanzrechtl. Gebot der größtmöglichen Objektivierung der Rechnungslegung. Die Entstehungsgeschichte der Regelungen über die Rechnungsabgrenzung zeigt, dass mittels der Einführung des Merkmals der bestimmten Zeit die Aktivierung von Aufwendungen verhindert werden sollte, die zwar in den auf die Ausgabe folgenden Jahren Vorteile versprechen, bei denen jedoch nicht messbar ist, wie hoch der Nutzen tatsächlich ist (SCHULZE-OSTERLOH, FS Forster, 1992, 653 [664]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 85 [8/2013]).

Eine Einschränkung der Aktivierung von Ausgaben als RAP durch das Tatbestandsmerkmal „bestimmte Zeit“ ist nicht erforderlich, wenn sich die Vorauszahlung auf die Erlangung eines zwar abstrakt, aber nicht konkret aktivierungsfähigen Vermögensgegenstands (zur abstrakten und konkreten Aktivierungsfähigkeit vgl. Anm. 500) bezieht (bei Vorauszahlungen auf Vermögensgegenstände, die mit ihren AHK tatsächlich auch konkret aktivierungsfähig sind, kommt eine Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht, vgl. Anm. 2187; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 100 [3/2012]). Das ist insbes. bei Vorauszahlungen im Rahmen von Nutzungsrechten der Fall, denn diese sind Vermögensgegenstände, die lediglich wegen des Grundsatzes des Nichtausweises schwebender Geschäfte nicht konkret aktivierungsfähig sind. Nur aus diesem Grund steht der Zahlung nicht die Aktivierung des Vermögensgegenstands Nutzungsrecht gegenüber, sondern es ist zeitanteilig der Aufwand für die Nutzung zu erfassen. Der zukünftige Nutzen der Vorauszahlung ist in diesen Fällen aber nicht als unsicher zu bezeichnen; vielmehr besteht bei schwebenden Geschäften die Vermutung der Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung. Anders ist es hingegen, wenn die Vorauszahlung nicht geleistet wird, um einen Vermögensgegenstand zu erlangen, sondern wenn Aufwand vorweggenommen wird (so etwa bei vorausgezählten Versicherungsprämien, vorausgezahlter Kfz.-Steuer und vorausgezählten Berufsgenossenschafts- oder Kammerbeiträgen). Hier ist eine Einschränkung der Aktivierung durch das Merkmal der bestimmten Zeit erforderlich, weil nicht sicher ist, ob und wie lange die Zahlung dem Stpfl. einen Nutzen bringen wird. Solche Vorauszahlungen auf Vorteile, die keinen Vermögensgegenstand darstellen, dürfen nur dann als RAP ausgewiesen werden, wenn sie einen Vorteil für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen. Bei der Begrenzung des einschränkenden Merkmals „bestimmte Zeit“ auf diese Fallgruppe erscheint es allerdings notwendig, es im Sinne von „kalendermäßig bestimmt“ auszulegen, um die Aktivierung transitorischer Posten im weiteren Sinne zu verhindern (vgl. zum Ganzen TIEDCHEN, BB 1997, 2471 [2473 ff.]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 85 ff. [8/2013]). Kommt eine Aktivierung als RAP danach nicht in Betracht und wird die Vorauszahlung im Rahmen

eines schwebenden Geschäfts geleistet, kann sie allerdings uU als geleistete Anzahlung aktiviert werden (s. Anm. 2173).

#### 2191 ff) Aufwand für eine bestimmte Zeit „nach dem Abschlussstichtag“

**Abschlussstichtag:** Zum Begriff s. Anm. 2186.

**Nach dem Abschlussstichtag** bedeutet, dass der Aufwand wirtschaftlich einer späteren Periode zuzurechnen sein muss. Es ist also eine Zuordnung zu dem Wj., zu dem die Zahlung wirtschaftlich gehört, erforderlich (HAGEBÖKE, Ubg 2012, 34 [36]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 66 [8/2013]). Maßgeblich ist der Zeitpunkt des Empfangs der Gegenleistung (HAGEBÖKE, Ubg 2012, 34 [36]; DREIXLER/ERNST, StuB 2012, 220 [221 f.]). Das gilt jedenfalls dann, wenn eine Gegenleistung zu verzeichnen ist (s. Anm. 2163 zu Fällen, in denen eine Gegenleistung nicht vorliegt). Insbesondere bei wirtschaftlichen Beziehungen, an denen mehrere Personen beteiligt sind, ist nach den einzelnen Rechtsbeziehungen zu differenzieren und jeweils zu prüfen, ob die konkrete Gegenleistung, für die eine Zahlung geleistet wurde, noch aussteht oder bereits vollständig erbracht wurde (vgl. zu Provisionszahlungen und zu Ablösezahlungen im Profifußball Anm. 2163).

Ein Indiz für die Zuordnung des Aufwands zum abgelaufenen oder zu einem späteren Wj. ist die Rückforderbarkeit im Falle der vorzeitigen Vertragsauflösung. Kann der Stpfl. die Vorauszahlung zurückverlangen, spricht das dafür, dass die maßgebliche Gegenleistung noch nicht erbracht worden ist, während der Umstand, dass die geleistete Zahlung beim Vertragspartner verbleibt, den Schluss zulässt, dass der Stpfl. die Gegenleistung bereits im abgelaufenen Wj. empfangen hat (HAGEBÖKE, Ubg 2012, 34 [38 f.]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 678 [10/2013]). Etwas anderes soll nach gefestigter Rspr. nur dann gelten, wenn es sich um ein für eine längere Zeit zu festen Bedingungen abgeschlossenes Dauerschuldverhältnis handelt, das nur aus wichtigem Grund gekündigt werden kann und keine konkreten Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Vertragsparteien der Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung eine mehr als rein theoretische Bedeutung beigemessen haben.

BFH v. 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967; v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870 – Tz. 14; v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284 – Tz. 13, 16; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 678 (10/2013). Krit. zu dieser Ausnahme allerdings HAGEBÖKE, Ubg 2012, 34 (39).

**Aufteilung im Schätzwege:** Einheitlich geleistete Aufwendungen, die teils für eine vor dem Abschlussstichtag schon erbrachte und teils für eine nach dem Abschlussstichtag noch zu erbringende Gegenleistung anfallen, sind aufzuteilen. Dabei ist uU der Anteil mit Zukunftsbezug sachgerecht zu schätzen (HAGEBÖKE, Ubg 2012, 34 [36]).

#### **Einzelfälle:**

► *Step-Down-Gelder:* *Step-Down-Gelder* oder Stufenzinsprodukte sind Darlehen mit fallenden Zinssätzen. Da der Wert der Überlassung des Kapitals zur Nutzung im Laufe der Jahre gleich hoch anzusetzen ist, stellt der Teil der in den ersten Jahren zu zahlenden Darlehenszinsen, der über dem sich für die gesamte Vertragslaufzeit ergebenden durchschnittlichen jährlichen Zins liegt, eine Vorauszahlung auf den Zinsaufwand der folgenden Jahre dar.

BFH v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 32; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 75 (8/2013); krit. hingegen U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4995.



► *Degressive Leasingraten*: Bei der Vereinbarung degressiver Leasingraten stellen die zunächst höheren Raten keine Überzahlung und damit nicht teilweise Aufwand für die Zeit nach dem Abschlussstichtag dar.

Für Mobilienleasing nunmehr BFH v. 28.2.2001 – I R 51/00, BStBl. II 2001, 645; glA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 350 (04/2012); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 33; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 70 (08/2013); U. PRINZ in PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4986; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 256; aA für Immobilien-Leasing BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696; krit. dazu U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4986.

Der wirtschaftliche Grund für die Vereinbarung ist vielmehr der Umstand, dass einerseits dem Leasinggeber in den ersten Jahren der Grundmietzeit typischerweise höhere Finanzierungskosten und höherer Abschreibungsaufwand entsteht als in den späteren Jahren und andererseits der Wert der Nutzungsüberlassung für den Leasingnehmer im Laufe der Zeit sinkt, weil der Leasinggegenstand regelmäßig technisch oder wirtschaftlich veraltet und vom Leasingnehmer damit häufig höhere Instandhaltungsaufwendungen zu tragen sind (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 350 [4/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 70 [8/2013]).

► *Handy-Subventionen und vergleichbare Vertragsgestaltungen*: Häufig gewähren Mobilfunkunternehmen Rabatte auf Mobiltelefone (regelmäßig als „Handy-Subventionen“ bezeichnet), wenn der Kunde einen Mobilfunkdienstleistungsvertrag abschließt oder verlängert. Ähnliche Vertragsgestaltungen sind zB bei Stromlieferverträgen und Pay-TV-Verträgen zu beobachten (vgl. HEINHOLD/COENENBERG, DB 2005, 2033). Rechtsprechung und FinVerw. halten hier die Aktivierung eines RAP in Höhe des Rabattbetrags für geboten.

BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730; BMF v. 20.6.2005 – IV B 2 - S 2134-17/05, BStBl. I 2005, 801; glA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 79 (3/2012); krit. hingegen U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4989.

Die Voraussetzungen der Rechnungsabgrenzung sind uE hingegen nicht gegeben, weil kein Aufwand für die Zeit nach dem Abschlussstichtag vorliegt, sondern ein geminderter Ertrag aus dem abgeschlossenen oder verlängerten Mobilfunkdienstleistungsvertrag zu verzeichnen ist.

GLA MARTEN/KÖHLER/SCHLERETH, DB 2003, 2713 (2714); HEINHOLD/COENENBERG, DB 2005, 2033 (2039); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 7; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 77 (8/2013).

► *Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters*: Der dem Handelsvertreter nach § 89b HGB zustehende Ausgleichsanspruch führt bei dem zur Zahlung verpflichteten Unternehmen zu sofort abzugsfähigem Aufwand. Die Zahlung gilt zwar auch Vorteile ab, die dem Unternehmen nach Beendigung des Vertrags zukommen, gleichwohl hat der Handelsvertreter die Leistung, für die die Zahlung erbracht wird, bereits geleistet, so dass es an einem Aufwand für die Zeit nach dem Abschlussstichtag fehlt (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 332 f. [4/2012]).

► *Provisionszahlungen*: Siehe Anm. 2163.

### gg) Wirtschaftsgut-Eigenschaft nicht Voraussetzung

2192

Aktive RAP sind keine WG (vgl. Anm. 2172), und zwar auch nicht bei irgendwie gearteter wirtschaftlicher Betrachtung (so aber KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 690 [10/2013]). Hinter einem aktiven RAP „verbirgt“ sich auch nicht in bestimmten Fällen eine Forderung, nämlich dann, wenn die Vorleistung im Rahmen eines gegenseitigen noch schwebenden Vertrags erbracht wird (so aber BAUER in KSM,

§ 5 Rn. F 130 [3/2012]). Die entsprechende Forderung darf wegen des Grundsatzes des Nichtausweises des schwebenden Geschäfts nicht, und zwar auch nicht im Gewande eines RAP, aktiviert werden. Der RAP ist etwas grds. anderes als die Forderung aus dem schwebenden Vertrag. Folgerichtig kann nicht verlangt werden, dass ein RAP nur bei Vorliegen eines WG gebildet werden dürfe (ebenso BAUER in KSM, § 5 Rn. F 129 [3/2012]). Ein aktiver RAP wird daher auch nicht gem. §§ 6, 7 bewertet (vgl. Anm. 2197; ebenso BAUER in KSM, § 5 Rn. F 129 [3/2012]).

2193–2194 Einstweilen frei.

### b) Rechtsfolgen des Satzes 1 Nr. 1: Ansatz auf der Aktivseite

#### 2195 aa) Aktivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 vor, so besteht Aktivierungspflicht (s. Anm. 2180), und zwar auch für geringfügige Beträge (s. Anm. 2181). Sind die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 nicht erfüllt, greift ein Aktivierungsverbot ein (s. Anm. 2182).

#### 2196 bb) Fehlerhafte und unterlassene Rechnungsabgrenzung

**Fehlerhafte Rechnungsabgrenzung:** Wurde ein RAP aktiviert, obwohl die Voraussetzungen nicht vorlagen und die Ausgabe sofort als BA hätte berücksichtigt werden müssen, ist der RAP bei der nächsten Veranlagung erfolgswirksam auszubuchen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 133 [3/2012]).

**Unterlassene Rechnungsabgrenzung** ist in späteren Wj. erfolgswirksam nachzuholen, und zwar im ersten Wj., für das dies unter Beachtung der Verjährung und des Bilanzzusammenhangs noch zulässig ist (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 692 [10/2013]).

### cc) Höhe des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens

#### 2197 (1) Berechnung, keine Bewertung

Die Bestimmung der Höhe eines RAP ist grds. davon abhängig, ob man ihn als ein WG oder als einen reinen Verrechnungsposten qualifiziert (s. Anm. 2172). Wenn man RAP zutreffend als reine Verrechnungsposten begreift, kommt die Anwendbarkeit der allgemeinen Bewertungsvorschriften – für das StRecht also §§ 6, 7 – nicht in Betracht.

BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209 (210); DÖLLERER, BB 1968, 638 (639); DÖLLERER, BB 1969, 501 (506); MEYER-SCHARENBERG, DStR 1991, 754; CREZELIUS, DB 1998, 633 (638); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 158 ff.; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 826 (5/2011); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 138 (03/2012); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4942; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 253; aA ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 47; HARTUNG, BB 1994, 1893; STRIEDER, DB 1996, 1198 (1199).

Die Höhe des RAP ist vielmehr durch Berechnung nach Maßgabe des Abs. 5 Satz 1 zu bestimmen.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109 (111); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 138 (3/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 689 (10/2013).

Sie entspricht der geleisteten Ausgabe, soweit sie die Folgeperioden betrifft. Obergrenze der Höhe eines aktiven RAP ist die Höhe der gebuchten Ausgaben. Zur Methode der Berechnung vgl. Anm. 2201 f.

**(2) Folgerungen**

**Keine Abzinsung:** Rechnungsabgrenzungsposten sind regelmäßig auch dann, wenn eine Vorauszahlung für einen mehrjährigen Zeitraum geleistet wird, nicht abzuzinsen.

BAUER in KSM, § 5 Rn. F 146 aE (3/2012); SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 29; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 253; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 690 (10/2013).

Nur wenn die Vertragsparteien selbst eine Abzinsung des RAP vornehmen und damit konkludent eine Verzinsung vereinbart haben, ist dies bei der Auflösung des RAP zu berücksichtigen; er ist dann in von Jahr zu Jahr ansteigenden Tilgungsbeträgen aufzulösen (glA ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 50; aA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 151 [3/2012]).

**Keine Teilwertabschreibung:** Da die §§ 6, 7 auf RAP nicht anwendbar sind (Anm. 2197), kommt eine Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 nicht in Betracht.

BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209 (210); RITZROW, StBp. 1998, 10 (13); SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 57 f.; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 146 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 148 (8/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4942; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 253; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 690 (10/2013).

Der RAP bildet lediglich den Zahlungsvorgang und gerade nicht die mit der Vorauszahlung erwartete Gegenleistung (soweit man von einer solchen sprechen kann, vgl. Anm. 2163) ab. Daher wirkt sich eine Wertänderung der Gegenleistung auf die Höhe des RAP nicht aus (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 146 [3/2012]). Handelsrechtlich ist im Fall des Absinkens des Werts der Gegenleistung die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gem. § 249 Abs. 1 HGB geboten.

MEYER-SCHARENBERG, DStR 1991, 754; SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 58; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 36; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 109 (8/2013).

Dies ist stl. seit der Einführung des Abs. 4a allerdings ausgeschlossen. Damit führt die Beibehaltung des RAP in voller Höhe der geleisteten Vorauszahlung zu dem systemgerechten Ergebnis, dass sich die laufende Entrichtung eines überhöhten Nutzungsentgelts (zB aufgrund eines zu ungünstigen Bedingungen abgeschlossenen Mietvertrags oder Darlehensvertrags) ebenso wenig auswirkt wie dessen Vorauszahlung (ebenso BAUER in KSM, § 5 Rn. F 146 [3/2012]; vgl. auch Anm. 2203).

**Keine Wertaufholung:** Ebenso wie eine Teilwertabschreibung ist eine Wertaufholung eines aktiven RAP gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 ausgeschlossen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 146a [3/2012]).

**(3) Vorauszahlungen in Fremdwährung**

In Fremdwährung geleistete Vorauszahlungen sind mit dem Anschaffungskurs in Inlandswährung umzurechnen.

LANGEL, StbJb. 1979/80, 259 (311); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 143 (3/2012).

Wird die Vorauszahlung durch im Fremdwährungsbestand befindliche Mittel geleistet, ist der Briefkurs zum Zeitpunkt der Zahlung maßgeblich.

LANGEL, StbJb. 1979/80, 259 (311); GEBHARDT/BREKER, DB 1991, 1529 (1532); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 143 (3/2012).

Künftige Wechselkursänderungen bleiben dann außer Betracht (LANGEL, StbJb. 1979/80, 259 [311]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 143 [3/2012]). Besteht die Ausgabe allerdings in einem Verbindlichkeitszugang (s. Anm. 2185), so ist der Umrechnungskurs zur Zeit der Begleichung der Verbindlichkeit vor dem Bilanzstichtag oder – wenn sie am Bilanzstichtag noch besteht – der Stichtagswert maßgeblich. Die Bewertung der noch nicht beglichenen Verbindlichkeiten ist uE zu jedem Bilanzstichtag des Abgrenzungszeitraums neu vorzunehmen (glA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 143 [3/2012]).

**dd) Methode der Berechnung**

2200 **(1) Vorleistungen im Rahmen gegenseitiger Verträge**

**Grundsatz:** Bei gegenseitigen Verträgen bemisst sich der aktive RAP nach dem Verhältnis der am Abschlussstichtag noch ausstehenden Gegenleistung zur gesamten Gegenleistung des Vertragspartners, für die die Vorauszahlung geleistet wird.

SHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 52; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 139 (3/2012); HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 35; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 253.

Bei unterjährigen Zeiträumen sind entsprechende Teile des Jahresbetrags anzusetzen; uE genügt in Anlehnung an § 7 Abs. 1 Satz 4 eine monatsgenaue Rechnung.

Maßgeblich ist das jeweilige schuldrechtl. Verhältnis; Aspekte der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung sind insoweit nicht heranzuziehen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 689 [10/2013]).

**Gleichbleibende Leistung:** Die Aufteilung kann rein zeitlich vorgenommen werden, wenn Wert bzw. Menge der Gegenleistung kontinuierlich in gleichbleibender Höhe anfallen, so zB bei der gleichbleibenden Nutzungsüberlassung einer Mietsache.

BAUER in KSM, § 5 Rn. F 139 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 110 (8/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 689 (10/2013).

$\text{aktiver RAP} = \frac{\text{Vorleistung (gebuchte Ausgaben)}}{\text{Zeitraum der am Abschlussstichtag ausstehende Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}} \times \frac{\text{Zeitraum der gesamten Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}}{\text{Zeitraum der gesamten Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}}$
--

**Beispiel:** Vorausgezahlt wurden am 1.1.2010 36 000 € für 36 Monate Miete.

Bilanzstichtag	31.12.2010	31.12.2011	31.12.2012
Aktiver RAP =	$36\,000 \times 24/36$	$36\,000 \times 12/36$	$36\,000 \times 0/36$
	= 24 000	= 12 000	= 0

**Veränderliche Werte/Preise der Leistung:** Variieren im Zeitraum der Gegenleistung die Werte/Preise (Kurse) pro Einheit der Gegenleistung, so ist das Aufteilungsverhältnis entsprechend zu gewichten (zeit-/wertmäßige Quotierung):

**Beispiel:** Für 1 000 qm Geschäftsräume beträgt der monatliche Mietzins im Jahr 2010 10 €/qm, im Jahr 2011 14 €/qm. Am 1.5.2010 wird der Mietzins (136 000 €) für ein Jahr vorausbezahlt.

$$\text{aktiver RAP} = 136\,000 \text{ €} \times \frac{4 \times 1\,000 \times 14}{8 \times 1\,000 \times 10 + 4 \times 1\,000 \times 14} = 56/136 \times 136\,000 \text{ €} = 56\,000 \text{ €}.$$

$$\text{aktiver RAP} = \frac{\text{Vorleistung (gebuchte Ausgaben)}}{\text{Wert der am Abschlussstichtag ausstehende Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}} \times \frac{\text{Wert der gesamten Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}}{\text{Wert der gesamten Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}}$$

Ein Fall veränderlicher Werte der Gegenleistung ist insbes. auch bei vorausgezählten Zinsen für ein Tilgungsdarlehen und vorausgezählten Leasingraten gegeben (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 139 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 11 [8/2013]). Zur Frage der Rechnungsabgrenzung bei degressiven Leasingraten vgl. Anm. 2191.

**Unterschiedliche Menge der Gegenleistung:** Variieren die Mengen der Gegenleistung im Zeitablauf, so ist uE bei konstanten Preisen pro Einheit der Gegenleistung eine zeit-/mengenmäßige Quotierung der Vorleistung vorzunehmen.

$$\text{aktiver RAP} = \frac{\text{Vorleistung (gebuchte Ausgaben)}}{\text{Am Abschlussstichtag noch ausstehende Gegenleistungsmenge}} \times \frac{\text{gesamte Gegenleistungsmenge}}{\text{gesamte Gegenleistungsmenge}}$$

**Beispiel:** Ein Versicherungsvertrag sieht vom 1.7.2010 bis 28.2.2011 eine Versicherungssumme von 100 000 €, für die Zeit vom 1.3.2011 bis 30.6.2011 eine Versicherungssumme von 50 000 € vor. 5 000 € Versicherungsprämie wurde am 1.7.2010 vorausbezahlt.

$$\text{aktiver RAP} = 5\,000 \text{ €} \times \frac{2 \times 100\,000 + 4 \times 50\,000}{8 \times 100\,000 + 4 \times 50\,000} = 5\,000 \text{ €} \times 4/10 = 2\,000 \text{ €}$$

## (2) Vorleistungen außerhalb gegenseitiger Verträge

2201

In anderen Fällen als gegenseitigen Verträgen (zB Leistungen im Bereich des öffentlichen Rechts wie die Zahlung von Kfz-Steuern oder Berufsgenossenschafts- und Kammerbeiträgen) kommt nur eine zeitanteilige Verteilung in Betracht (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 140 [3/2012]). Das ist auch unproblematisch möglich, weil insoweit eine Rechnungsabgrenzung nur zulässig ist, wenn der Zeitraum, für den die Vorauszahlung erbracht wird, kalendermäßig bestimmt ist (s. Anm. 2190).

## ee) Auflösung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten

### (1) Planmäßige Auflösung

2202

**Grundsatz:** Ein aktiver RAP ist planmäßig aufzulösen, soweit Aufwand wirtschaftlich entstanden und eine Neutralisierung der geleisteten Zahlung somit nicht mehr gerechtfertigt ist (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 111 [8/2013]). Stets ist auf die individuellen Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 254). Für die Auflösung eines aktiven RAP ist es demgegenüber nicht maßgeblich, wann die Einnahmen anfallen, aus denen die Vorauszahlung geleistet wird (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 147 [3/2012]).

### Vorleistungen im Rahmen gegenseitiger Verträge:

► *Verhältnis der noch zu erbringenden zur Gesamtleistung maßgeblich:* Bei gegenseitigen Verträgen ist ein aktiver RAP aufzulösen, wenn und soweit der Vertragspartner seine Leistung erbracht hat. Es ist also – wie bei der Bildung des aktiven RAP auch (s. Anm. 2200) – zu prüfen, wie sich das Verhältnis der noch zu erbringenden zur gesamten Gegenleistung darstellt.

BAUER in KSM, § 5 Rn. F 148 (3/2012); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 35; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 112 (8/2013).

Der RAP ist insoweit aufzulösen, als die Gegenleistung – nunmehr – erbracht worden ist.

► *Lineare Auflösung*: Liegt eine gleichbleibende Leistung vor (s. Anm. 2200), führt dies zu einer linearen bzw. zeitanteiligen Auflösung des RAP.

BAUER in KSM, § 5 Rn. F 139 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 112 (8/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 691 (10/2013); ebenso BFH v. 26.3.1991 – IV B 132/90, BFH/NV 1991, 736, für vorausgezahlte Erbbauzinsen.

► *Degressive Auflösung*: Sinkt hingegen der Wert der Gegenleistung im Laufe des Zeitraums, für den die Vorauszahlung erbracht worden ist, planmäßig ab (so etwa bei Tilgungsdarlehen, bei denen das zur Nutzung überlassene Kapital von Jahr zu Jahr geringer wird), führt dies zu einer degressiven Auflösung des RAP (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 148 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 691 [10/2013]).

► *Progressive Auflösung*: Steigt der Wert der Gegenleistung im Laufe des Zeitraums, für den die Vorauszahlung erbracht worden ist, planmäßig an, ist dementsprechend eine progressive Auflösung des RAP geboten (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 148 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 691 [10/2013]).

Kein Fall der progressiven Auflösung eines aktiven RAP ist allerdings gegeben, wenn eine Vorauszahlung für einen längerfristigen Zeitraum geleistet wird, ohne dass die Vertragsparteien sich über eine Abzinsung des RAP geeinigt hätten.

BAUER in KSM, § 5 Rn. F 151 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 106 (8/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 691 (10/2013); vgl. auch BFH v. 26.3.1991 – IV B 132/90, BFH/NV 1991, 736.

In diesem Fall kann zwar der Zahlungsempfänger mit der erhaltenen Vorauszahlung Zinserträge generieren, die im Laufe des Vorauszahlungszeitraums sinken. Das rechtfertigt es aber nicht, die Vorauszahlung auf der Seite des Zahlenden teilweise als Zinszahlung zu begreifen mit der Folge, dass der Tilgungsanteil von Jahr zu Jahr ansteigt und der RAP progressiv aufzulösen wäre. Vielmehr ist auch in diesem Fall auf das Verhältnis der erbrachten zur gesamten Gegenleistung abzustellen. Handelt es sich dabei um eine gleichbleibende Sachleistung, wie zB die Überlassung einer Mietsache, bleibt es danach bei einer linearen Auflösung.

BAUER in KSM, § 5 Rn. F 151 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 106 (8/2013); vgl. auch BFH v. 26.3.1991 – IV B 132/90, BFH/NV 1991, 736, für vorausgezahlte Erbbauzinsen.

**Vorleistungen außerhalb gegenseitiger Verträge**: Wurde die Vorleistung nicht im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags, sondern zB auf der Grundlage öffentlichen Rechts geleistet (wie etwa die Vorauszahlung von Kfz.-Steuer oder Berufsgenossenschafts- und Kammerbeiträgen), so ist der aktive RAP zeitanteilig aufzulösen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 150 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 112 [8/2013]).

## 2203 (2) Außerplanmäßige Auflösung

**Grundsatz**: Ansatz und Höhe aktivierter RAP sind zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen und neu eingetretene Umstände sind zu berücksichtigen. Ein aktiver RAP ist außerplanmäßig aufzulösen, wenn und soweit die Voraussetzungen für seine Bilanzierung nachträglich wegfallen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 691a [10/2013]). Demgegenüber kommt eine außerplanmäßige Auflösung nicht in Betracht, wenn der wirtschaftliche Wert der Gegenleistung sinkt, weil dies einer Teilwertabschreibung gleichkäme, die für aktive RAP jedoch ausgeschlossen ist

(vgl. Anm. 2198). Das gilt auch, wenn die Gegenleistung für den Vorauszahlenden völlig wertlos geworden ist. Insoweit muss sich der Vorleistende genauso behandeln lassen wie derjenige Stpfl., der laufend als überhöht erkannte Zahlungen erbringt, zB aufgrund eines Mietvertrags, wenn mittlerweile das Mietniveau gesunken ist oder aufgrund eines Darlehensvertrags, wenn das Zinsniveau gesunken ist. Der in diesem Fall eigentlich gebotenen Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (vgl. Anm. 2198) steht stl. sowohl im Falle der laufenden Zahlung als auch im Falle der Vorauszahlung und Aktivierung eines RAP Abs. 4a entgegen.

### **Fälle der Herabsetzung bzw. Ausbuchung des Rechnungsabgrenzungspostens:**

► *Rückzahlung der Vorauszahlung:* Wird die Vorleistung zurückerstattet (zB gezahlte Kfz-Steuer wegen Abmeldung des Fahrzeugs, aber auch vorausgezahlte Miete oder Pacht, weil die Vertragsparteien abweichende Abreden getroffen haben), ist mangels Vorliegen einer Ausgabe kein Raum mehr für eine Abgrenzung. Der RAP ist aufzulösen (ebenso BAUER in KSM, § 5 Rn. F 153 [3/2012]). Ebenso ist es, wenn der Vertrag, auf dessen Grundlage die Vorauszahlung geleistet wird, wegfällt, aber die Rückzahlung noch aussteht. Auch dann ist eine Abgrenzung nicht mehr möglich, weil die geleistete Ausgabe keinen Zukunftsbezug mehr hat. Die Vorauszahlung führt in diesem Fall ggf. zur Aktivierung einer Forderung auf Rückzahlung (ebenso BAUER in KSM, § 5 Rn. F 153 [3/2012]).

► *Verkürzung der Dauer des Zeitraums, für den vorgeleistet wurde:* Verkürzt sich die Laufzeit des Vertrags, die Dauer der Leistungserbringung oder die Dauer des sonstigen Zeitraums, für den vorgeleistet wurde, ohne dass es zu einer teilweisen Rückzahlung der Zahlung kommt, ist zu unterscheiden, ob die Vertragsparteien eine Erhöhung des Gegenwertes für die Sachleistung für die gesamte, also auch die schon erbrachte Gegenleistung, beabsichtigt haben, oder ob nur die in der Zukunft zu erbringende Gegenleistung höher entgolten werden soll. Im ersten Fall ist der aktivierte RAP zu vermindern und der Aufwand schon abgelaufener Abrechnungsperioden zu erhöhen; im zweiten Fall ändert sich nur die Verteilung des in voller Höhe bestehen bleibenden RAP.

**Beispiel 1** (Erhöhung des Gegenwertes für die gesamte Sachleistung): Der Stpfl. zahlt die Miete für einen fünf Jahre laufenden Mietvertrag iHv. 15 000 € in voller Höhe im ersten Jahr der Laufzeit. 3 000 € sind Aufwand des laufenden Wj.; iHv. 12 000 € ist ein aktiver RAP zu bilanzieren. Kommen die Vertragsparteien im zweiten Jahr der Nutzung überein, dass der Mietvertrag nur für drei Jahre Bestand haben soll, ohne dass sich an der Zahlungshöhe etwas ändert (Verkürzung der Vertragsdauer), oder einigen sie sich darauf, dass die geleistete Zahlung nur die ersten drei Jahre der Mietzeit bei ansonsten weiterlaufendem Vertrag abdecken soll, und besteht weiter Einigkeit darüber, dass der Mietzins damit auf 5 000 € pro Jahr angehoben wurde, ist für das erste Jahr der Laufzeit nachträglich weiterer Aufwand iHv. 2 000 € zu erfassen; der aktivierte RAP ist auf 10 000 € zu vermindern und auf das zweite und dritte Jahr der Laufzeit zu verteilen.

**Beispiel 2** (Erhöhung des Gegenwertes für die Sachleistung für die Zukunft): Der Stpfl. zahlt die Miete für einen fünf Jahre laufenden Mietvertrag iHv. 15 000 € in voller Höhe im ersten Jahr der Laufzeit. 3 000 € sind Aufwand des laufenden Wj.; iHv. 12 000 € ist ein aktiver RAP zu bilanzieren. Kommen die Vertragsparteien im zweiten Jahr der Nutzung überein, dass die Miete in Zukunft 4 000 € pro Jahr betragen soll, verbleibt es bei der Aktivierung des RAP iHv. 12 000 €; dieser Betrag ist in der Folgezeit aber nicht mit 3 000 € pro Jahr, also über vier Jahre, sondern mit 4 000 € pro Jahr, also über drei Jahre, aufzulösen.

► *Wechsel der Gewinnermittlungsart:* Geht der Stpfl. von der Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 oder dem Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 zur Einnahmen-Überschuss-

rechnung über, so müssen allfällige aktive RAP aufgelöst werden. (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 153 [3/2012]). Der Auflösungsbetrag vermindert dann den laufenden Gewinn des letzten Jahres der Bilanzierung bzw. des Bestandsvergleichs (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 153 [3/2012]).

► *Betriebsaufgabe*: Gibt der Stpfl. seinen Betrieb auf, entfällt die Notwendigkeit oder auch nur die Möglichkeit, Aufwand in eine spätere Periode zu verlagern. Sofern die Betriebsaufgabe nicht zu einer Rückzahlung des vorgeleisteten Betrags führt (s. oben „Rückzahlung der Vorauszahlung“) ist ein aktiver RAP zu Lasten des laufenden Gewinns aufzulösen (ebenso BAUER in KSM, § 5 Rn. F 153 [3/2012]). Anders ist es bei einer Betriebsveräußerung; hier ist nicht ersichtlich, warum die Abgrenzung der geleisteten Zahlung nicht vom Erwerber fortgeführt werden sollte (aA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 153 [3/2012]).

#### 2204 ff) Heraufsetzung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten

Ansatz und Höhe aktivierter RAP sind zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen und neu eingetretene Umstände sind zu berücksichtigen. Eine Erhöhung eines bereits aktivierten RAP ist allerdings nur in seltenen Fällen vorstellbar, zB, wenn sich der Aufwand vergangener Abrechnungsperioden vermindert und eine bereits geleistete Zahlung teilweise auf Folgeperioden umzubuchen ist.

**Beispiel:** Der Stpfl. zahlt die Miete für einen fünf Jahre laufenden Mietvertrag iHv. 15000 € in voller Höhe im ersten Jahr der Laufzeit. 3000 € sind Aufwand des laufenden Wj.; iHv. 12000 € ist ein aktiver RAP zu bilanzieren. Kommen die Vertragsparteien im zweiten Jahr der Nutzung überein, dass der Mietvertrag nicht für fünf, sondern für zehn Jahre Bestand haben soll, ohne dass sich an der Zahlungshöhe etwas ändert, und besteht weiter Einigkeit darüber, dass der Mietzins damit auf 1500 € pro Jahr vermindert wurde, ist für das erste Jahr der Laufzeit der Aufwand um 1500 € zu vermindern; der aktivierte RAP erhöht sich dann auf 13500 und ist auf die neue Laufzeit des Vertrags, also die folgenden neun Jahre, zu verteilen.

2205–2209 Einstweilen frei.

### 3. Passive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)

**Schrifttum:** GROOVE, Gewinnrealisierung bei Leasinggesellschaften mit Mobilienleasing, DB 1984, 889; BINK, Bilanzierung bei der Forfaitierung von Leasingforderungen, DB 1987, 1106; GREWE, Grundfragen der Bilanzierung beim Leasinggeber, WPg 1990, 161; MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DStR 1992, 1601; MOXTER, Zur neuen Bilanzrechtsprechung des I. BFH-Senats, DStR 1997, 433; KUDERT/MARQUARD, Anmerkungen zur Bilanzierung von Signing Fees, WPg 2010, 238; KÜTING/STRAUSS, Der passive Rechnungsabgrenzungsposten: ein „Schlüsselspieler“ in der Fußball-Bundesliga, DB 2010, 1189; BALMES/GRAESSNER, Passive Rechnungsabgrenzung bei der Finanzierung von Autokäufen durch zinsgünstige Darlehen, FR 2011, 885; KRÜGER, Bilanzielle Berücksichtigung der Ausgabe von Dienstleistungsgutscheinen?, DStR 2011, 1095; MARX/LÖFFLER, Die bilanzielle Abbildung besonderer Entgelte beim Franchising, DB 2012, 1337; RITZROW, Rechnungsabgrenzungsposten, Teil II, StBp. 2012, 137; KIRSCH/WEBER/GALLASCH, Bilanzierung von Vermarktungsrechten im Profifußball, DStR 2013, 541.

#### a) Voraussetzungen der Nr. 2

##### aa) Einnahmen vor dem Abschlussstichtag

#### 2210 (1) Begriff der Einnahmen

##### Meinungsstand:

► *Nur Zahlungsmittelzugänge*: Ebenso wie im Bereich der aktiven Rechnungsabgrenzung (s. Anm. 2185) will eine Mindermeinung den Begriff der Einnahmen



auf Zugänge an Bar- oder Buchgeld beschränken (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 20; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 247).

Als Einnahme wurde von der Rspr. auch eine Einzahlung auf ein zunächst noch gesperrtes (Festgeld-)Konto bei einem Kreditinstitut angesehen, jedenfalls wenn der Stpfl. mindestens wirtschaftlich darüber verfügen kann (zB durch Beleihung) und mit einer Effektivierung des Sperrvermerks nicht ernsthaft zu rechnen ist (BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669).

Allerdings werden teilweise auch Sachleistungen im Rahmen eines tauschähnlichen Geschäfts als Einnahmen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 angesehen.

So SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 20; für die Einbeziehung von Sachleistungen allgemein auch HERZIG/JOISTEN, DB 2011, 1014 [1017]; ebenso für die Einbeziehung von Sach- oder Arbeitsleistungen BAUER in KSM, § 5 Rn. F 79 (3/2012).

► *Jede effektive Vermögensmehrung*: Vielfach wird jedoch auch der Begriff der Einnahme (zum entsprechenden Verständnis des Begriffs „Ausgabe“ s. Anm. 2185) so interpretiert, dass die Einbuchung von Forderungen und der Abgang von Verbindlichkeiten dazu gerechnet wird.

BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 196; KÜTING/STRAUSS, DB 2010, 1189, 1190; SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; BALMES/GRAESSNER, FR 2011, 885 (886); TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 31 (10/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 902 (10/2013).

Daher ist ein passiver RAP insbes. auch dann zu bilanzieren, wenn vor dem Abschlussstichtag eine Forderung auf eine zeitbezogene Vorausleistung des Vertragspartners entstanden, aber noch nicht durch Zahlung erloschen ist und soweit ihrer Aktivierung nicht der Grundsatz der Nichtbilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften entgegensteht (dazu auch BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122 [123 f.]; zur Einschränkung hinsichtlich der Beachtung des Grundsatzes des Nichtausweises von Forderungen und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften s. Anm. 2185). Auch die Befreiung von Geld-Verbindlichkeiten, zB die Übernahme von Erschließungsbeiträgen seitens des Erbbauberechtigten, genügt für die Annahme einer Einnahme.

BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; v. 4.9.1997 – IV R 40/96 BFH/NV 1998, 569; glA BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 197; RITZROW, StBp 2012, 137 (138).

► *Alle Betriebsvermögensmehrungen*: Noch weitergehend werden als Einnahmen neben den genannten Fällen auch Zugänge und Werterhöhungen von Aktiva außerhalb des Geldvermögens bzw. Abgänge und Wertminderungen von Passiva außerhalb der Geldverbindlichkeiten angesehen (KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 169 mwN, 261; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 902 [10/2013]).

**Stellungnahme:** Ebenso wie im Bereich der aktiven Rechnungsabgrenzung und aus den dort genannten Gründen (s. ANM. 2185) ist der extensiven Auslegung des Begriffs der Einnahmen zu folgen.

## (2) Rechtsgrund der Einnahme

**Grundsatz:** Auf den Rechtsgrund der Einnahme kommt es nicht an (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 22). Häufig stellt die Einnahme eine Vorleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts dar; sie kann aber auch ein dingliches Rechtsverhältnis oder eine öffentlich-rechtl. Rechts-

beziehung als Grundlage haben. Einnahmen können auf der Grundlage freiwilliger oder unfreiwilliger Leistung entrichtet werden.

**Einnahmen in Gestalt öffentlich-rechtlicher Subventionen:** Insbesondere können passive RAP bei Erhalt von öffentlich-rechtl. Subventionen zu bilden sein (BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488 [490]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 397 [4/2012]). Bei Zahlungen, die ihren Rechtsgrund im Bereich des öffentlichen Rechts haben, wird allerdings gefordert, dass ein Rechtsverhältnis gegeben sei, das wirtschaftlich mit einem gegenseitigen Vertrag vergleichbar ist bzw. dass das vom Subventionsempfänger erwartete Verhalten wirtschaftlich als Gegenleistung für die Subvention aufgefasst werden kann.

BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552 (554); SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 32 f.; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 98, F 397 (4/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 905 (10/2013); krit. dazu allerdings BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 224.

Diese Einschränkung ist uE abzulehnen. Hinreichende – aber auch erforderliche – Voraussetzung für die Passivierung eines RAP beim Empfang öffentlich-rechtl. Subventionen ist es, dass eine Zahlung vorliegt, die sich auf eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag bezieht und Ertrag für die Zeit nach diesem Tag darstellt. Gerade im Bereich der öffentlich-rechtl. Subventionen zeigt sich, dass ein Abstellen auf eine „wirtschaftliche Gegenleistung“ zu Unstimmigkeiten führt (darauf weist BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 223, hin). So hat der BFH die Passivierung eines RAP beim Empfang eines Zuschusses für die Besetzung eines Ausbildungsplatzes für zulässig gehalten; die Gegenleistung hat er in der Besetzung des Ausbildungsplatzes für mindestens zwei aufeinanderfolgende Ausbildungsverhältnisse gesehen.

BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552 [554]; ebenso U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 6411; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 257; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 399 (4/2012), auch für Zuschüsse im Rahmen des Ausbildungsplatzförderungsprogramms Ost; aA aber zum Ausbildungsplatzförderungsprogramm Ost ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, DStR 1999, 2135 (2142).

Auch der Empfänger eines Investitionszuschusses zur Anschaffung einer Maschine, welcher an die Beschäftigung eines Schwerbehinderten gebunden war, durfte jedenfalls in Höhe des Teils des Zuschusses, der die AK der Maschine überstieg, einen passiven RAP bilanzieren, offensichtlich weil die Gegenleistung in der Errichtung und Erhaltung eines Schwerbehinderten-Arbeitsplatzes gesehen wurde (BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488; zust. BAUER in KSM, § 5 Rn. F 98, F 399a [4/2012]). Ebenso wird bei Zuschüssen für die Vermietung von Zimmern an Studenten zu einem ermäßigten Mietzins angenommen, die Gegenleistung liege in der Überlassung der Zimmer an die Studenten (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 410a [4/2012]). Die Zahlung einer Abfindung für die Verpflichtung, eine Mühle stillzulegen und den Mühlenbetrieb für 30 Jahre nicht wieder aufzunehmen, soll wegen der letztgenannten Verpflichtung, die als Gegenleistung angesehen wird, zu Passivierung eines RAP berechtigen (BFH v. 22.7.1982 – IV R 111/79, BStBl. II 1982, 655; zust. BAUER in KSM, § 5 Rn. F 400 [4/2012]). Demgegenüber wird die Bilanzierung eines passiven RAP bei Empfang von Fördermitteln nach § 10 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (v. 29.5.1972, BGBl. I 1972, 1009) teilweise insbes. deswegen abgelehnt, weil es an einer Verpflichtung zu einer Gegenleistung fehle.

BFH v. 14.7.1988 – IV R 78/85, BStBl. II 1989, 189 (190); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 410 (4/2012); aA BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 230; TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 27 (10/2013).

Dagegen wird eingewendet, dass man als Gegenleistung durchaus die Erbringung von Pflegeleistungen zu nicht kostendeckenden Preisen, die Erfüllung der Aufgaben nach dem Krankenhausbedarfsplan und die bedarfsgerechte Versorgung der Bevölkerung benennen könnte (BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 230). Im Falle eine Zuschusses zum Bau einer Tiefgarage hat der BFH die Möglichkeit der Passivierung eines RAP nicht einmal erwogen (BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702), obwohl die Klägerin sich verpflichtet hatte, 350 von 445 Stellplätzen der Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen.

### (3) Keine Periodizität der Einnahmen

2212

Ebenso wie im Bereich der aktiven Rechnungsabgrenzung wird eine Periodizität der Einnahmen nicht gefordert (vgl. Anm. 2185). Demzufolge nötigt auch eine einmalige Einnahme mit periodenüberschreitender Leistungsverpflichtung zur Bildung eines RAP.

### (4) Abgrenzungsfragen zum Einnahmenbegriff

2213

**Ersparte Aufwendungen** sind keine Einnahmen, die passiv abgegrenzt werden können. Deshalb kann zB ein Kreditinstitut, das kündbare Sparverträge mit steigendem Zinssatz gewährt, in den ersten Jahren der Vertragslaufzeit keinen passiven RAP für die in späteren Jahren zu zahlenden höheren Zinsen bilden, denn insoweit liegen keine Einnahmen, sondern nur ersparte Aufwendungen vor.

BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 (374); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 450 „Zuwachssparen“ (4/2012); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 20.

**Umsatzsteuer** gehört bei erhaltenen Vorauszahlungen für ustpfl. Leistungen zwar zur Einnahme, muss jedoch an das FA abgeführt werden. Im Ergebnis ist daher die abzugrenzenden Einnahmen um die abzuführende USt zu kürzen, weil nur in Höhe des Differenzbetrags eine Betriebsvermögensmehrung eintritt; es ist also nur der Netto-Betrag abzugrenzen.

### (5) Aufteilung im Schätzwege

2214

**Grundsatz:** Einheitlich erhaltene Einnahmen, die nur teilweise die Voraussetzungen für die Rechnungsabgrenzung erfüllen oder die verschiedene zeitbezogene Gegenleistungen betreffen, sind nach objektiven Kriterien ggf. im Wege der Schätzung aufzuteilen.

BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; v. 3.5.1983 – VII R 100/81, BStBl. II 1983, 572; v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 99a (3/2012); SCHUBERT/KRÄMNER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 11; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 688 (10/2013).

#### **Einzelfälle:**

► *Entsorgungsverpflichtung:* Ist der Stpfl. verpflichtet, hergestellte oder in Umlauf gebrachte Güter zurückzunehmen und zu entsorgen, kann er keinen passiven RAP bilden. Das für das Gut erhaltene Entgelt kann nicht sachgerecht auf die Lieferung einerseits und die zukünftige Rücknahme- und Entsorgungsverpflichtung aufgeteilt werden (FG München v. 29.5.1988 – 7 V 345/98, EFG 1998, 1458, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 15.3.1999 – I B 95/98,

BFH/NV 1999, 1205; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 450 „Entsorgung von Altbatterien“ [4/2012]).

► *Zahlung für die Duldung von Emissionen und den Verzicht auf Einwendungen im Baugenehmigungsverfahren:* Beim Erhalt einer Zahlung einerseits für die Duldung von Emissionen von einem Nachbargrundstück und andererseits dafür, dass der Zahlungsempfänger keine Einwendungen im Baugenehmigungsverfahren erhebt, hat die Rspr. die Passivierung eines RAP gänzlich abgelehnt, weil eine Aufteilung im Schätzwege nicht möglich sei (BFH v. 16.11.1988 – IV R 100/87, BFH/NV 1989, 772).

► *Zahlung für die Buchführungsleistungen und Datenspeicherung:* Eine Vergütung, die ein Unternehmen für die Erbringung von Buchführungsleistungen, verbunden mit der Verpflichtung, die Daten für einen Zeitraum von zwei Jahren für Nach-, Um- und Abschlussbuchungen bereitzuhalten, erhielt, kann nicht in eine Vergütung für die Buchführungsleistung einerseits und für das Vorhalten der Daten andererseits aufgeteilt werden, so dass eine teilweise passive Abgrenzung der Einnahme nicht möglich ist (BFH v. 24.8.1983 – I R 16/79, BStBl. II 1984, 273 [276]) .

► *Dienstleistungsgutscheine:* Gibt ein Dienstleistungsunternehmen Gutscheine aus, die den Kunden im Folgejahr den Bezug verbilligter Leistungen ermöglichen, liegt überhaupt keine Einnahme vor, die passiv abzugrenzen wäre (BFH v. 19.9.2012 – IV R 45/09, BStBl. II 2013, 123, Rn. 46). Eine Aufteilung des Entgelts, das das Unternehmen im abgelaufenen Jahr für seine Leistung erhalten hat, im Schätzwege auf die bereits erbrachten und die noch zu erbringenden Leistungen kommt daher nicht in Betracht (TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 32 [10/2013]; aA KRÜGER, DStR 2011, 1095 [1097]; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 6401).

## 2215 bb) Einnahmen vor dem Abschlussstichtag

**Abschlussstichtag:** Zum Begriff des Abschlussstichtags vgl. Anm. 2186.

**Vor dem Abschlussstichtag:** Zu diesem Kriterium vgl. Anm. 2186; HERZIG/JOISTEN, DB 2011, 1014 (1017).

## 2216 cc) Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

**Begriff des Ertrags:** Erträge sind betrieblich veranlasste Güterzugänge des Unternehmens, die zu einer Mehrung des Reinvermögens führen. Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es ebenso wie beim Aufwand (s. Anm. 2187) nicht an. Maßgeblich für den Ausweis eines Ertrags ist das Realisationsprinzip (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 87 [3/2012]).

**Abgrenzungsfragen zum Ertragsbegriff:**

► *Lizenzverträge:* Bei als Lizenzverträgen bezeichneten Vereinbarungen ist im Einzelfall zu untersuchen, ob tatsächlich eine Lizenzierung gegeben ist, bei der der Ertrag während der Laufzeit des Vertrags realisiert wird, oder ob nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung ein Rechtskauf vorliegt, bei dem der Ertrag durch Übertragung des Rechts bereits vollständig realisiert ist (dazu FG Münster v. 15.12.2000 – 8 K 1543/07 E, DStRE 2011, 1309, rkr.).

► *Privateinlagen* von Zahlungsmitteln sind zwar Einnahmen, dürfen aber nicht abgegrenzt werden, auch wenn sie sich auf eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag beziehen, weil sie nie „Ertrag“ werden (glA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 84a [3/2012]).

► *Zinszuschüsse*: Die Rspr. hält die Bildung von passiven RAP für geboten, wenn der Stpfl. einen Zinszuschuss für die Aufnahme eines verzinslichen Darlehens von einem Dritten erhält (BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781; glA U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 6434). Im Schrifttum wird es demzufolge auch für möglich gehalten, Zinszuschüsse, die Autoproduzenten und Autohändler Banken zum Ausgleich finanzieller Nachteile von Billigkrediten an Autokäufer gewähren, passiv abzugrenzen (BALMES/GRAESSNER, FR 2011, 885; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 257). In diesen Fällen ist jedoch kein Ertrag zu verzeichnen, hinsichtlich dessen der Realisationstatbestand, also die Erbringung der eigenen Sach- oder Dienstleistung, noch aussteht. Vielmehr mindert die Einnahme den betrieblichen (Zins-)Aufwand. Die Minderung von Aufwendungen berechtigt aber nicht zur Bildung eines passiven RAP (TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 29 [10/2013]).

► *Werbebeiträge von Franchisenehmern*: Franchisenehmer zahlen an den Franchisegeber bestimmte Beträge zur Finanzierung gemeinsamer Werbemaßnahmen. Ist der erhaltene Betrag am Abschlussstichtag nicht vollständig verbraucht, hat der Franchisegeber den restlichen Teil erfolgsneutral zu behandeln, also zu passivieren. Es handelt sich aber nicht um Ertrag, so dass dieser Passivposten kein passiver RAP ist.

BFH v. 22.8.2007 – X R 59/04, BStBl. II 2008, 284; MARX/LÖFFLER, DB 2012, 1337 (1342); TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 37 (10/2013).

#### dd) Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

2217

► *Zeitraumbezug der Gegenleistung*: Ebenso wie bei der aktiven Rechnungsabgrenzung wird im Bereich der passiven Rechnungsabgrenzung gefordert, dass die Gegenleistung, für die die abzugrenzende Vorleistung erbracht wird, zeitraumbezogen oder periodisch aufteilbar sein müsse.

BFH v. 11.2.1998 – I R 23/96, BStBl. II 1998, 381; v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 (658); v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481 (482); v. 7.3.2007 – I R 18/06, BStBl. II 2007, 697 (698); v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781 – Tz. 21; v. 21.9.2011 – I R 50/10, BStBl. II 2012, 197 – Tz. 21; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 97 (3/2012); HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 24 aE; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 904 (10/2013); MARX/LÖFFLER, DB 2012, 1337 (1340).

► *Stellungnahme*: Unseres Erachtens können RAP auch gebildet werden, wenn die Gegenleistung sich auf einen Zeitpunkt bezieht (vgl. Anm. 2188). Deshalb sind uE zB Erlöse eines Sportvereins aus dem Verkauf von Dauerkarten passiv abzugrenzen, wenn sie für Veranstaltungen gelten, die zu einer bestimmten Zeit nach dem Abschlussstichtag stattfinden (aA – für erhaltene Anzahlung – BAUER in KSM, § 5 Rn. F 450 „Dauerkarten“ [4/2012]). In diesem Sinne hat der BFH die Notwendigkeit der passiven Rechnungsabgrenzung bei Honorarvorauszahlungen auf Unterrichtseinheiten, die im abgelaufenen Wj. noch ausstanden, im Grundsatz bejaht (BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21 [23]). Es ist nicht ersichtlich, warum anders zu entscheiden sein sollte, wenn nicht mehrere Unterrichtseinheiten, sondern nur noch eine Unterrichtsstunde ausstehen.

#### ee) Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

2218

**Allgemein** zur Bestimmung des Merkmals der bestimmten Zeit vgl. Anm. 2189 f. Auch im Bereich der passiven Rechnungsabgrenzung sind für die Auslegung des Merkmals der bestimmten Zeit die Entstehungsgeschichte der Regelung, das Realisationsprinzip und das bilanzrechtl. Gebot der größtmögli-

chen Objektivierung der Rechnungslegung zu berücksichtigen (MEYER/BRACH, BB 1996, 2345 [2347]). Dies führt auch für die Bilanzierung eines passiven RAP zu der Voraussetzung, dass der Bilanzierende entweder eine Zahlung erhält, für die er in dem oder den folgenden Abrechnungsperioden eine Leistung zu erbringen hat, die für den Empfänger einen jedenfalls abstrakt bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand darstellt, oder aber für die er eine Leistung zu erbringen hat, die beim Empfänger keinen Vermögensgegenstand darstellt, sich aber in einem kalendermäßig bestimmten Zeitraum nutzbringend auswirkt (TIEDCHEN, BB 1997, 2471 [2475], grds. aA für die passive Rechnungsabgrenzung CREZELIUS, DB 1998, 633 [637] – hinreichend sei der konkrete und rational nachprüfbare Nachweis, dass der Einnahme „sachlich und zeitlich berechenbare Gegenleistungen“ gegenüberstehen). Soweit überhaupt keine Leistung des bilanzierenden Unternehmens zu konstatieren ist (wie zB beim Empfang von öffentlich-rechtl. Subventionen), kommt eine passive Abgrenzung der erhaltenen Zahlung nur bei Vorliegen einer kalendermäßig bestimmten Zeit in Betracht.

### **Einzelfragen zum Merkmal der bestimmten Zeit im Bereich der passiven Rechnungsabgrenzung:**

► *Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer:* Die Rspr. und Teile des Schrifttums sehen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines WG als eine Schätzung an, die das Merkmal der „bestimmten Zeit“ nicht erfüllt.

BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488 (490); v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28 (31); MATHIAK, DStR 1992, 1601 (1604); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 124 (3/2012); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4953; aA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 251; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 686 (10/2013).

Das hat zur Folge, dass zB beim Empfang einer Subvention für die Anschaffung eines WG, sofern sie nicht dessen AHK mindert, diese nicht im Wege der passiven Rechnungsabgrenzung auf die Jahre der Nutzung des angeschafften WG verteilt werden kann, sondern sogleich als Ertrag zu behandeln ist. Dem ist zuzustimmen. Die Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist eine Schätzung, die auch nicht dadurch objektiviert wird, dass sie zB in einer AfA-Tabelle aufgeführt wird (glA MATHIAK, DStR 1992, 1601 [1604]; aA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 686 [10/2013]). AfA-Tabellen geben nur Anhaltspunkte hinsichtlich der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (MATHIAK, DStR 1992, 1601 [1604]; vgl. auch § 7 Anm. 195); letztlich ist die Nutzungsdauer betriebsindividuell zu schätzen (s. § 7 Anm. 172).

► *Zeitlich unbefristete Duldungs- oder Leistungs- oder Unterlassungsverpflichtungen:* Bei Zahlungen für zeitlich unbefristete Duldungs- oder Leistungs- oder Unterlassungsverpflichtungen (vielfach auch als immerwährende oder ewige Verpflichtungen bezeichnet) wird überwiegend angenommen, dass ein passiver RAP zu bilanzieren sei.

BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669 (672); v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643 (646); v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; FG Nürnberg v. 19.9.2013 – 4 K 1613/11, juris, nrkr., Az. BFH IV R 40/13; BMF v. 15.3.1995, BStBl. I 1995, 183; MEYER-SCHARENBERG, DStR 2001, 754 (756 f.); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 251; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 686 (10/2013); aA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 128 (3/2012). U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 6414 nennt die Rspr. „großzügig“.

Diese Ansicht wird ersichtlich durch das Unbehagen gespeist, eine Geldzahlung in vollem Umfang als Ertrag zu vereinnahmen, wenn ihr doch eine über Jahre

hin andauernde Verpflichtung gegenübersteht (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202 [203]).

Ein passiver RAP ist uE dann zu bilanzieren, wenn die zeitlich unbefristete Verpflichtung beim Empfänger der Leistung ein jedenfalls abstrakt aktivierungsfähiges WG darstellt. Das ist insbes. bei Duldungsverpflichtungen der Fall, die dem Empfänger ein Nutzungsrecht und damit ein WG gewähren (TIEDCHEN, BB 1997, 2471 [2475]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 45 [10/2013]). Darauf, dass dieses WG wegen des Grundsatzes des Nichtausweises schwebender Geschäfte im konkreten Fall nicht aktiviert werden darf, kommt es nicht an. Besteht die zeitlich unbefristete Verpflichtung hingegen in einer Leistungs- oder Unterlassungsverpflichtung, die beim Empfänger nicht zu einem abstrakt aktivierungsfähigen WG führt, kommt die Passivierung eines RAP mangels Vorliegens einer bestimmten Zeit nicht in Betracht.

#### ff) Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

2219

**Abschlussstichtag:** Zum Begriff s. Anm. 2186.

**Nach dem Abschlussstichtag** bedeutet, dass der Ertrag wirtschaftlich einer späteren Periode zuzurechnen sein muss. Es ist also eine Zuordnung zu dem Wj., zu dem die Zahlung wirtschaftlich gehört, erforderlich (TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 33 [10/2013]). Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Erbringung der der Zahlung gegenüberstehenden Leistung, soweit eine solche vorhanden ist.

**Aufteilung im Schätzwege:** Eine Zahlung, die teils für eine vor dem Abschlussstichtag schon erbrachte und teils für eine nach dem Abschlussstichtag noch zu erbringende Gegenleistung geleistet wird, ist aufzuteilen. Dabei ist uU der Anteil mit Zukunftsbezug sachgerecht zu schätzen.

#### **Einzelfragen:**

► *Aufhebung oder Abänderung eines Schuldverhältnisses gegen Entschädigung:* Wird ein für eine bestimmte Laufzeit abgeschlossenes Schuldverhältnis gegen Zahlung einer Entschädigung (Abfindung, Abstandszahlung) aufgehoben oder inhaltlich geändert, so liegt in der Zahlung keine Gegenleistung für eine nach dem Abschlussstichtag zu erbringende Leistung, sondern eine solche für den – vor dem Abschlussstichtag liegenden – Verzicht auf das Festhalten am Vertrag. Es fehlt daher an einem Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag, so dass ein passiver RAP nicht gebildet werden darf.

BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481; TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 34 [10/2013]; vgl. auch FG Meckl.-Vorp. v. 13.11.2008 – 2 K 228/06, EFG 2009, 914, rkr.; Nds. FG v. 8.10.1997 – II 238/95, EFG 1998, 657, rkr.

Dies gilt insbes. auch für den Empfang einer Vorfälligkeitsentschädigung, die für die vorzeitige Beendigung eines Darlehensverhältnisses gezahlt wird (BFH v. 7.3.2007 – I R 18/06, BStBl. II 2007, 697; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 258).

► *Entschädigung für Erwerbsverlust:* Erhält der Stpfl. eine Entschädigung für die Inkaufnahme von Erwerbsverlusten, so ist die Einnahme nicht passiv abzugrenzen, weil sie nicht Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellt. Sie bezieht sich auf die Duldung des Eingriffs, der vor dem Abschlussstichtag lag (FG Köln v. 20.5.2009 – 5 K 2907/07, EFG 2009, 1369, rkr., für eine Entschädigung für Erwerbsverluste aufgrund von Straßenbaumaßnahmen; glA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 258).

► *Forfaitierung von Leasingraten/Forfaitierung eines Andienungsrechts:* Forfaitierung von Leasingraten ist der Verkauf von noch nicht fälligen Leasingforderungen

zumeist an ein Kreditinstitut. Der Leasinggeber und Verkäufer erhält dabei ein Entgelt, das die Abzinsung und die Übernahme des Delkredererisikos durch den Käufer, das Kreditinstitut, berücksichtigt. Forfaitierung eines Andienungsrechts, auch als Restwertforfaitierung bezeichnet, ist der Verkauf der künftigen Forderung aus der Verwertung des Leasinggegenstands nach Ablauf der Grundmietzeit. In beiden Fällen steht dem Entgelt, das der Leasinggeber erhält, dessen Verpflichtung gegenüber, den Leasingvertrag mit dem Leasingnehmer nach dem Abschlussstichtag ordnungsgemäß zu erfüllen. Es handelt sich demnach um Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag, der nach hM passiv abzugrenzen ist.

BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122 (123); ADS, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rn. 139; GREWE, WPg 1990, 161 (166); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 358 (4/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 38 (10/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 6420.

► *Abschlussgebühren von Bausparkassen*: Die vom Bausparer zu zahlende Abschlussgebühr stellt kein Entgelt für die Sparphase oder die spätere Kreditgewährung dar, sondern Gegenleistung für den eigentlichen Vertragsabschluss. Sie ist ein Entgelt für die Kosten des Vertragsabschlusses, also insbes. die Kosten der erstmaligen Vertragsbearbeitung, die Abschlussprovisionen und den Werbeaufwand der Bausparkasse. Die Abschlusszahlung stellt somit keinen Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag dar; eine passive Abgrenzung der Zahlung kommt nicht in Betracht.

BFH v. 11.2.1998 – I R 23/96, BStBl. II 1998, 381; MEYER/BRACH, BB 1996, 2345 (2349 ff.); SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 37 f.; TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 46 (10/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 6401, 6412; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 258; aA CREZELIUS, DB 1998, 633; BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 243.

► *Signing Fees* sind bei Abschluss von langfristigen Verträgen zu leistende Sonderzahlungen. Sie können zB bei Miet- und Pachtverträgen vorkommen. Üblich sind sie mittlerweile insbes. bei Vermarktungsverträgen im Profifußball. Die Vereine überlassen die Vermarktung ihre Werberechte (Bandenwerbung, Trikotwerbung, VIP-Hospitality, Internetrechte, Überlassung des Stadionnamens etc.) einer Vermarktungsagentur, die einen bestimmten Prozentsatz der erzielten Werbeeinnahmen als Provision erhält. Bei Abschluss oder Verlängerung des zugrundeliegenden Vertrags hat die Vermarktungsagentur regelmäßig eine Signing Fee an den Verein zu zahlen.

KIRSCH/WEBER/GALLASCH, DStR 2013, 541 (542); KUDERT/MARQUARD, WPg 2010/238; KÜTING/STRAUSS, DB 2010, 1189 (1194).

In der Praxis wird für Signing Fees im Bereich des Profifußballs stets ein passiver RAP gebildet (KÜTING/STRAUSS, DB 2010, 1189 [1194]; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 6412). Richtigerweise ist danach zu differenzieren, ob es sich bei der Zahlung um eine Vorauszahlung des Entgelts für eine von dem Verein noch zu erbringende Leistung (der Überlassung der Werberechte) oder um eine Abschlussgebühr für den Vertrag selbst (vergleichbar der Abschlussgebühr bei einem Bausparvertrag) handelt. Nur im ersteren Fall ist die Passivierung eines RAP möglich und geboten, weil es sich um Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag handelt.

► *Entgelt für die Eintragung in das Baulastenverzeichnis*: Zahlungen, die ein Grundstückseigentümer für die Eintragung einer Baulast in das Baulastenverzeichnis



erhält, sind nicht passiv abzugrenzen. Die für die Zahlung zu erbringende Gegenleistung ist die Verpflichtung zur Abgabe einer öffentlich-rechtl. Willenserklärung gegenüber der Baubehörde; mit Abgabe der Willenserklärung ist die Leistungsverpflichtung vollständig erfüllt und das Entgelt dafür realisiert (BFH v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572).

► *Einstandsgebühr für veräußerbare Spielberechtigung*: Zahlt ein Golfspieler eine Einstandsgebühr für den Erwerb einer Spielberechtigung und eine jährliche Spielgebühr für die Pflege des Golfplatzes, so ist die Einstandsgebühr eine Einnahme, die allein dem Vertragsschluss und nicht der Zeit nach dem Abschlussstichtag zuzuordnen ist; sie kann daher nicht passiv abgegrenzt werden (BFH v. 19.4.2000 – XI B 42/99, BFH/NV 2000, 1200).

► *Ratenweise zu leistende Schadensersatzzahlungen*: Hat der Stpfl. einen Schadensersatzanspruch gegen einen Schädiger, der über mehrere Jahre verteilt in Raten zu zahlen ist, so hat er in Höhe des noch nicht geleisteten Teils eine Forderung zu aktivieren. Diese Forderung darf nicht durch die Bildung eines passiven RAP in gleicher Höhe neutralisiert werden, weil die Schadensersatzleistung sich auf ein Ereignis vergangener Wj. bezieht und nicht Ertrag für die folgenden Jahre darstellt (BFH v. 8.9.2011 – I R 78/10, BFH/NV 2012, 44; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 258).

► *Einstiegsgebühr des Franchisenehmers*: Ein Franchisenehmer hat zumeist bei Vertragsbeginn eine als Einstiegsgebühr, Eintrittsgebühr, Abschlussgebühr, Einmal-Lizenz oder Autorisierungsgebühr bezeichnete Zahlung zu leisten. Soweit es sich dabei um ein Entgelt für Leistungen handelt, die der Franchisenehmer nach dem Abschlussstichtag zu erbringen hat (zB Beratungs- oder Unterstützungsleistungen), handelt es sich um eine Einnahme, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nachdem Abschlussstichtag darstellt, so dass der Franchisegeber sie passiv abzugrenzen hat (MARX/LÖFFLER, DB 2012, 1337 [1341]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 36 [10/2013]; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 6421).

► *Anzeigenverträge mit garantierter Mindestauflage*: Schließt ein Verlag mit Anzeigenkunden einen Vertrag über die Veröffentlichung einer Anzeige, der gleichzeitig den Verkauf einer bestimmten Mindestmenge an Exemplaren der einzelnen Zeitschriftenausgaben garantiert, stellt das Entgelt für die Veröffentlichung der Anzeige keinen Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag dar. Der Verlag hat seine Leistung vielmehr mit der Veröffentlichung der Anzeige in bestimmten Periodika und in einer Mindestverkaufsaufgabe vollständig erbracht. Er kann deshalb keinen passiven RAP in Höhe des erhaltenen Entgelts bilanzieren (BFH v. 11.12.1985 – I B 49/85, BFH/NV 1986, 595).

Einstweilen frei.

2220–2224

## b) Rechtsfolgen des Satzes 1 Nr. 2: Ansatz auf der Passivseite

### aa) Passivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens

2225

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 vor, dann besteht Passivierungspflicht (TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 48 [10/2013]; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4930; s. auch Anm. 2180), und zwar auch für geringfügige Beträge (TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rn. 49 [10/2013]; s. auch Anm. 2181). Sind die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 nicht erfüllt, greift ein Passivierungsverbot ein (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 133 [3/2012]; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER,

NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 6381; s. auch Anm. 2182).

#### 2226 **bb) Höhe des passiven Rechnungsabgrenzungspostens**

Die Höhe des passiven RAP ist durch Berechnung nach Maßgabe des Abs. 5 Satz 1 zu bestimmen. Sie entspricht der erhaltenen Einnahme, soweit sie die Folgeperioden betrifft. Obergrenze der Höhe eines passiven RAP ist die Höhe der gebuchten Einnahmen. Im Einzelnen gelten die Ausführungen in Anm. 2197 ff.

#### 2227 **cc) Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens**

Zum Grundsatz vgl. Anm. 2202 f.

**Forfaitierung von Leasingraten:** Ein passiver RAP, der wegen der Forfaitierung von Leasingraten gebildet worden ist (s. Anm. 2219), ist nach hM linear aufzulösen.

BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122 (123); glA BINK, DB 1987, 1106; GROOVE, DB 1984, 889 (890); aA MOXTER, DStR 1997, 433 (progressive Auflösung).

Zur Frage der Zuordnung des Gewinns bei Wegfall eines wegen der Forfaitierung von Leasingraten gebildeten passiven RAP zum laufenden Gewinn oder Aufgabegewinn vgl. FG Münster v. 14.12.2007 – 12 K 4369/04, G, EFG 2008, 618, rkr.

2228–2234 Einstweilen frei.

### 4. Sonderfall des Unterschiedsbetrages zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag eines Darlehens (Disagio/Damnum, Agio)

**Schrifttum:** VEIT, Das Aktivierungswahlrecht für ein Disagio – eine Bilanzierungshilfe?, BB 1989, 524; BACHEM, Das Auszahlungsdisagio in Bilanz und Vermögensaufstellung des Darlehensnehmers, BB 1991, 1671; BACHER, Besteuerung umlaufbedingter Disagios bei festverzinslichen Wertpapieren, BB 1991, 1685; WINDMÖLLER, Nominalwert und Buchwert – Überlegungen zur bilanziellen Behandlung des Disagios, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 689; STRIEDER, Cap-Prämien im Jahresabschluß des Erwerbers bei veränderten Marktverhältnissen, DB 1996, 1198; PLEWKA/SCHIMMELE, Die Behandlung des Emissionsdisagios in der Bilanz des Emittenten, DB 1998, 2494; HAHNE, Behandlung des Emissionsdisagios in der Handels- und Steuerbilanz des Emittenten, DB 2003, 1397; ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER (BWA) E.V., Bilanzierung von Kreditbearbeitungsgebühren, DStR 2011, 2211.

#### 2235 **a) Begriffsbestimmung: Disagio und Agio**

**Darlehen:** Bei Darlehen unterscheiden sich häufig der Auszahlungs- und der Rückzahlungsbetrag, dh., der Schuldner hat – neben der Verpflichtung zur laufenden Zinszahlung – einen höheren Betrag zurückzuzahlen als er erhält. Man spricht insoweit von einem Auszahlungs-Disagio (auch als Abgeld oder Damnum bezeichnet), wenn der Erfüllungs- oder Rückzahlungsbetrag dem Nennbetrag des Darlehens entspricht und der Auszahlungsbetrag darunter liegt.

WINDMÖLLER, FS Forster, 1992, 689 [691]; SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 58; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 240 (4/2012).

Entsprechend ist ein Rückzahlungs-Agio gegeben, wenn der Auszahlungsbetrag des Darlehens dessen Nennbetrag entspricht und der Erfüllungs- oder Rückzahlungsbetrag höher ist (WINDMÖLLER, FS Forster, 1992, 689 [691]).

Leistet das bilanzierende Unternehmen eine Zahlung im Zusammenhang mit dem Darlehen nicht an den Darlehensgeber, sondern an einen Dritten (zB eine Provision für die Kreditvermittlung), liegt kein Disagio iSd. § 250 Abs. 3 HGB vor. Hier fehlt es schon an einem „Unterschiedsbetrag“ zwischen Ausgabe- und Erfüllungsbetrag (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 122 [8/2013]).

**Wertpapiere:** Auch bei der Ausgabe von Wertpapieren sind Emissionsdisagios zu verzeichnen (WINDMÖLLER, FS Forster, 1992, 689 [698]); diese sind aber uU in der Bilanz anders zu behandeln als Darlehensdisagios (s. Anm. 2245 ff.).

**b) Rechtsentwicklung zur Bilanzierung des sog. Unterschiedsbetrags**

**aa) Handelsrecht**

2236

Bereits § 133 Nr. 6 Satz 2 AktG 1937 statuierte ein Aktivierungswahlrecht für den Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückzahlungsbetrag und dem Ausgabebetrag bei Anleihen. § 156 Abs. 3 AktG 1965 erweiterte den Anwendungsbereich der Vorschrift auf Anleihen und Verbindlichkeiten. Mit dem Bilanzrichtliniengesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) wurde gem. Art. 41 Abs. 1 Satz 1 der 4. EG-Richtlinie § 250 Abs. 3 HGB eingefügt, der nur noch von „Verbindlichkeiten“ als Oberbegriff spricht. § 250 Abs. 3 HGB bestimmt, dass ein gegenüber dem Ausgabebetrag einer Verbindlichkeit höherer Rückzahlungsbetrag (der sog. Unterschiedsbetrag) in den RAP auf der Aktivseite aufgenommen werden darf. Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) wurde der Begriff „Rückzahlungsbetrag“ entsprechend dem neuen Sprachgebrauch des HGB durch den Begriff „Erfüllungsbetrag“ ersetzt (KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 27).

Eine entsprechende Regelung für die passive Rechnungsabgrenzung fehlt.

**bb) Steuerrecht**

2237

In § 5 Abs. 3 (später Abs. 5) wurde bei der Kodifizierung des § 250 Abs. 3 HGB eine entsprechende Regelung des „Unterschiedsbetrags“ ins Steuerbilanzrecht nicht übernommen. Es ist daher sowohl bei einem geleisteten als auch bei einem erhaltenen Disagio jeweils zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 vorliegen.

Einstweilen frei.

2238–2239

**c) Unterschiedsbetrag als Rechnungsabgrenzungsposten**

**aa) Handelsrecht**

**(1) Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags**

2240

Handelsrechtlich fällt der aktivische Unterschiedsbetrag nicht in den klassischen Bereich der Rechnungsabgrenzung, wie sich daran zeigt, dass eine besondere Regelung getroffen worden ist. Die bilanzrechtl. Einordnung des Disagios hängt davon ab, ob der Unterschiedsbetrag einen zusätzlichen Zins oder ein besonderes Entgelt für den Vertragsabschluss enthält. Beide Möglichkeiten sind denkbar. Zum einen kann der wirtschaftliche Zweck eines Disagios darin liegen, einen zusätzlichen einmaligen Zinsbetrag für die Kapitalüberlassung zu vereinbaren. Dies kann zB den Sinn haben, eine „Feineinstellung“ des Zinssatzes vorzunehm-

men oder aber die laufenden Zinszahlungen zu verringern (BACHEM, BB 1991, 1671; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 40). Zum anderen kann der Unterschiedsbetrag ein besonderes Entgelt für die grundsätzliche Einräumung, Bearbeitung und die Abwicklung des Kredits darstellen (Bearbeitungsgebühr) und damit den Charakter einer selbständigen Erstattung von Kosten oder der Abgeltung selbständiger Dienstleistungen haben (BACHEM, BB 1991, 1671).

Für die Behandlung beim Schuldner mangelt es an einer handelsrechtl. Regelung, so dass nur die Passivierung als RAP bleibt. Insoweit ist das Vorliegen der Voraussetzungen des § 250 Abs. 2 HGB zu prüfen.

## 2241 (2) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Schuldner

### Meinungsstand:

► *Unterschiedsbetrag als echter Rechnungsabgrenzungsposten*: Die wohl hM im handelsrechtl. Schrifttum nimmt an, dass das Disagio als zusätzliche Zinszahlung anzusehen sei.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 89; HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 250 HGB Rn. 88 ff.; TRÜTZSCHLER in KÜTING/PEITZER/WEBER, HdR, § 250 HGB Rn. 79 f. (3/2010); HERZIG/JOISTEN, DB 2011, 1014 (1018 f.); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 29; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 39.

Auch die zivilrechtl. Rspr., die zunächst davon ausging, dass es im Ermessen der Vertragspartner liege, ob sie ein vereinbartes Disagio als laufzeitabhängige Zinsen oder laufzeitunabhängige Darlehensnebenkosten ansehen wollten, qualifiziert mittlerweile das Disagio im Zweifel als zusätzliche Zinszahlung.

BGH v. 29.5.1990 – XI R 231/89, BB 1990, 1441; v. 12.10.1993 – XI ZR 11/93, BB 1993, 2332 (2333); v. 27.1.1998 – XI ZR 158/97, BB 1998, 708.

Bei dieser Sichtweise ist es konsequent, das Disagio als echten RAP anzusehen, denn dann liegt eine Zahlung vor, die Aufwand, nämlich Zinsaufwand, für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag, nämlich für die Laufzeit des Darlehens, darstellt.

KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 184; HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 250 HGB Rn. 88 (7/2009); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 29.

► *Unterschiedsbetrag als Bilanzierungshilfe*: Nach der Gegenansicht stellt das Disagio nicht unbedingt und ausschließlich vorausgezählten Zins dar, sondern enthält uU – auch – ein einmaliges Bearbeitungsentgelt. Versteht man das Disagio in dieser Weise, so ist darin eine Bilanzierungshilfe zu sehen, die die Aktivierung von nach allgemeinen Grundsätzen nicht aktivierungsfähigen Ausgaben – das ganz oder teilweise in dem Disagio enthaltene Bearbeitungsentgelt – erlaubt.

VEIT, BB 1989, 524 (527); BACHEM, BB 1991, 1671 (1672); PLEWKA/SCHIMMELE, DB 1998, 2494 (2497); HAHNE, DB 2003, 1397 (1400); HAHNE, DStR 2005, 2000 (2003).

**Stellungnahme:** Das Disagio stellt uE einen Mischposten dar, der teilweise die Voraussetzungen eines echten RAP erfüllt, teilweise aber als Bilanzierungshilfe anzusehen ist (ähnlich HAHNE, DB 2003, 1397 [1400]). Die Ansicht der hM, dass als Disagio nur ein zusätzlicher Zins zu erfassen sei, findet jedenfalls in der Gesetzesgeschichte keine Stütze (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 119 [8/2013]). Bei der Vereinbarung eines Disagios ist zudem häufig nicht zu erkennen, ob der zusätzliche Betrag als laufzeitabhängiger Zins oder als Bearbeitungsentgelt geschuldet wird. Der Rückgriff auf die Vertragsauslegung (dafür BAUER in KSM, § 5 Rn. F 241 [4/2012]; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB

Rn. 40) versagt jedenfalls dann, wenn sich im Vertrag keine Bestimmungen dazu finden. Soweit das Disagio einen zusätzlichen laufzeitabhängigen Zins enthält, wäre dieser Betrag eigentlich zwingend nach § 250 Abs. 1 HGB zu aktivieren (so auch konsequent HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 44); § 250 Abs. 3 HGB erlaubt dem bilanzierenden Unternehmen insoweit aber, von der Aktivierung abzusehen (glA HAHNE, DB 2003, 1397 [1400]). Soweit es sich beim Disagio hingegen um Ausgabekosten der Verbindlichkeit handelt, dürfte der entsprechende Betrag nicht aktiviert werden, weil es sich dabei weder um AK eines Vermögensgegenstands (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 246 [4/2012]) handelt noch die Voraussetzungen des § 250 Abs. 1 HGB erfüllt sind. Insoweit erlaubt § 250 Abs. 3 HGB in Abweichung von den allgemeinen Bilanzierungsregeln eine Aktivierung (ebenso HAHNE, DB 2003, 1397 [1400]; aA HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 44). Die hier vertretene Ansicht hat den Vorteil, dass eine Differenzierung des Disagios danach, ob es einen sich um zusätzlichen Zins oder um Ausgabekosten der Verbindlichkeit handelt, entfällt. In dieser Vereinfachung liegt uE der Sinn der gesonderten Regelung des § 250 Abs. 3 HGB. Die hM, die von einem echten aktiven RAP ausgeht, vermag hingegen den Sinn der Regelung gegenüber § 250 Abs. 1 HGB nicht zu erklären; insbes. ist nicht ersichtlich, warum gerade für vorausbezahlten Zins in Form eines Disagios anders als für sonstigen vorausgezählten Aufwand, auch vorausgezählte laufende Zinsen, ein Aktivierungswahlrecht bestehen sollte (auf diese Ungereimtheit weisen auch MEYER-SCHARENBERG, DStR 1991, 754 [755], WINDMÖLLER, FS Forster, 1992, 689 [698]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 246 aE [4/2012] hin).

### (3) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Gläubiger

2242

In Ermangelung einer § 250 Abs. 3 HGB entsprechenden Sonderregelung für die Passivierung ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 250 Abs. 2 HGB vorliegen. Stellt das Disagio eine laufzeitabhängige Vergütung für die Kapitalüberlassung dar, so führt dies nach den allgemeinen Regelungen für passive RAP zu einer Passivierungspflicht.

MEYER-SCHARENBERG, DStR 1991, 754 (755); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 50; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 36.

Für eine spiegelbildliche Übertragung des Wahlrechts des § 250 Abs. 3 HGB auf die Passivierung eines Disagios (so möglicherweise BAUER in KSM, § 5 Rn. F 247 [4/2012]; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 53) besteht kein nachvollziehbarer Grund.

Soweit im Disagio allerdings ein laufzeitunabhängiges Bearbeitungsentgelt enthalten ist, kommt eine passive Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht; das Disagio ist insoweit mit Überlassung des Kapitals erfolgswirksam zu vereinnahmen (glA HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 50).

### bb) Steuerrecht

#### (1) Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags

2243

Der BFH und das strectl. Schrifttum sehen das Disagio als zusätzliche Zinszahlung an.

BFH v. 21.1.2005 – VIII B 93/03, BFH/NV 2005, 894; MEYER-SCHARENBERG, DStR 1991, 754 (755); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 244 (4/2012).

In neuerer Zeit hat der BFH dies allerdings dahingehend eingeschränkt, dass von einem laufzeitabhängigen Zinsbestandteil nicht auszugehen sei, wenn der

Gläubiger das Disagio im Falle einer vorzeitigen Vertragsbeendigung nicht ganz oder anteilig zurückzuerstatten hat. Das soll jedoch nicht gelten, wenn das Darlehensverhältnis eine sich über mehrere Jahre hinweg erstreckende Laufzeit hat, nur aus wichtigem Grund gekündigt werden kann und die Vertragsparteien der Kündigungsmöglichkeit nicht mehr als eine rein theoretische Bedeutung beigemessen haben (BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870 – Tz. 17; v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 – Tz. 16).

## 2244 (2) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags

**Disagio als laufzeitabhängiges Entgelt:** Die hM geht zutreffend davon aus, dass bei Vereinbarung eines Disagios das Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 zu prüfen ist. Sofern man der Auffassung ist, dass das Disagio grds. einen zusätzlichen Zins darstellt, führt dies zur Aktivierungs- bzw. Passivierungspflicht eines gezahlten bzw. erhaltenen Disagios.

BAUER in KSM, § 5 Rn. F 248, 252, 265 (0/2012); SCHUBERT/KRÄMER in Beck-Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 41, 55; ebenso für die Aktivierung BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870; BACHEM, BB 1991, 1671 (1673); PLEWKA/SCHIMMELE, DB 1998, 2494; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 740 „Disagio“ (10/2013); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 26.

Das gilt jedenfalls für sog. Tilgungsdarlehen, bei denen die Laufzeit festgelegt oder durch die vereinbarten Darlehensraten rechnerisch eindeutig bestimmbar ist (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 252 [4/2012]). Ist die Laufzeit des Darlehens hingegen unbestimmt (sog. Kündigungsdarlehen), kommt eine Aktivierung bzw. Passivierung des Disagios als RAP nicht in Betracht, da das Merkmal der „bestimmten Zeit“ (s. Anm. 2189 f.) nicht erfüllt ist (glA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 252 [4/2012]).

**Disagio als laufzeitunabhängiges Entgelt:** Soweit das Disagio ein laufzeitunabhängiges Bearbeitungsentgelt darstellt, ist eine Aktivierung beim Schuldner bzw. Passivierung beim Gläubiger stl. nicht möglich. Für den Schuldner liegt darin eine sofort abzugsfähige BA (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 251 [4/2012]); der Gläubiger hat gleichzeitig einen Ertrag auszuweisen.

Insbesondere führt der Grundsatz, dass handelsrechtl. Aktivierungswahlrechte stl. eine Aktivierungspflicht begründen (s. Anm. 501), hier nicht zu einem Aktivierungsgebot auf der Seite des Schuldners (ebenso PLEWKA/SCHIMMELE, DB 1998, 2494 [2497]). Dieser Grundsatz ist nur dann anwendbar, wenn eine nach den GoB abstrakt aktivierungsfähige Position (zur abstrakten Aktivierungsfähigkeit Anm. 500) angesprochen ist. Das Aktivierungswahlrecht des § 250 Abs. 3 HGB stellt jedoch eine Bilanzierungshilfe dar (Anm. 2241); eine solche darf in der stl. Gewinnermittlung nicht aktiviert werden (vgl. Anm. 530).

Allerdings vertritt die stl. Rspr. die Auffassung, dass ein Darlehensvertrag grds. ein einheitliches Geschäft darstelle, welches nicht in mehrere Einzelgeschäfte aufgeteilt werden könne, so dass auch allfällige laufzeitunabhängige Elemente nicht zur Folge haben, dass das Disagio ganz oder teilweise nicht abzugrenzen ist.

Grundlegend BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; vgl. auch BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870 – Tz. 15; v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 – Tz. 15; krit. dazu ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER (BWA) e.V., DSrR 2011, 2211 (2212).

Dem ist uE nicht zuzustimmen. Bei der Rechnungsabgrenzung ist allgemein in Fällen, in denen eine Zahlung sich nur teilweise auf die Zeit nach dem Abschlussstichtag bezieht, eine Aufteilung, uU auch im Wege sachgerechter Schät-

zung, vorzunehmen (vgl. Anm. 2185, 2191). Es spricht nichts dagegen, ein Disagio, das nur teilweise die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 erfüllt, auch nur teilweise aktiv abzugrenzen (glA ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER (BWA) E.V., DStR 2011, 2211 [2212]).

## cc) Einzelfälle

### (1) Emissionsdisagio bei der Ausgabe festverzinslicher Schuldverschreibungen

2245

Unter einem Emissionsdisagio versteht man den Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückzahlungsbetrag eines Wertpapiers und dem vom Emittenten erzielten Emissionserlös (HAHNE, DB 2003, 1397). Zivilrechtlich liegt hier ein Kaufvertrag und nicht ein Darlehensvertrag zwischen dem Emittenten und dem Erwerber vor (HAHNE, DB 2003, 1397; HAHNE, DStR 2005, 2000). Die Verbindlichkeit des Emittenten ist mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren (HAHNE, DB 2003, 1397 [1398]). Das Emissionsdisagio stellt einen Kaufpreisabschlag und kein laufzeitabhängiges Entgelt für die Kapitalüberlassung dar (PLEWKA/SCHIMMELE, DB 1998, 2494). Handelsrechtlich besteht gem. § 250 Abs. 3 HGB ein Aktivierungswahlrecht; strechtl. ist mangels Erfüllung der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 eine Aktivierung jedoch ausgeschlossen.

PLEWKA/SCHIMMELE, DB 1998, 2494; HAHNE, DB 2003, 1397 (1399 f.); HAHNE, DStR 2005, 2000 (2003); aA jedoch BFH v. 29.11.2006 – I R 46/05, BStBl. II 2009, 955.

### (2) Öffentlich geförderte Darlehen

2246

Zinsgünstige Darlehen aus öffentlichen Förderprogrammen sind häufig so ausgestaltet, dass ein Bearbeitungsentgelt erhoben wird, welches im Falle der vorzeitigen Rückzahlung des Kredits nicht zurückerstattet wird, sondern endgültig bei der kreditgewährenden Stelle verbleiben soll.

BGH v. 12.5.1992 – XI R 258/91, BB 1992, 1305; v. 19.10.1993 – XI R ZR 49/93, BB 1994, 28.

In einem solchen Fall hält es nunmehr auch der BFH für möglich, dass ein ausdrücklich als „nicht laufzeitabhängig“ bezeichnetes Bearbeitungsentgelt nicht aktiv abzugrenzen ist (BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870).

### (3) Zero-Bonds (Null-coupon-Anleihen)

2247

Zero-Bonds sind Anleihen, für die keine laufenden Zinszahlungen zu leisten sind. Vielmehr ist am Ende der Laufzeit ein höherer Betrag zurückzuzahlen. Obwohl sich hier Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag ebenfalls unterscheiden, liegt kein Fall eines Disagios vor. Zero-Bonds sind am Abschlussstichtag mit dem jeweils zutreffenden (sich Jahr für Jahr erhöhenden) Rückzahlungsbetrag als Verbindlichkeit zu passivieren.

ADS, 6. Aufl. 1955, § 253 HGB Rn. 86; WINDMÖLLER, FS Forster, 1992, 689 (698); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 178 f.; HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 Rn. 41; BRÖSEL/OLBRICH in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 253 HGB Rn. 270 (6/2010); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 142 (8/2013).

### (4) Zinsbegrenzungsprämien (Caps)

2248

Die Vertragspartner eines Darlehensvertrags mit variablem Zins können eine Zinsbegrenzung in der Weise vereinbaren, dass der Darlehensgeber Ausgleichszahlungen zu leisten hat, wenn ein Referenzzinssatz eine bestimmte Marke überschreitet. Der Darlehensnehmer kann dadurch an sinkenden Zinsen teilhaben,

während das Risiko steigender Zinsen begrenzt wird (BFH v. 24.11.1999 – X R 144/96, BStBl. II 2000, 263). Dafür zahlt der Darlehensnehmer eine Prämie (Zinsbegrenzungsprämie). Die Zinsbegrenzungsprämie erfüllt die Voraussetzungen des § 250 Abs. 1 HGB (STRIEDER, DB 1996, 1198). Auch stl. ist die Prämie aktiv abzugrenzen (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 255; für laufzeitabhängigen Charakter der Zahlung auch BFH v. 24.11.1999 – X R 144/96, BStBl. II 2000, 263, zu § 10e Abs. 6).

2249–2254 Einstweilen frei.

## d) Höhe und Abschreibung des Rechnungsabgrenzungspostens

### aa) Handelsrecht

#### 2255 (1) Höhe

Handelsrechtlich kann der Schuldner der Verbindlichkeit auf der Aktivseite die Differenz (den „Unterschiedsbetrag“) zwischen Auszahlungs- und Erfüllungsbetrag der Verbindlichkeit als RAP ausweisen, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um eine laufzeitabhängige oder laufzeitunabhängige Vergütung handelt. Allerdings kann der Schuldner jedenfalls seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102), das in § 246 Abs. 3 HGB das Gebot der Ansatzstetigkeit festschreibt, das Wahlrecht nur einheitlich für den gesamten Betrag des Disagios ausüben. Das Gebot der Ansatzstetigkeit gilt nicht nur in zeitlicher, sondern auch in sachlicher Hinsicht und besagt danach, dass Ansatzwahlrechte bei art- und funktionsgleichen Posten in gleicher Weise auszuüben sind (WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 58). Da eine einheitliche Verbindlichkeit nicht in verschiedenen Art- oder Funktionszusammenhängen stehen kann, kann das Wahlrecht des § 250 Abs. 3 HGB für das damit verbundene Disagio daher nur einheitlich ausgeübt werden.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 126 f. (8/2013); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 46; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 38; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 32; aA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 246 (4/2012).

Der Gläubiger der Verbindlichkeit hat den gesamten Unterschiedsbetrag zu passivieren, soweit es sich um vorausgezählten Zins handelt.

#### 2256 (2) Abschreibung

##### Planmäßige Abschreibung:

► *Verteilungszeitraum*: Für die Aktivseite bestimmt § 250 Abs. 3 HGB, dass das Disagio durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen ist, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können. Eine Verteilung auf einen kürzeren Zeitraum wird als zulässig angesehen, nicht hingegen eine Verteilung auf einen längeren Zeitraum.

BACHEM, BB 1991, 1671 (1675); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 246 (4/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 133 (8/2013); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 Rn. 48. Sieht der Vertrag eine außerordentliche Kündigungsmöglichkeit oder das Recht des Schuldners zur Vornahme von Sondertilgungen vor, beeinflusst dies den Verteilungszeitraum nicht, solange nicht von dem entsprechenden Recht Gebrauch gemacht wird (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 253 [4/2012]; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 48). Wird von dem Recht Gebrauch



gemacht, sind die Regeln über die Verkürzung der Laufzeit anzuwenden (dazu unten „Außerplanmäßige Abschreibung“).

Ist für die Verbindlichkeit für einen von der Gesamtlaufzeit abweichenden Zeitraum ein bestimmter Zins festgeschrieben (Zinsbindungsfrist), so beschränkt sich der Verteilungszeitraum auf den Zinsfestschreibungszeitraum.

BACHEM, BB 1991, 1671 (1676); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 254 (4/2012); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 48.

Das gilt auch, wenn der Zinsfestschreibungszeitraum zehn Jahre überschreitet und dem Schuldner demzufolge nach Ablauf von zehn Jahren ein ordentliches Kündigungsrecht zusteht (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 254a [4/2012]). Auch in diesem Fall ist das Disagio im Hinblick auf die volle Zinsbindungsfrist vereinbart worden. Das Kündigungsrecht ist hier nicht anders zu behandeln als ein außerordentliches Kündigungsrecht.

► *Verteilungsmethode:*

▷ *Grundsatz:* § 250 Abs. 3 Satz 2 HGB schreibt keine bestimmte Abschreibungsmethode für das Disagio vor. Das bilanzierende Unternehmen kann insoweit also wählen. Insbesondere wird die gleichmäßige (lineare) Abschreibung des Disagios grds. für zulässig gehalten (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 48). Wegen des Stetigkeitsgrundsatzes ist die gewählte Methode allerdings beizubehalten (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 48).

▷ *Fälligkeitsdarlehen:* Bei Fälligkeitsdarlehen, also Darlehen, die am Ende der Vertragslaufzeit in einer Summe getilgt werden, bleibt der jährliche Zinsaufwand konstant. Hier bietet sich eine lineare Abschreibung, also in jährlich gleichbleibenden Beträgen, an.

BACHEM, BB 1991, 1671 (1675); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 256 (04/2012); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 34 aE.

▷ *Tilgungsdarlehen:* Bei Tilgungsdarlehen wird die Darlehensschuld in gleichbleibenden Raten getilgt. Hier wird eine degressive Abschreibung des Disagios für vorzugswürdig gehalten (BACHEM, BB 1991, 1671 [1675]). Bei gleichmäßiger Tilgung und ohne Tilgungsfreijahre bestimmt sich der Verteilungsbetrag des Disagios durch den zweifachen Disagio-Prozentsatz dividiert durch Laufzeit plus eins (ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 91; BACHEM, BB 1991, 1671 [1675]).

▷ *Annuitätendarlehen:* Annuitätendarlehen werden in gleichen Raten getilgt, jedoch ändert sich das Verhältnis von Tilgung und Zinszahlung in der Weise, dass der Tilgungsanteil im Laufe der Jahre ansteigt, während der Zinsanteil absinkt. Auch hier wird eine degressive Abschreibung des Disagios befürwortet, wobei die Zinsstaffelmethode anzuwenden sein soll (BACHEM, BB 1991, 1671 [1675], mit Berechnungsbeispiel).

**Außerplanmäßige Abschreibung:**

► *Vorzeitiger Wegfall der Verbindlichkeit:* Wird die Verbindlichkeit vorzeitig ganz oder teilweise zurückgezahlt oder erlassen, so ist eine außerplanmäßige Abschreibung auf das Disagio vorzunehmen, weil es anderenfalls unzulässigerweise zu einer Verteilung auf einen längeren Zeitraum als die Laufzeit der Verbindlichkeit käme.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 134 (8/2013); SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 49; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 35.

► *Verkürzung der Laufzeit der Verbindlichkeit:* Verkürzt sich die Laufzeit der Verbindlichkeit, ist eine außerplanmäßige Abschreibung des Disagios zwingend vorzunehmen, wenn sich anderenfalls die Verteilung des Disagios auf einen längeren Zeitraum als die (neue) Laufzeit der Verbindlichkeit erstreckte.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 135 (8/2013); weitergehend – Abschreibung des Disagios stets erforderlich – SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 49; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 35.

► *Absinken des Zinsniveaus:* Nach verbreiteter Ansicht ist ein Disagio auch dann abzuschreiben, wenn das Zinsniveau nachhaltig wesentlich sinkt.

BACHEM, BB 1991, 1671; ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 98; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 49; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 35.

Dem ist uE nicht zuzustimmen (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 136 [8/2013]; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 48 aE). In diesen Fällen ist vielmehr eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu passivieren; diese lässt die Aktivierung und Abschreibung des Disagios unberührt.

► *Freiwillige außerplanmäßige Abschreibung:* Freiwillige außerplanmäßige Abschreibungen auf das Disagio sind nicht zulässig. Zwar gewährt § 250 Abs. 3 HGB hinsichtlich des „ob“ der Aktivierung ein Wahlrecht; gleichzeitig wird dort aber eine planmäßige Auflösung des Postens gefordert. Dagegen verstieße eine freiwillige außerplanmäßige Abschreibung des Disagios.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 139 (8/2013); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 49; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 35; aA ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 99; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 246 (4/2012); SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 51.

### 2257 (3) Zuschreibung

Eine Zuschreibung des Disagios kommt nicht in Betracht, insbes. auch dann nicht, wenn sich das Zinsniveau erhöht. Die vertraglichen Vereinbarungen, die der Kalkulation des Disagios zugrunde liegen, werden dadurch nicht berührt (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 138 [8/2013]; im Ergebnis glA BACHEM, BB 1991, 1671 [1675]).

### bb) Steuerrecht

#### 2258 (1) Höhe

Das stl. als RAP zu aktivierende bzw. zu passivierende Disagio ist die Differenz (Unterschiedsbetrag) zwischen dem Ausgabe- und dem Erfüllungsbetrag der Verbindlichkeit, soweit darin ein vorausgezahlter Zins liegt. Soweit ein Disagio hingegen eine laufzeitunabhängige Vergütung für den Darlehensgeber enthält, stellt diese beim Schuldner eine BA und beim Gläubiger einen Ertrag dar (s. Anm. 2244).

#### 2259 (2) Abschreibung

##### Planmäßige Abschreibung:

► *Einheitliche planmäßige Abschreibung über die gesamte Laufzeit des Darlehens:* Steuerlich ist das aktivierte bzw. passivierte Disagio zwingend auf die Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 253 [4/2012]). Eine Verteilung auf einen kürzeren Zeitraum ist anders als im Handelsrecht (s. Anm. 2256) nicht zulässig; ebenso wenig eine Verteilung auf einen längeren Zeitraum.

► *Verteilungszeitraum*: Der maßgebliche Verteilungszeitraum ist grds. die Laufzeit des Darlehens. Diese ergibt sich typischerweise aus der Vereinbarung der Vertragsparteien. Bei einem sog. Tilgungsdarlehen kann sie auch rechnerisch anhand der vereinbarten Darlehensraten zu ermitteln sein. Zur Berücksichtigung eines außerordentlichen Kündigungsrechts und des Rechts zur Vornahme von Sondertilgungen vgl. Anm. 2256. Zur Vereinbarung eines Zinsfestschreibungszeitraums s. Anm. 2256; BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; BACHEM, BB 1991, 1671 [1676].

Der Verteilungszeitraum besteht auch in den Fällen in der Laufzeit des (Haupt-)Darlehens, in denen dem Schuldner ein Disagio-Darlehen oder ein Tilgungsstreckungsdarlehen gewährt wird. Disagio-Darlehen oder Tilgungsstreckungsdarlehen sind kurzfristige Darlehen zur Finanzierung des Disagios, die neben der Hauptverbindlichkeit oder vor Beginn der Tilgung der Hauptverbindlichkeit (darin liegt der Tilgungsstreckungseffekt) zu tilgen sind. Im letzteren Fall verlängert sich durch das Tilgungsstreckungsdarlehen die Laufzeit der Hauptverbindlichkeit. Da das Disagio eine Gegenleistung für die Überlassung des Hauptdarlehens ist, richtet sich die Abschreibungsdauer nach dessen Laufzeit und nicht nach der regelmäßig kürzeren Laufzeit des Disagio- oder Tilgungsstreckungsdarlehens (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 267 [4/2012]).

Der Verteilungszeitraum beginnt mit der Auszahlung des Darlehens. Im Regelfall wird das Disagio auch zu diesem Zeitpunkt durch Verrechnung geleistet, allerdings kann abweichend davon vereinbart sein, den Unterschiedsbetrag vor oder nach dem Auszahlungszeitpunkt des Darlehensnennbetrags zu zahlen. Die Zahlungsweise berührt uE weder die Bildung des RAP noch dessen Höhe, weil es für beide auf „Ausgaben“ bzw. den „Ausgabebetrag“ ankommt und diese neben Auszahlungen auch Zugänge von Verbindlichkeiten umfassen (s. Anm. 2185). Wird das Darlehen verzögert oder ratierlich ausbezahlt, orientiert sich auch die Disagioverteilung an der zeitlichen Struktur der Kapitalüberlassung (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 266 [4/2012]).

Verlängert sich die Laufzeit des Darlehens vor Fälligkeit, muss der Verteilungszeitraum angepasst werden (BACHEM, BB 1991, 1671 [1676]). Wird allerdings ein Fälligkeitsdarlehen (zum Begriff Anm. 2256) bei Fälligkeit verlängert, so ist der Vorgang so anzusehen, als sei das Darlehen zum ursprünglichen Fälligkeitstermin zurückgezahlt und ohne Unterschiedsbetrag erneut begeben worden, dh., die Verteilung des Unterschiedsbetrags auf die ursprünglich vereinbarte Laufzeit wird durch die Verlängerung nicht berührt (RFH v. 5.12.1934, RStBl. 1935, 336).

► *Verteilungsmethode*:

▷ *Grundsatz*: Steuerlich ist eine besondere Abschreibungsmethode ebenso wenig vorgeschrieben wie handelsrechtl. (s. Anm. 2256). Der Stpfl. ist hier aber, anders als im Handelsrecht, bei der Wahl der Abschreibungsmethode nicht frei. Da es sich bei einem nach Abs. 5 Satz 1 aktivierten Disagio zwingend um vorausgezählten Zins handelt (s. Anm. 2244), ist der Posten jeweils insoweit aufzulösen, als der Vorauszahlungsbetrag dem Wj. als Aufwand zuzurechnen ist (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 255 [4/2012]).

▷ *Fälligkeitsdarlehen*: Zum Begriff s. Anm. 2256. Bei Fälligkeitsdarlehen ist stl. ebenso wie handelsrechtl. die lineare Abschreibung des Disagios zulässig und zu befürworten (BACHEM, BB 1991, 1671 [1676]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 256 [4/2012]). Eine progressive Abschreibung (zur Berechnung vgl. BACHEM, BB 1991, 1671 [1676]) bei Fälligkeitsdarlehen, wie sie in früherer Zeit teilweise für richtig gehalten wurde (vgl. die Nachweise bei BACHEM, BB 1991, 1671

[1676], Fn. 100; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 256 Fn. 74 [3/2012]), wird heute nicht mehr erwogen.

- ▷ *Tilgungs- und Annuitätendarlehen*: Zum Begriff s. Anm. 2256. Anders als nach der handelsrechtl. Rechnungslegung ist stl. hier eine lineare Abschreibung nicht zulässig, weil sie nicht zur Verringerung des Disagios in Abhängigkeit von der Zugehörigkeit zu den einzelnen Wj. führt (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 257 [4/2012]). Auch die sog. effektivzinskonstante Auflösungsmethode wird stl. nicht anerkannt (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 258 [4/2012]; BMF v. 24.11.1977 – IV B 2 - S 2133-17/77, BB 1977, 1745; v. 4.9.1978 – IV B 2 - S 2170-33/78, BStBl. I 1978, 352). Zulässig ist hingegen insbes. die sog. Zinsstaffelmethode (BACHEM, BB 1991, 1671 [1676]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 259 [4/2012]). Ebenfalls zulässig ist die sog. digitale Methode, bei der das Disagio nach einer Quote aufgelöst wird, die durch die Formel „Restlaufzeit  $\cdot$  Summe der einzelnen Jahre der Vertragslaufzeit“ ermittelt wird (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 259 [4/2012]). Die digitale Methode ist einfacher zu handhaben als die Zinsstaffelmethode, sie führt aber zu Ungenauigkeiten, weil sie nicht auf die Anzahl der Raten, sondern auf die Anzahl der Jahre der Vertragslaufzeit abstellt. Zudem ist die digitale Methode bei variablem Zins nicht anwendbar (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 259 [4/2012]).

#### **Außerplanmäßige Abschreibung:**

- *Vorzeitiger Wegfall der Verbindlichkeit*: Wird das Darlehen vorzeitig getilgt oder erlassen, ist das Disagio außerplanmäßig abzuschreiben (BACHEM, BB 1991, 1671 [1676]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 270 ff. [4/2012]).
- *Verkürzung der Laufzeit der Verbindlichkeit*: Verkürzt sich die Laufzeit der Verbindlichkeit, ist das Disagio neu zu verteilen und entsprechend außerplanmäßig abzuschreiben (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 273 [4/2012]).
- *Umschuldung*: Werden die Darlehensbedingungen so wesentlich geändert, dass das alte Darlehen bei wirtschaftlicher Betrachtung als durch ein neues ersetzt angesehen werden kann (zB Umstellung von Fälligkeits- auf Tilgungsdarlehen und umgekehrt), so ist der alte Unterschiedsbetrag gewinnmindernd auszubuchen und ggf. ein neuer zu aktivieren. Ergibt die Auslegung der Vereinbarungen hingegen, dass das bestehende Disagio einen zusätzlichen Zins für das neue Darlehen darstellen soll, bleibt es bestehen (BACHEM, BB 1991, 1671 [1676]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 274 [4/2012]), muss aber uU hinsichtlich der neuen Bedingungen (insbes. der Laufzeit) angepasst werden.
- *Absinken des Zinsniveaus*: Eine außerplanmäßige Abschreibung des Disagios wegen eines Absinkens des allgemeinen Zinsniveaus ist nicht zulässig (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 268 [4/2012]). Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass stl. anders als bei der handelsrechtl. Rechnungslegung (s. Anm. 2256) gem. Abs. 4a (s. Anm. 2000 ff.) die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nicht möglich ist.
- *Betriebsaufgabe*: Endet die Laufzeit eines Darlehens vorzeitig, weil der Betrieb aufgegeben oder veräußert wird, so ist das Disagio auszubuchen. Es vermindert dabei den laufenden Gewinn und nicht den Aufgabegewinn (BACHEM, BB 1991, 1671 [1676]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 275 [4/2012]), weil es sich nicht um Kosten der Betriebsaufgabe, sondern um Nachholung von Aufwendungen für zurückliegende Zeiträume der verkürzten Kapitalnutzung handelt.
- Auch wenn der Erwerber einer Kommanditbeteiligung eine zum SonderBV gehörende Verbindlichkeit übernimmt, ist das hierzu gehörende „Disagio“ beim veräußernden Kommanditisten zu Lasten des laufenden Gewinns, nicht des

### III. Zu aktivierende Zölle und Steuern (Satz 2) Anm. 2259–2280 § 5

Veräußerungsgewinns aufzulösen (FG Ba.-Württ. v. 4.2.1998 – 2 K 242/96, EFG 1998, 736, rkr.).

#### (3) Zuschreibung

2260

Eine Zuschreibung des Disagios kommt nicht in Betracht, insbes. auch dann nicht, wenn sich während der Laufzeit des Darlehens die Verhältnisse dahingehend ändern, dass für ein gleichartiges Darlehen nunmehr ein höheres Disagio zu leisten wäre. Die vertraglichen Vereinbarungen, die zu der konkreten Höhe des Disagios geführt haben, werden dadurch nicht berührt (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 269 [4/2012]).

#### e) Behandlung des Unterschiedsbetrags bei Wechsel der Gewinnermittlungsart

##### aa) Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmen-Überschussrechnung 2261

Beim Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmen-Überschussrechnung ist das noch aktivierte Disagio als Aufwand zu Lasten des laufenden Gewinns auszubuchen, da eine weitere Aufwandsverteilung nicht mehr möglich ist (FG Hamb. v. 29.6.1988 – I 445/86, EFG 1989, 224, rkr.; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 276 [4/2012]).

##### bb) Wechsel von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung 2262

Beim Wechsel von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung ist in der Eröffnungsbilanz das Disagio, soweit es Aufwand für die folgenden Wj. darstellt und nicht bereits in der Vergangenheit „verbraucht“ worden ist, als aktiver RAP anzusetzen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 276a [4/2012]). Um eine doppelte Erfassung des aktivierten Betrags als Aufwand zu verhindern, ist er dem Gewinn hinzuzurechnen.

Einstweilen frei.

2263–2279

### III. Zu aktivierende Zölle und Steuern (Abs. 5 Satz 2)

**Schrifttum:** JATZKE, Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt, BB 1993, 41; KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, Aachen 2003.

#### 1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2

##### a) Entstehungsgeschichte

2280

Mit der Einführung des Satzes 2 Nr. 1 (seinerzeit Satz 2) im Jahre 1976 und des Satzes 2 Nr. 2 im Jahre 1980 reagierte der Gesetzgeber jeweils auf Entscheidungen des BFH (vgl. Anm. 2150, 2292 und 2311). Obwohl weder als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen (Satz 2 Nr. 1) noch als Aufwand berücksichtigte USt auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen (Satz 2 Nr. 2) RAP iSd. § 250 HGB darstellen, wurden mit dem Bilanzrichtliniengesetz in § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB aF gleichlautende Regelungen im Handelsbilanzrecht eingefügt, die allerdings als Aktivierungswahlrecht ausgestaltet waren. Diese Regelungen sind durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) wieder aufgehoben worden.

2281 **b) Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 2**

**EGAO 1977 v. 14.12.1976** (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Der damalige Abs. 3 wurde durch Art. 9 Nr. 1 des Gesetzes um Satz 2 betreffend Zölle und Verbrauchsteuern erweitert. Die Regelung trat zum 1.1.1977 in Kraft.

**ÄndG v. 20.8.1980** (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Der damalige Abs. 3 Satz 2 wurde neu gefasst: aus dem bisherigen Text wurde Nr. 1; die Regelung über USt auf Anzahlungen wurde als Nr. 2 angefügt. Das ÄndG trat am 21.8.1980 in Kraft, schrieb jedoch die Anwendung der Vorschrift bereits für VZ vor 1981 vor, soweit StBescheide nicht bestandskräftig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen waren.

**HBegleitG 1983 v. 20.12.1982** (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Der bisherige Abs. 3 wurde zu Abs. 4. Satz 2 blieb unverändert.

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093, 2074; BStBl. I 1988, 224): Der bisherige Abs. 4 wurde zu Abs. 5. Satz 2 blieb weiterhin unverändert.

**c) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 2**2282 **aa) Sachlicher Geltungsbereich**

**Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1:** Abs. 5 Satz 2 gilt seiner systematischen Stellung nach typischerweise für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1.

**Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1:** Für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 gilt Abs. 5 Satz 2 nicht (aA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 711, 720 [10/2013]). Zwar ist auch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 an den GoB auszurichten (s. Anm. 2165), jedoch stellt die Regelung des Abs. 5 Satz 2 keinen GoB dar. Sie ist vielmehr eine Reaktion des Gesetzgebers auf zwei Entscheidungen des BFH (BFH v. 26.2.1976 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625), mit denen dieser gerade im Wege der Gesetzesauslegung feststellt hat, dass eine Aktivierungspflicht von Zöllen und Verbrauchsteuern auf Vorratsvermögen sowie der USt auf Anzahlungen nach den allgemeinen Bilanzierungsregeln, die die GoB einschließen, nicht besteht. Selbst wenn man dieser Rechtsauslegung nicht folgt, so ergibt sich für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 eine Aktivierungspflicht allenfalls aus den – dann anders als vom BFH in den genannten Entscheidungen verstandenen – allgemeinen Bilanzierungsvorschriften, aber nicht aus Abs. 5 Satz 2.

**Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:** Abs. 5 Satz 2 gilt nur bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 stellen die Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen BA dar (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 172 [3/2012]). Umsatzsteuer auf Anzahlungen sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zunächst BE; bei Abführung an das FA sind sie als BA zu berücksichtigen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 216 [3/2012]).

**Wechsel der Gewinnermittlungsart:** Zu den erforderlichen Berichtigungen beim Übergang von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung s. Anm. 2165.

2283 **bb) Persönlicher Geltungsbereich**

**Gewerbetreibende:** Abs. 5 Satz 2 gilt für Gewerbetreibende, die nach den Vorschriften des Handelsrechts (§§ 238, 242 HGB) verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen. Gewerbetreibende, die nach § 141 AO zur Buchführung verpflichtet sind, haben gem. § 141 Abs. 1 Satz 2 AO zwar ua. § 250 HGB zu befolgen. Seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungs-

### III. Zu aktivierende Zölle und Steuern (Satz 2) Anm. 2283–2292 § 5

gesetzes (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102), mit dem § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB aufgehoben wurde, gibt es jedoch handelsrechtl. keine Pflicht zur Aktivierung von als Aufwand berücksichtigten Zöllen und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen und der USt auf Anzahlungen. Damit ist für diese Personengruppe maßgeblich, ob als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen und die USt auf Anzahlungen nach allgemeinen Vorschriften aktivierungspflichtig sind.

**Land- und Forstwirte:** Es gilt das zu den Gewerbetreibenden, die nur nach § 141 AO zur Buchführung verpflichtet sind, Gesagte entsprechend.

**Freiberufler:** Abs. 5 gilt jedenfalls für solche Freiberufler, die freiwillig nach Abs. 1 Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

#### d) Verhältnis zu anderen Vorschriften

2284

**Verhältnis zu § 5 Abs. 1:** Gegenüber dem allgemeinen Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1, s. Anm. 150 ff.) geht Abs. 5 Satz 2 als strechtl. Spezialregelung vor.

**Verhältnis zu § 5 Abs. 2:** Als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen und USt auf Anzahlungen stellen keine WG dar, so dass eine Konkurrenz zu Abs. 2 nicht auftreten kann.

**Verhältnis zu §§ 6 und 7:** Die Anwendung der §§ 6 und 7 scheidet ebenfalls daran, dass als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen und USt auf Anzahlungen nicht als WG zu qualifizieren sind. Demzufolge ist auch eine Teilwertabschreibung nicht möglich. Zur Auflösung der entsprechenden Posten vgl. Anm. 2306, 2323.

Einstweilen frei.

2285–2291

## 2. Auf das Vorratsvermögen entfallende Zölle und Verbrauchsteuern (Abs. 5 Satz 2 Nr. 1)

### a) Allgemeine Erläuterungen zu Satz 2 Nr. 1

#### aa) Bedeutung des Satzes 2 Nr. 1

2292

Für Zölle und Verbrauchsteuern, die auf am Abschlussstichtag im Unternehmen vorhandenen Gegenständen lasteten und somit den Gewinn gemindert haben, fehlte es ursprünglich an einer besonderen handels- oder steuerbilanzrechtl. Regelung. Gleichwohl wurden sie nach früherer Bilanzierungspraxis durch den Ansatz eines aktiven Gegenpostens neutralisiert (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 168 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 156 [8/2013]). Allerdings wurde die Frage, welche Qualität der entsprechende Aktivposten hatte, unterschiedlich beantwortet: Teilweise wurden die Zölle und Verbrauchsteuern als Teil der HK angesehen, teilweise als RAP qualifiziert (vgl. Nachweise bei TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 156 [8/2013]).

In dem später zur Einführung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 führenden Rechtsstreit vor dem BFH sprach sich die beklagte Behörde für die Aktivierung eines forderungsähnlichen WG aus. Der BFH hatte sich bereits im Jahre 1954 gegen die Aktivierung der Tabaksteuer als Teil der HK von Zigaretten (bzw. bezogen auf den konkreten Streitfall: HK von Kautabak und Zigarren) ausgesprochen (BFH v. 7.12.1954 – I 36/54 U, BStBl. III 1955, 37), offenbar ohne dass dies weitere Beachtung gefunden hätte. Im Jahre 1976 urteilte der BFH mit einer Entscheidung zur Biersteuer, dass eine Aktivierung nicht in Betracht komme (BFH v.

26.2.1976 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13). Hier nun entschied die FinVerw. zunächst, das Urteil über den Einzelfall hinaus nicht anzuwenden (BMF v. 19.12.1975 – IV B 2-S 2173-15/75, BStBl. I 1976, 7). Der Gesetzgeber hielt aber eine gesetzliche Regelung des durch die Rspr. in Frage gestellten bilanziellen Ansatzes von auf das Vorratsvermögen entfallenden Zöllen und Verbrauchsteuern für erforderlich, weil bei Anwendung der Grundsätze des Urteils des BFH zur Biersteuer erhebliche Steuerausfälle, namentlich im Bereich der Mineralöl- und der Tabaksteuer, befürchtet wurden (BTDrucks. 7/5458, 9; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 168 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 156 [8/2013]), und weil rechtl. Zweifel beseitigt und „auch in Zukunft entsprechend der bisherigen Praxis verfahren“ werden sollte (FinNachrichten des BMF Nr. 76/75 v. 29.12.1975, 3). Durch Art. 9 Nr. 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO 1977) wurde die geltende Regelung dem damaligen § 5 Abs. 3 (heute Abs. 5) als Satz 2 (heute Satz 2 Nr. 1) angefügt.

Die Regelung hat nicht nur klarstellende Bedeutung, sondern schafft erstmals eine Rechtsgrundlage für die Aktivierung der auf dem Vorratsvermögen lastenden Zölle und Verbrauchsteuern. Der entsprechende Aufwand wirkt sich demzufolge erst dann aus, wenn das WG des Vorratsvermögens veräußert wird (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 169 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 712 [10/2013]). Dieses Ergebnis wurde ausdrücklich als wirtschaftlich sinnvoll angesehen (BTDrucks. 7/5458, 9).

## 2293 **bb) Rechtsnatur des Postens**

Auf den WG des Vorratsvermögens lastende Zölle und Verbrauchsteuern sind nach allgemeiner Ansicht keine transitorischen RAP iSd. § 250 Abs. 1 HGB oder Abs. 5 Satz 1, denn sie stellen keinen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar.

BFH v. 26.2.1976 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (16); KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 189; SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 77; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 173 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 157 (8/2013).

Es besteht auch Einigkeit darüber, dass sie keine eigenständigen WG sind.

KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 189; SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 78; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 176 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 157 (8/2013).

Die auf den WG des Vorratsvermögens lastenden Zölle und Verbrauchsteuern stellen uE auch keine sonstigen antizipativen Posten dar.

So aber BTDrucks. 10/317, 82; CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 86; wie hier BAUER in KSM, § 5 Rn. F 174 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 157 (8/2013).

Aktive antizipative Posten liegen vor, wenn ein Ertrag zu verzeichnen ist, aber die dazugehörige Einnahme noch aussteht; sie stellen mithin nach geltendem Bilanzrecht Forderungen dar (vgl. Anm. 2171). Bei auf den WG des Vorratsvermögens lastenden Zöllen und Verbrauchsteuern handelt es sich aber nicht um Forderungen.

Schließlich ist auch nicht ein „Abgrenzungsposten eigener Art“ gegeben, der in seiner Wirkung der Rechnungsabgrenzung vergleichbar sei (so BAUER in KSM, § 5 Rn. F 177 [3/2012]).

Die auf den WG des Vorratsvermögens lastenden Zölle und Verbrauchsteuern sind uE Teil der AHK der betreffenden WG.



### III. Zu aktivierende Zölle und Steuern (Satz 2) Anm. 2293–2297 § 5

KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 192; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 158 ff. (8/2013); differenzierend BAUER in KSM, § 5 Rn. F 188 ff. (3/2012).

Einstweilen frei.

2294–2295

#### b) Voraussetzungen des Satzes 2 Nr. 1

##### aa) Zölle und Verbrauchsteuern

###### (1) Zölle

2296

Zölle sind Abgaben, die nach Maßgabe des Zolltarifs von der Warenbewegung über die Zollgrenze erhoben werden.

BVerfG v. 29.10.1958 – 2 BvL 19/56, BVerfGE 8, 260 (269); BFH v. 12.2.1970 – V B 33, 34, 48, 59, 68, 90, 120/69, BStBl. II 1970, 246 (250); KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 187; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 179 (3/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 714 (10/2013).

Hierzu gehören auch sog. Sonderzölle, insbes. Antidumpingzölle (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 179 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 714 [10/2013]), nicht aber die von den EU-Staaten erhobenen Abschöpfungen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 179 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 714 [10/2013]).

###### (2) Verbrauchsteuern

2297

Verbrauchsteuern sind Steuern, die auf den Verbrauch von vertretbaren, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmten Gütern des täglichen Bedarfs erhoben werden. Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass ein bestimmter Gegenstand bzw. dessen Übertritt aus einem der Besteuerung unterliegenden Bereich in einen stl. nicht gebundenen Verkehr oder aber das Halten oder der Verbrauch bestimmter Güter als für die Entstehung der Steuer-schuld maßgeblich angesehen werden.

KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 187; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 180 (3/2012); DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 3 AO Rn. 68 (1/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 715 (10/2013).

Die Steuer wird zumeist beim Hersteller, teilweise auch beim Händler, nicht aber beim Endverbraucher erhoben (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 180 [3/2012]).

Zurzeit kommen als Verbrauchsteuern in Betracht:

- Biersteuer (Biersteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1908], zuletzt geändert durch Gesetz v. 16.6.2011, BGBl. I 2011, 1090);
- Branntweinsteuer (Gesetz über das Branntweinmonopol v. 8.4.1922, RGBl. 1922, 335 [405], zuletzt geändert durch Gesetz v. 16.6.2011, BGBl. I 2011, 1090);
- Kaffeesteuer (Kaffeesteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1908], zuletzt geändert durch Gesetz v. 21.12.2010, BGBl. I 2010, 2221);
- Energiesteuer (Energiesteuergesetz v. 15.7.2006, BGBl. I 2006, 1534; BGBl. I 2008, 660, 1007, zuletzt geändert durch Gesetz v. 5.12.2012, BGBl. I 2012, 2436 [2725], BGBl. I 2013, 488);
- Schaumweinsteuer (Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1896], zuletzt geändert durch Gesetz v. 16.6.2011, BGBl. I 2011, 1090);
- Zwischenerzeugnissteuer (Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1896], zuletzt geändert durch Gesetz v. 16.6.2011, BGBl. I 2011, 1090);

- Tabaksteuer (Tabaksteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1896], zuletzt geändert durch Gesetz v. 22.12.2011, BGBl. I 2011, 3044);
- Stromsteuer (Stromsteuergesetz v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 378, zuletzt geändert durch Gesetz v. 5.12.2012, BGBl. I 2012, 2436 [2725]).

### 2298 (3) Nicht unter Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 fallende Abgaben

**Verkehrssteuern:** Das sind Steuern, die an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs, wie etwa Lieferungen und Leistungen, anknüpfen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 180 [3/2012]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 3 AO Rn. 67 [1/2012]).

**Umsatzsteuer:** Die USt ist zwar nach ihrer wirtschaftlichen Wirkung eine Verbrauchsteuer, sie ist aber als Verkehrssteuer ausgestaltet (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 3 AO Rn. 67 [1/2012]). Entsprechend wird die Aktivierung nichtabziehbarer USt (Vorsteuer) nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 zu Recht nicht erwo-gen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 181 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 715a [10/2013]).

**Einfuhrumsatzsteuer:** Die Einfuhrumsatzsteuer ist zwar eine Verbrauchsteuer, gleichwohl ist sie nicht nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 aktivierungspflichtig, auch wenn sie auf die Einfuhr von Vorratsvermögen entfällt. Dies wird damit begründet, dass die Einführung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 einem befürchteten Ausfall von Steuereinnahmen durch das Urteil des BFH zur Biersteuer entgegenwirken (s. Anm. 2292), nicht aber die in § 9b normierte Abzugsfähigkeit von Vorsteuern einschränken sollte (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 181 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 715a [10/2013]).

### bb) Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen

#### 2299 (1) Vorratsvermögen

Zum Vorratsvermögen zählen WG, die am Abschlussstichtag nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen; vielmehr sind sie zur Be- oder Verarbeitung und/oder zum Verbrauch und/oder zur Veräußerung bestimmt (zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 966). Es handelt sich um die im Gliederungsschema der Bilanz unter § 266 Abs. 2 B I Nr. 1–3 HGB genannten Posten des UV, nämlich Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse sowie fertige Erzeugnisse und Waren (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 194 [3/2012]). Die Aktivierung von Zöllen und Verbrauchsteuern, die auf WG des AV entfallen, ist nicht vorgesehen (KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 188).

#### 2300 (2) Am Abschlussstichtag auszuweisen

**Aktivierungspflicht:** Die WG des Vorratsvermögens müssen zum Abschlussstichtag beim Stpfl. aktivierungspflichtig sein. Entscheidend ist die Ausweisverpflichtung, nicht der tatsächliche Ausweis.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 162 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 195 (3/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 718 (10/2013).

**Wirtschaftliche Zurechnung:** Die Aktivierungspflicht beim Stpfl. setzt insbes. voraus, dass die WG ihm wirtschaftlich zuzurechnen sind.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 162 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 195 (3/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 718 (10/2013). Zu Einzelheiten der wirtschaftlichen Zurechnung s. Anm. 515 ff.

**Bewertung:** Auf die Methode der Bewertung der WG des Vorratsvermögens, insbes. die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren, kommt es

### III. Zu aktivierende Zölle und Steuern (Satz 2) Anm. 2300–2301 § 5

nicht an (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 162 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 195 [3/2012]).

#### **Nutzungsänderung und Ausscheiden des Wirtschaftsguts des Vorratsvermögens:**

► *Umwidmung in Anlagevermögen:* Wird das WG bis zum Abschlussstichtag vom Vorratsvermögen in das AV überführt, kommt eine Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 nicht in Betracht (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 195 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 162 [8/2013]).

► *Verbrauch, Untergang, Entnahme:* Eine Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 ist auch dann nicht möglich, wenn das WG des Vorratsvermögens am Abschlussstichtag im Betrieb des Stpfl. bereits verbraucht wurde (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 195 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 162 [8/2013]), untergegangen ist (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 162 [8/2013]) oder aus dem BV entnommen wurde.

► *Lieferung an einen Abnehmer:* Wurde das WG am Abschlussstichtag bereits an einen Abnehmer geliefert und die Kaufpreisforderung aktiviert, entfällt die Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1.

KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 188; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 195 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 162 (8/2013).

Die Kaufpreisforderung gehört zwar zum UV, nicht aber zum Vorratsvermögen; zudem enthält die Forderung regelmäßig die – auf den Käufer überwälzten – Abgaben, so dass eine gesonderte Aktivierung auch aus diesem Grund nicht in Betracht kommt (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 195 [3/2012]).

► *Verkauf:* Ist das WG des Vorratsvermögens am Abschlussstichtag bereits verkauft, aber noch nicht geliefert, hindert dies die Anwendbarkeit des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 nicht, denn bis zur Lieferung ist das WG noch beim Stpfl. aktivierungsfähig und -pflichtig.

### **cc) Als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern**

#### **(1) Reinvermögensminderung**

2301

#### **Entstehung des Zolls oder der Steuer:**

► *Unbedingte Entstehung:* Der Zoll bzw. die Steuer muss zunächst unbedingt entstanden sein (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 183 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 16 [8/2013]). Eine bedingte Entstehung von Verbrauchsteuern ist allerdings nach geltender Rechtslage nicht vorgesehen.

► *Endgültige Entstehung:* Der Zoll bzw. die Steuer muss zudem endgültig entstanden sein (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 183 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 163 [8/2013]). Wurde der Zoll oder die Steuer zwar zunächst als Aufwand berücksichtigt, ist aber später wegen Rücktransfer der Vorräte in den Herstellungsbereich ein ertragswirksamer Erstattungsanspruch entstanden oder wurden die Abgaben erstattet, entfällt damit die Notwendigkeit der Abgrenzung (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 183 [3/2012]).

► *Keine Steueraussetzung:* Ist die Steuer für Waren, die sich in einem Steuerlager befinden oder die im Steueraussetzungsverfahren im Steuergebiet oder zwischen Mitgliedstaaten befördert werden, ausgesetzt, ist sie noch nicht als Aufwand berücksichtigt iSd. Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 183 [3/2012]). Die Steuer ist in diesen Fällen nicht etwa schon entstanden und sodann ausgesetzt, sondern sie entsteht erst, wenn die Ware aus dem Steueraussetzungsverfahren in den freien Verkehr gelangt (JATZKE, BB 1993, 41 [46]).

**Entrichtung des Zolls oder der Steuer:** Die Ausgaben für Zölle und Verbrauchsteuern müssen das Reinvermögen vermindert haben (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 716 [10/2013]). Die Abgabe muss also gezahlt oder als Verbindlichkeit oder Rückstellung passiviert worden sein.

KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 187; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 184 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 163 (8/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 716 (10/2013).

**Fälligkeit:** Auf die Fälligkeit der Steuer kommt es nicht an (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 183 [3/2012]).

## 2302 (2) Keine Aktivierung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten

**Aktivierung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten:** Des Weiteren kommt eine Abgrenzung dann nicht in Betracht, wenn der Zoll oder die Steuer nach allgemeinen Bilanzierungsregeln zu den AHK des WG des Vorratsvermögens, auf das sie entfallen, gehört.

SHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 79; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 186 (3/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 716 (10/2013).

In diesem Fall findet eine Aktivierung statt; die Entrichtung führt nicht zu einer erfolgswirksamen Berücksichtigung des Zolls oder der Steuer. Der Stpfl. hat insoweit kein Wahlrecht; die Aktivierung als Teil der AHK geht der Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 vor (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 187 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 717 [10/2013]). Die Vorschrift läuft damit uE praktisch leer (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 164 [10/2013]; aA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 188 [3/2012] für Verbrauchsteuern, die erst nach Abschluss des Herstellungsvorgangs mit der Entfernung der Ware aus dem Steuerlager entstehen).

**Teilwertabschreibung der belasteten Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens:** Eine Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 kommt auch dann nicht in Betracht, wenn der Zoll oder die Verbrauchsteuer zunächst als Teil der AHK des WG des Vorratsvermögens aktiviert wurden und später wegen mittlerweile herabgesetzten Zolls oder herabgesetzter Verbrauchsteuer eine Teilwertabschreibung auf das WG vorgenommen wird. Insoweit liegt zwar ein Aufwand vor; es handelt sich aber nicht um als Aufwand berücksichtigte(n) Zoll oder Verbrauchsteuer. Vielmehr wird die Wertminderung des WG als Aufwand berücksichtigt; wegen des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Bewertung kann sie nicht auf den Zoll oder die Verbrauchsteuer allein bezogen werden (im Ergebnis ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 716 [10/2013]).

### c) Rechtsfolgen des Satzes 2 Nr. 1

#### 2303 aa) Aktivierungspflicht

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 vor, so besteht nach dem gesetzlichen Wortlaut („sind ... anzusetzen“) Aktivierungspflicht. Der abzugrenzende Betrag ist in einem besonderen Abgrenzungsposten auszuweisen. Dieser Posten stellt weder ein WG noch einen RAP oder einen sonstigen antizipativen Posten dar (s. Anm. 2293).

Die gesonderte Aktivierungspflicht entfällt allerdings, soweit die auf das WG des Vorratsvermögens entfallenden Zölle oder Verbrauchsteuern als Teil der AHK des WG aktiviert wurden (vgl. Anm. 2302).

**bb) Gliederungsmäßiger Ausweis**

2304

Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 verlangt einen Ansatz auf der Aktivseite. Da es sich bei dem Abgrenzungsposten nicht um ein WG handelt (s. Anm. 2293), sollte er nicht unter den WG des Vorratsvermögens ausgewiesen werden, auch wenn ein sachlicher Zusammenhang zu diesen besteht. Auch ein Ausweis unter den RAP scheidet aus, da es sich beim Abgrenzungsposten nicht um einen solchen handelt (s. Anm. 2293). Zutreffend wird ein Ausweis nach den aktiven RAP für sachgerecht gehalten (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 197 [3/2012]).

**cc) Höhe des Abgrenzungspostens**

2305

**Berechnung des Aktivpostens:** Der Aktivposten ist nicht nach § 6 zu bewerten, da es sich nicht um ein WG handelt. Er wird vielmehr berechnet (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 165 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 187 [3/2012]). Seine Höhe entspricht dem Betrag der als Aufwand berücksichtigten Zölle und Verbrauchsteuern (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 187 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 719 [10/2013]).

**Keine Teilwertabschreibung des Aktivpostens:** Da der Aktivposten nicht nach § 6 bewertet wird, ist er auch einer Teilwertabschreibung nicht zugänglich (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 199 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 719a [10/2013]). Das gilt auch, wenn die auf das WG entfallenen Zölle oder Verbrauchsteuern abgesenkt wurden oder entfallen sind (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 199 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 719a [10/2013]). Obwohl ein gedachter Erwerber des Betriebs die entrichteten Beträge in diesem Fall nicht vergüten würde, kommt eine Teilwertabschreibung nach der gesetzlichen Konzeption nicht in Betracht. Zur Teilwertabschreibung für den Fall, dass die Zölle oder Verbrauchsteuern als Teil der AHK des WG des Vorratsvermögens aktiviert wurden, vgl. Anm. 2302.

**dd) Auflösung des Abgrenzungspostens**

2306

**Wegfall der Reinvermögensminderung:** Der Aktivposten nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 ist aufzulösen, soweit die durch die Entrichtung der Zölle oder Verbrauchsteuern eingetretene Reinvermögensminderung (s. Anm. 2301) rückgängig gemacht wird (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 201 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 719 [10/2013]). Das ist zB der Fall, wenn die entrichteten Beträge erstattet wurden oder ein zu aktivierender Erstattungsanspruch besteht.

**Abgang der belasteten Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens:** Der Abgrenzungsposten teilt das Schicksal der belasteten WG des Vorratsvermögens. Sind diese WG nicht mehr in der Bilanz des Stpfl. aktivierungspflichtig, zB weil sie verbraucht, untergegangen oder entnommen wurden, so ist auch der Aktivposten nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 aufzulösen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 200 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 166 [8/2013]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 719 [10/2013]). Entgegen verbreiteter Auffassung ändert jedoch die Veräußerung eines belasteten WG allein nichts am Ausweis des Aktivpostens nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 (so aber BAUER in KSM, § 5 Rn. F 200 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 719 [10/2013]), weil diese vor Lieferung der Sache nicht zum Wegfall Aktivierungspflicht des WG in der Bilanz des Stpfl. führt (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 166 [8/2013]).

Einstweilen frei.

2307–2311

### 3. Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen (Abs. 5 Satz 2 Nr. 2)

#### a) Allgemeine Erläuterungen zu Satz 2 Nr. 2

##### 2312 aa) Bedeutung des Satzes 2 Nr. 2

Das Gliederungsschema des § 266 HGB führt erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen in Abs. 3 C II Nr. 2 unter den Verbindlichkeiten des Unternehmens auf. Die Anzahlungen sind gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG ustpfl. Es bestehen zwei Möglichkeiten der bilanziellen Erfassung: die Netto- und die Bruttomethode. Nach der Nettomethode wird die Anzahlung netto, also ohne USt gebucht und die USt als Verbindlichkeit gegenüber dem FA angesetzt. Der Vorgang ist damit insgesamt ergebnisneutral. Nach der Bruttomethode wird die Anzahlung brutto, also einschließlich der darauf entfallenden USt erfasst und die USt gleichzeitig als Schuld gegenüber dem FA behandelt. Nur in diesem letztgenannten Fall kommt der Ausgleich des Steueraufwands durch einen Aktivposten in Betracht (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 168 [8/2013]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 722 [10/2013]; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB PRAXIS-handbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4962; vgl. auch Anm. 2318).

Die bilanzielle Behandlung der USt auf Anzahlungen war zunächst umstritten. Teilweise wurde sie als selbständiges WG oder als RAP für aktivierungsfähig gehalten; überwiegend wurde die Aktivierung aber auch abgelehnt. Bereits in der Entscheidung BFH v. 24.3.1976 (I R 139/73 BStBl. II 1976, 450) hatte der BFH ausgesprochen, dass die USt auf Anzahlungen nicht zu aktivieren sei und dies insbes. damit begründet, dass es einen Grundsatz des Inhalts, dass ganz allgemein Aufwendungen im Rahmen eines schwebenden Geschäfts im Wege der Aktivierung in dasjenige Jahr zu verlagern seien, in dem die Erträge zufließen, nicht gebe. Mit Urteil BFH v. 26.6.1979 (VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625) entschied er, dass erhaltene Anzahlungen nach der Bruttomethode zu verbuchen seien, eine Aktivierung der erhaltenen USt aber nicht in Betracht komme, weil sie weder ein WG noch einen RAP darstelle. Besondere Bedeutung erlangte BFH v. 26.6.1979 (VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625) ab dem 1.1.1980 mit Inkrafttreten des UStG 1980, weil danach Anzahlungen ab 10000 DM auch bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten bereits mit der Zahlung der USt unterworfen wurden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 3 und 4 UStG 1980). Infolge der bei den Anzahlungsempfängern aufgrund des Aktivierungsverbots entstehenden Gewinnminderung wurde ein Steuerausfall von 6 Mrd. DM befürchtet (vgl. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 8/4157, 4).

Die genannte Rspr. hatte zur Folge, dass ein Verlust aus einem noch schwebenden Geschäft auszuweisen war, da die USt eine BA darstellt (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 211 [3/2012]). Die FinVerw. reagierte zunächst mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 24.3.1980 – IV B 2 - S 2170-32/80, BStBl. I 1980, 188); mit dem HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972) wurde sodann an den Abs. 3 (heute Abs. 5) Satz 2 Nr. 2 angefügt.

Satz 2 Nr. 2 erzwingt nunmehr eine ergebnisneutrale Behandlung der USt auf erhaltene Anzahlungen beim Anzahlungsempfänger. Die USt wird danach erst dann als Aufwand berücksichtigt, wenn die Lieferung oder Leistung erbracht (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 213 [3/2012]) und damit der Ertrag realisiert wird (SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 84). Damit hat der Gesetzgeber Elemente des sog. *matching principle* (s. Anm. 2168) in das Bilanzsteuerrecht eingeführt.

### III. Zu aktivierende Zölle und Steuern (Satz 2) Anm. 2312–2316 § 5

Mit Wegfall der 10000 DM-Grenze, ab der Anzahlungen bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten bereits zum Entstehen von USt führen, durch das StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310) zum 1.1.1994 wurde der Anwendungsbereich der Vorschrift praktisch noch wesentlich erweitert.

#### bb) Rechtsnatur des Postens

2313

Die USt auf Anzahlungen gehört zu den Sondereinzelkosten des Vertriebs (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 203 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 170 [8/2013]), die nach allgemeinen Bilanzierungsregeln nicht aktivierungsfähig sind. Sie stellt demzufolge weder ein eigenständiges WG (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 220 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 170 [8/2013]) noch einen RAP nach Abs. 1 (SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 83; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 170 [8/2013]) dar. Auch ein „sonstiger antizipativer Posten“ ist nicht gegeben.

So aber BTDrucks. 10/317, 82; CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 86; wie hier BAUER in KSM, § 5 Rn. F 218 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 170 (8/2013).

Aktive antizipative Posten liegen vor, wenn ein Ertrag zu verzeichnen ist, aber die dazugehörige Einnahme noch aussteht; sie stellen mithin nach geltendem Bilanzrecht Forderungen dar (vgl. Anm. 2171). Hier ist jedoch kein Ertrag zu verzeichnen, dem die Einnahme nachfolgt, sondern ein Aufwand, bei dem der Ertrag noch aussteht (so zutr. BAUER in KSM, § 5 Rn. F 218 [3/2012]; vgl. auch Anm. 2312).

Mittlerweile wird der Posten USt auf Anzahlungen nahezu einhellig als Aktivposten eigener Art angesehen.

SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 82 f.; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 221 (3/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 170 (08/2013).

#### b) Voraussetzungen des Satzes 2 Nr. 2

##### aa) Umsatzsteuer

2314

Umsatzsteuer ist die nach dem UStG in der jeweiligen Fassung entstandene Steuer. In Betracht kommt jedoch nicht jede aufwandswirksame USt, sondern nur die auf Anzahlungen entfallende, gleichgültig ob bei Besteuerung nach vereinnahmten oder vereinbarten Entgelten (§§ 16 Abs. 1, 20 UStG). Die USt entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 bzw. Nr. 1 Buchst. b UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das (Teil-)Entgelt vereinnahmt worden ist.

##### bb) Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen

###### (1) Abschlussstichtag

2315

**Abschlussstichtag:** Zum Begriff s. Anm. 2186. Entscheidend ist, dass am Abschlussstichtag die Anzahlung erbracht, aber noch nicht mit der Schlussrechnung saldiert oder der Vertrag nicht rückgängig gemacht ist (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 227 [3/2012]).

###### (2) Anzahlungen

2316

**Begriff:** Anzahlungen sind Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte (vgl. Anm. 2173). In Betracht kommt jede Anzahlung auf ein veräußertes WG des AV oder UV oder auf eine sonstige Leistung; eine Beschränkung auf Anzahl-

lungen auf WG des Vorratsvermögens enthält das Gesetz nicht (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 223 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 171 [8/2013]). Es kann sich um eine Teilvorauszahlung oder die vollständige Vorauszahlung des Entgelts handeln (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 223 [3/2012]). Die Vorauszahlung kann in Geld oder – beim Tausch oder tauschähnlichen Umsatz – in einer Lieferung oder sonstigen Leistung bestehen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 223 [3/2012]).

Das UStG verwendet in diesem Zusammenhang nicht das Wort „Anzahlungen“, sondern spricht von einem vor der Leistung vereinnahmten Entgelt oder Teilentgelt (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG).

**Erhaltene Anzahlungen:** Abs. 2 Nr. 2 findet nur auf erhaltene Anzahlungen, also in der StBil. des Leistenden, Anwendung (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 224 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 721 [10/2013]). Für geleistete Anzahlungen fehlt eine entsprechende Regelung; sie ist auch nach dem Sinn der Vorschrift, der darin liegt, eine aufwandswirksame Behandlung der UStSchuld gegenüber dem FA vor Erbringung der Leistung zu verhindern (s. Anm. 2312) nicht erforderlich.

### 2317 (3) Am Abschlussstichtag auszuweisen

Die Anzahlung muss am Abschlussstichtag nach handelsrechtl. GoB als Passivposten aufzunehmen sein. Das ist der Fall, wenn sie in die Verfügungsmacht des Leistenden gelangt ist (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 225 [3/2012]). Es reicht aber nicht aus, dass die Anzahlung zu passivieren ist; sie muss auch tatsächlich passiviert worden sein (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 225 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 171 [8/2013]). Der Gesetzeswortlaut, der insoweit dem des Satzes 2 Nr. 1 ähnelt und dort anders zu verstehen ist (vgl. Anm. 2300), legt dies zwar nicht nahe, wohl aber der Sinn des Gesetzes. Ist die Anzahlung nicht als Passivposten ausgewiesen, ist kein Raum für eine bilanzielle Neutralisierung der darin enthaltenen USt.

### cc) Als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen

#### 2318 (1) Bruttomethode

Die Anwendung des Satz 2 Nr. 2 setzt voraus, dass der Anzahlungsempfänger beim Ausweis der erhaltenen Anzahlung nach der Brutto- und nicht nach der Nettomethode verfährt (vgl. zu den verschiedenen Methoden Anm. 2312). Ob die Anwendung der Nettomethode stl. zulässig ist, wird unterschiedlich beurteilt.

Dafür TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 172 (8/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 722 (10/2013); aA BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 226 (3/2012). SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 86 f., hält die Nettomethode stl. für sachgerecht, aber wohl wegen Satz 2 Nr. 2 für unzulässig.

Jedenfalls lässt ihre Anwendung keinen Raum für eine Neutralisierung der USt, weil diese nicht aufwandswirksam erfasst worden ist.

#### 2319 (2) Reinvermögensminderung

**Entstehung der Umsatzsteuer:** Die UStSchuld muss bereits entstanden sein (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 228 [3/2012]).

**Entrichtung der Umsatzsteuer:** Die USt muss sich ertragsmindernd ausgewirkt haben. Das ist der Fall, wenn sie gezahlt, als Verbindlichkeit gebucht



### III. Zu aktivierende Zölle und Steuern (Satz 2) Anm. 2319–2323 § 5

oder mit Vorsteueransprüchen verrechnet worden ist (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 172 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 229 [3/2012]).

#### c) Rechtsfolgen des Satzes 2 Nr. 2

##### aa) Aktivierungspflicht

2320

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 vor, so besteht nach dem gesetzlichen Wortlaut („sind ... anzusetzen“) Aktivierungspflicht. Der abzugrenzende Betrag ist in einem besonderen Abgrenzungsposten auszuweisen. Dieser Posten stellt weder ein WG noch einen RAP oder einen sonstigen antizipativen Posten dar (s. Anm. 2313).

##### bb) Gliederungsmäßiger Ausweis

2321

Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 fordert den Ansatz auf der Aktivseite. Da es sich bei dem Abgrenzungsposten nicht um ein RAP handelt (s. Anm. 2313), ist er auch nicht unter diesen auszuweisen. Zutreffend wird ein Ausweis nach den aktiven RAP und den als Aufwand berücksichtigten Zöllen und Verbrauchsteuern auf WG des Vorratsvermögens für sachgerecht gehalten (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 231 [3/2012]).

##### cc) Höhe des Abgrenzungspostens

2322

**Berechnung des Aktivpostens:** Der Aktivposten ist nicht nach § 6 zu bewerten, da es sich nicht um ein WG handelt (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 174 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 233 [3/2012]). Er wird vielmehr berechnet (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 174 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 187 [3/2012]). Die Höhe des Postens ergibt sich aus dem Betrag der auf die Anzahlung entfallenden und aufwandswirksam erfassten USt.

**Änderung des Umsatzsteuerrechts:** Kommt es in der Zeit zwischen dem Empfang der Anzahlung und dem Zeitpunkt der Leistungserbringung zu einer Änderung des UStRechts, so hängt die ustl. Beurteilung des Sachverhalts von der Rechtslage im Zeitpunkt der Leistungserbringung ab. Eine Änderung des Umsatzsteuertarifs, eines Steuerbefreiungstatbestands oder einer Bestimmung über die Steuerbarkeit von Lieferungen und Leistungen wirken sich erst mit der Leistungserbringung auf die in der Anzahlung enthaltene USt aus. Auf den Abgrenzungsposten nach Satz 2 Nr. 2 hat eine Änderung des UStRechts also keine Auswirkung, da zu diesem Zeitpunkt die Leistung noch nicht erbracht ist. Sie führt nicht dazu, dass bis zum Bilanzstichtag weitere USt als Aufwand zu berücksichtigen ist.

**Keine Teilwertabschreibung des Aktivpostens:** Da der Aktivposten nicht nach § 6 bewertet wird, ist er auch einer Teilwertabschreibung nicht zugänglich (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 174 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 234 [3/2012]).

##### dd) Auflösung des Abgrenzungspostens

2323

Der Abgrenzungsposten teilt das Schicksal der passivierten Anzahlung.

SHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 84; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 175 (8/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 723 (10/2013).

Er ist daher aufzulösen, wenn die Lieferung oder Leistung erbracht wird, weil dann die passivierte Anzahlung ebenfalls aufgelöst und der Anspruch auf das Entgelt aktiviert wird.

SHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 84; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 175 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 235 (3/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 723 (10/2013).

Ferner ist der Abgrenzungsposten aufzulösen, wenn die Berücksichtigung der USt als Aufwand rückgängig zu machen ist, also wenn die Lieferung oder Leistung nicht durchgeführt (zB wegen Aufhebung, Rücktritt, Kündigung, erfolgreicher Anfechtung) und infolgedessen die erhaltene Anzahlung einschließlich der Umsatzsteuer zurückgezahlt werden muss (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 235 [3/2012]). In diesem Fall ist der Aktivposten durch einen entsprechenden Erstattungsanspruch gem. § 17 UStG gegen das FA zu ersetzen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 235 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 723 [10/2013]).

Gleiches gilt im Falle der Änderung der Bemessungsgrundlage des Umsatzes (zB volle Vorauszahlung mit nachträglicher Preisminderung). Hier kommt es wegen der möglichen Umsatzsteuerberichtigung nach § 17 UStG insoweit zu einer Auflösung des Abgrenzungspostens, weil durch Einbuchung des Erstattungsanspruchs die Aufwandswirksamkeit zurückgenommen wird.

Die Zahlung der geschuldeten USt an das FA oder die Verrechnung der USt-Schuld mit Vorsteuern beeinflusst den Ansatz des Postens nicht (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 176 [8/2013]).

2324–2329 Einstweilen frei.

2330

#### IV. Wichtige Einzelfälle der Abgrenzungsposten

**Abfindungen:** Anm. 2211, 2219.

**Ablösungen für Emissionsduldung:** Anm. 2214.

**Ablösungen im Profisport:** Anm. 2163.

**Abonnementsverträge:** Anm. 2163.

**Abraumvorrat:** Ausgaben zu seiner Schaffung und Beseitigung bei der Mineralgewinnung über das zum laufenden Abbau von Mineralien notwendige Maß hinaus sind Teil der HK des Mineralprodukts und als solche im UV zu aktivieren (BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143). Die Bilanzierung eines RAP kommt nicht in Betracht.

**Abschlussgebühr bei Bausparkassen:** Anm. 2219.

**Abschlusshonorar:** Anm. 2175, s. auch „Provisionszahlungen“

**Abstandszahlungen:** Siehe „Abfindungen“.

**Abwassergebühren:** Anm. 2163.

**Abzinsung:** Anm. 2198.

**Agio:** Anm. 2235.

**Antizipative Rechnungsabgrenzungsposten:** Anm. 2171.

**Anzahlungen:** Anm. 2173.

**Anzeigenverträge:** Anm. 2219.

**Arbeitnehmer:**

► *Vorausgezahlter Lohn:* Vorausgezahlter Lohn bzw. vorausgezahltes Gehalt stellt eine Zahlung dar, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellt, und ist daher aktiv abzugrenzen. Vorausgezahltes Arbeitsentgelt liegt auch vor, wenn sich der ArbN im Gleitzeitrückstand befindet; hier ist ebenfalls ein aktiver RAP zu bilanzieren, wenn der Zeitraum, in dem der ArbN

die ausstehende Arbeitsleistung zu erbringen hat, feststeht (glA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 317a [4/2012]; vgl. aber FG Berlin-Brandenb. v. 23.8.2011 – 6 K 2028/06, EFG 2012, 600, rkr.).

► *Einmalige Zahlungen (Zuschüsse)*: Einmalige Zahlungen des ArbG an den ArbN, zB Zahlungen für den Abschluss des Arbeitsvertrags, Umzugszuschüsse oÄ, stellen keinen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar und dürfen daher nicht aktiv abgegrenzt werden (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 327 [4/2012]).

► *Gratifikationen*: Gratifikationen (zB Boni, Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld) gelten regelmäßig nicht zukünftige Leistungen des ArbN ab und sind daher nicht aktiv abzugrenzen. Anders kann aber zu entscheiden sein, wenn die Gratifikation zurückzuerstatten ist, wenn der ArbN vor Ablauf einer bestimmten Zeit aus dem Unternehmen ausscheidet; dann ist die Gratifikation eine Ausgabe, die Aufwand für die Zeit, während der der ArbN in dem Unternehmen gehalten werden soll, darstellt (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 324 [4/2012]).

► *Urlaubsgeld*: Es handelt sich um eine zusätzlich zum Arbeitsentgelt gezahlte Vergütung. Nach BFH v. 6.4.1993 (VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709) hängt es von den Vereinbarungen der Vertragspartner ab, ob Urlaubsgeld, das bei einem abweichenden Wj. vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Urlaubsjahr bezahlt wird, anteilig aktiv abzugrenzen ist. Urlaubsgeld, das bei abweichendem Wj. vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Kj. gezahlt wird, ist aktiv abzugrenzen, wenn es vom ArbN bei vorzeitigem Ausscheiden zurückzahlen ist (glA RITZROW, StBp. 1998, 10 [14]; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4997). Ist eine Rückforderung ausgeschlossen, so ist die Zahlung des Urlaubsgelds keine (teilweise) Vorleistung, sondern die endgültige Erfüllung des Anspruchs. In diesen Fällen kommt aktive Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht (U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4997).

► *Urlaubsentgelt (fortgezählter Arbeitslohn)*: Bei einem dem Kj. entsprechenden Wj. ist nur im praktisch eher selten vorkommenden Fall, dass aus dem nächsten Kalender-/Urlaubsjahr Urlaub vorgezogen und für diesen Urlaubsentgelt „vorausgezahlt“ wurde, ein aktiver RAP zu bilden, weil Aufwand des nächsten Jahres vorausgezahlt wurde. Im umgekehrten Fall (fälliges, nicht ausgezahltes Urlaubsentgelt, rückständiger Urlaub) ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren (vgl. auch Anm. 925 „Urlaubsrückstand“).

► *Weihnachtsgeld*: Die Bildung eines aktiven RAP kommt nur in Betracht, wenn Weihnachtsgeld vor dem vom 31. Dezember abweichendem Bilanzstichtag (zB 30. November) gezahlt wurde. Soweit bei abweichendem Wj. das Weihnachtsgeld bei zeitproportionaler Aufteilung auf die Zeit vor dem Bilanzstichtag entfällt, ist eine Verbindlichkeit bzw. Rückstellung, nicht ein RAP zu passivieren.

**Aufgeld**: Siehe „Agio“.

**Aufwand**: Anm. 2187.

**Ausbeutevorratsvertrag**: Anm. 2190.

**Ausbietungsgarantie**: Siehe „Garantiegeschäft“.

**Ausbildungsplatzzuschuss**: Siehe „Zuschüsse“.

**Ausgaben**: Anm. 2185.

**Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters**: Siehe „Handelsvertreter“.

**Avalprovision**: Siehe „Bürgschaft“.

**Baukostenzuschuss:** Siehe „Zuschüsse“.

**Baulast:** Anm. 2219.

**Bausparkassen:** Siehe „Abschlussgebühr bei Bausparkassen“.

Zu Abschlussgebühren bei Bausparkassen s. „Abschlussgebühr bei Bausparkassen“ und „Bausparverträge“.

**Bearbeitungsgebühren:** Anm. 2240.

**Beiträge:** Siehe „Berufsgenossenschaftsbeiträge“, „Erbbaurecht“, „Kammerbeiträge“.

**Berechnung der Rechnungsabgrenzungsposten:** Anm. 2197 ff. (aktive RAP), 2226 (passive RAP), 2305 (als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf WG des Vorratsvermögens), 2322 (als Aufwand berücksichtigte USt auf Anzahlungen).

**Berufsgenossenschaftsbeiträge:** Anm. 2163, 2190, 2201 f.

**Bestandspflege:** Anm. 2175.

**Bestimmte Zeit:** Anm. 2189 f., 2218.

**Biersteuer:** Anm. 2297.

**Branntweinsteuer:** Anm. 2297.

**Bürgschaft:** Avalprovisionen sind die Gegenleistung für die Gewährung eines Avalkredits, der darin besteht, dass das Kreditinstitut mit seinem Namen und seinem Kredit für die Verbindlichkeit des Stpfl. gegenüber einem anderen einsteht und insoweit die Haftung gegenüber dem Gläubiger des Stpfl. übernimmt. Die Avalprovision wird von der Rspr. als eine zinsähnliche Leistung angesehen, die über die Laufzeit des Avalkredits abzugrenzen ist (BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600; glA RITZROW, StBp. 1998, 10 [14]).

**Caps:** Siehe „Zinsbegrenzungsvereinbarungen“.

**Damnum:** Siehe „Disagio“.

**Dauerkarten:** Siehe „Eintrittskarten“.

**Dienstbarkeit:** Siehe „Grunddienstbarkeit“.

**Dienstleistungsgutschein:** Anm. 2214.

**Disagio:** Anm. 2235 ff.

**Disagio-Darlehen (Zusatzdarlehen):** Anm. 2259.

**Duldungspflicht:** Anm. 2218.

**Einfuhr-Umsatzsteuer:** Anm. 2298.

**Einnahmen:** Anm. 2210 ff.

**Einstandsgebühr:** Anm. 2219.

**Eintrittskarten:**

► *Im Umlauf befindliche Eintrittskarten:* Übernimmt der Pächter einer Einrichtung im Pachtvertrag die Verpflichtung, im Umlauf befindliche Eintrittskarten einzulösen, liegt darin ein zusätzliches Pachtentgelt, das aktiv abzugrenzen ist (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 346b [4/2012]; FG Düss. v. 29.2.2000 – 6 K 1596/95 K, F, DStRE 2000, 1087 für ein Schwimmbad).

► *Dauerkarten:* Anm. 2217.

**Emissionsdisagio:** Anm. 2245.

**Energiesteuer:** Anm. 2297.

**Entschädigungen:** Siehe „Abfindungen“, „Schadensersatz“.

**Entsorgungsverpflichtung:** Anm. 2214.

**Erbbaurecht:**

- ▶ *Vorausgezählte Erbbauzinsen* sind abzugrenzen.
- ▶ *Übernahme von Erschließungsbeiträgen durch den Erbbauberechtigten:* Anm. 2163.

**Erfüllungsrückstand:** Anm. 2175.

**Ertrag:** Anm. 2216.

**Flugticket:** Anm. 2173.

**Forfaitierung von Leasingraten/Forfaitierung eines Andienungsrechts:**  
Siehe „Leasing“.

**Forschung und Entwicklung:** Anm. 2160, 2171, 2188, 2189.

**Franchising:**

- ▶ *Einstiegsgebühr des Franchisenehmers:* Anm. 2219.
- ▶ *Werbebeiträge von Franchisenehmern:* Anm. 2216.

**Fußballvereine:** Siehe „Ablösungen im Profisport“, „Eintrittskarten“, „Signing Fees“.

**Garantiegeschäfte:**

- ▶ *Ausbietungs- oder Kreditgarantie:* Erhaltene Vergütungen für die Übernahme einer Ausbietungs- oder Kreditgarantie sind beim Garantiegeber passiv auf die Laufzeit der Haftung abzugrenzen. Der passive RAP ist an den folgenden Bilanzstichtagen insoweit aufzulösen, als die Vergütungen auf den bereits abgelauteten Garantiezeitraum entfallen (BFH v. 23.3.1995 – IV R 66/94, BStBl. II 1995, 772; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 6410; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 257; aA HAHNE, BB 2005, 819 [823] – Verbindlichkeitsrückstellung).

- ▶ *Garantieversicherung:* Gegen eine Abgrenzung vorausgezahlter Versicherungsprämien bei Garantieversicherungen KUPSCH/MÜLLER, DB 2006, 1800.

**Gebühren:** Siehe „Abwassergebühren“, „Müllabfuhrgebühren“, „Straßenreinigungsgebühren“.

**Geringfügigkeit:** Anm. 2181.

**Golf-Spielberechtigung:** Siehe „Einstandsgebühr“.

**Gratifikationen:** Siehe „Arbeitnehmer“.

**Grunddienstbarkeit:** Anm. 2163.

**Grundsteuer:** Anm. 2163.

**Handelsvertreter:**

- ▶ *Ausgleichsanspruch:* Anm. 2191.

**Handy-Subventionen:** Siehe „Mobiltelefon“.

**Herstellungskosten:** Anm. 2187.

**Hörgeräteakustiker:** Siehe „Nachbetreuungsleistungen“.

**Honorarvorauszahlungen:** Siehe „Abschlusshonorar“, „Künstlerhonorar“, „Unterrichtshonorar“.

**IAS/IFRS:** Anm. 2168.

**Immaterielle Wirtschaftsgüter:** Anm. 2167, 2172.

**Inkassoprovisionen:** Soweit das Entgelt für die Inkassotätigkeit realisiert ist, kommt eine passive Abgrenzung der erhaltenen Zahlung nicht in Betracht (BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 [561]).

**Investitionszuschüsse:** Siehe „Zuschüsse“.

**Kaffeesteuer:** Anm. 2297.

**Kammerbeiträge:** Anm. 2163, 2190, 2201 f.

**Kinostartkosten:** Siehe „Vermarktungskostenzuschuss“.

**Kraftfahrzeugsteuer:** Anm. 2163, 2144, 2190, 2201, 2202, 2203.

**Krankenhaus-Fördermittel:** Siehe „Zuschüsse“.

**Kreditvermittlungsprovision:** Siehe „Provisionszahlungen“.

**Künstlerhonorar:** Anm. 2163.

**Leasing:**

▶ *Degressive Leasingraten:* Anm. 2191.

▶ *Forfaitierung von Leasingraten/Forfaitierung eines Andienungsrechts:* Anm. 2219, 2227.

**Lizenz:**

▶ *Lizenzgebühren:* Anm. 2163.

▶ *Lizenzverträge:* Anm. 2216.

**Maklerprovision:** Siehe „Provisionszahlungen“.

**Messestand:** Anm. 2189.

**Mietvertrag:**

▶ *Vorausgezahlter Mietzins:* Anm. 2163.

▶ *Mieterzuschüsse:* Siehe „Zuschüsse“.

**Mobiltelefon:** Anm. 2191.

**Mühlenstilllegungsverpflichtung:** Siehe „Stilllegungsverpflichtung“.

**Müllabfuhrgebühren:** Anm. 2163.

**Nachbetreuungsleistungen:** Anm. 2175.

**Optiker:** Siehe „Nachbetreuungsleistungen“.

**Pachtvertrag:**

▶ *Vorausgezahlter Pachtzins:* Anm. 2163.

▶ *Neueindeckung eines Daches durch den Pächter:* Anm. 2163.

**Provisionszahlungen:** Anm. 2163, s. auch „Abschlusshonorar“.

**Rückstellungen:** Anm. 2175.

**Schadensersatz:** Anm. 2219.

**Schaumweinsteuer:** Anm. 2297.

**Signing Fees:** Anm. 2219.

**Spielberechtigung:** Siehe „Einstandsgebühr“.

**Spielerlaubnis:** Siehe „Ablösungen im Profisport“.

**Step-Down-Gelder:** Anm. 2191

**Stilllegungsverpflichtung:** Anm. 2211

**Straßenreinigungsgebühren:** Anm. 2163

**Stromsteuer:** Anm. 2297

**Stufenzinsprodukte:** Siehe „Step-Down-Gelder“.

**Subventionen:** Siehe „Zuschüsse“.

**Tabaksteuer:** Anm. 2297.

**Tilgungstreckungsdarlehen (Zusatzdarlehen):** Anm. 2259.

**Transferentschädigung im Profisport:** Siehe „Ablösungen im Profisport“.

**Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten:** Anm. 2171.

**Umsatzsteuer auf Anzahlungen:** Anm. 2312.

**Unterlassungspflicht:** Anm. 2218.

**Unterrichtshonorar:** Anm. 2173, 2217.

**Unterschiedsbetrag zwischen Verfügungs- und Rückzahlungsbetrag:** Siehe „Disagio“.

**Urlaubsentgelt:** Siehe „Arbeitnehmer“.

**Urlaubsgeld:** Siehe „Arbeitnehmer“.

**Verbindlichkeiten:** Anm. 2174.

**Verbrauchssteuern:** Anm. 2297.

**Verkehrssteuern:** Anm. 2298.

**Vermarktungskostenzuschuss:** Für einen Vermarktungskostenzuschuss, den ein Medienfonds an einen Lizenznehmer zahlt, ist nach der Rspr. ein aktiver RAP zu bilanzieren (FG München v. 23.5.2012 – 1 K 3735/09, EFG 2012, 1906, nrkr., Az. BFH IV R 25/12; aA WASSERMEYER, DB 2010, 354 [359]).

**Versicherungen:** Siehe auch „Bestandspflege“, „Provisionszahlungen“.

▶ *Vorausgezahlte Versicherungsprämien:* Anm. 2163.

**Vertragsaufhebung:** Siehe „Abfindung“.

**Vorfälligkeitsentschädigung:** Anm. 2219.

**Weihnachtsgeld:** Siehe „Arbeitnehmer“.

**Werbekampagne, Werbemaßnahmen:** Anm. 2171, 2189, s. auch „Franchising“.

**Werkzeugkostenbeiträge:** Anm. 2175.

**Wesentlichkeit:** Anm. 2181.

**Wirtschaftsgut:** Anm. 2172, 2192.

**Zero-Bonds:** Anm. 2247.

**Zinsbegrenzungsprämien:** Anm. 2248.

**Zinszuschüsse:** Anm. 2216.

**Zölle:** Anm. 2296.

**Zuschüsse**

▶ *Ausbildungsplatzzuschuss:* Anm. 2211.

▶ *Baukostenzuschuss:* Leistet ein Mieter einen verlorenen Baukostenzuschuss an den Vermieter, so liegt darin vorausgezahlter Mietzins mit der Folge, dass der Mieter die Zahlung aktiv abzugrenzen hat (aA BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 – immaterielles WG). Da der Mieter mit der Zahlung ein Nutzungsrecht erhält, das – entgegen der Auffassung des BFH in der genannten Entscheidung – wegen des Grundsatzes des Nichtausweises schwebender Geschäfte nicht konkret aktivierungsfähig ist, ist es hinreichend, wenn der Zeitraum, auf den der Aufwand zu verteilen ist, sachgerecht geschätzt werden kann (aA BFH v. 8.3.1984 – I R 211/79, juris, für Zahlungen an eine Parkhaus-Betriebs-Gesellschaft, die sich verpflichtete, für Stellplatzverpflichtungen der Zahlenden „jederzeit“ Parkplätze zur Verfügung zu halten). Zum Zuschuss zum Bau einer Tiefgarage s. Anm. 2211.

▶ *Fördermittel nach § 10 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes:* Anm. 2211.

► *Investitionszuschuss*: Anm. 2211.

► *Vermietung von Wohnraum an Studenten*: Anm. 2211.

**Zuwachssparverträge**: Anm. 2213.

**Zwischenerzeugnissteuer**: Anm. 2297.

2331–2349 Einstweilen frei.

**L. Erläuterungen zu Abs. 6:  
Befolgung der Vorschriften über Entnahmen,  
Einlagen, Bilanzänderung, Betriebsausgaben,  
Bewertung und Absetzungen**

**Schrifttum**: EVERS, Zur Auslegung der Worte „zu beachten“ in § 13 Satz 2 Einkommensteuergesetz 1925, *StuW* 1925, 1733; WEBER-GRELLET, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts, *StBjB.* 1994/95, 97; KRAWITZ/KALBITZER, Die Übernahme des beizulegenden Zeitwertes von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten in die Steuerbilanz, in SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*, Berlin 2008, 149; MEURER, Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsbewertung, *BB* 2012, 2807; M. PRINZ/FELLINGER, *EStÄR* 2012: Neuinterpretation des Maßgeblichkeitsprinzips für die Rückstellungsbewertung von Sachleistungsverpflichtungen „post BilMoG“, *Ubg* 2013, 362; VELTE, Fiskalpolitische Maßgeblichkeit bei der Rückstellungsbewertung, *StuW* 2013, 197; KRENGEL, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, *Diss.* Bonn, Hamburg 2014.

2350

### I. Tatbestand und Geltungsbereich des Abs. 6

Abs. 6 gilt, im System des § 5 vorgeprägt durch Abs. 1, für die Gewinnermittlung der Gewerbetreibenden durch BV-Vergleich nach den handelsrechtl. GoB. Für andere Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, enthält § 4 Abs. 1 Satz 9 eine eigenständige Regelung (s. § 4 Anm. 340).

2351–2354 Einstweilen frei

2355

### II. Anknüpfung

**Grundsatz**: Abs. 6 enthält eine voraussetzungslose Kollisionsregel. Er stellt den aus den allgemeinen Normenkollisionsregeln (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 4 Rn. 270 [10/2011]) folgenden Vorrang speziellerer strechtl. Vorschriften vor den handelsrechtl. GoB klar (ähnlich WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 1) und erweitert deren Anwendungsbereich auf die Gewinnermittlung nach Abs. 1 („sind zu befolgen“). Eine Aussage darüber, ob insbes. Entnahmen und Einlagen, BA-Abzugsbeschränkungen und Sonderabschreibungen innerhalb des BV-Vergleichs oder auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung außerhalb der Bilanz zu berücksichtigen sind (vgl. § 4 Anm. 138; § 4g Anm. 21), lässt sich Abs. 6 nicht entnehmen. Er bezieht sich, wie § 5 insgesamt, auf die Gewinnermittlung, nicht auf den BV-Vergleich. Er dient damit zugleich als Ko-



ordinate für die systematische Auslegung des § 5 (vgl. KRENGEL, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2014, 249 ff.).

**Verhältnis zu Abs. 1 bis 5 und 7:** Das Verhältnis der in Bezug genommenen Vorschriften (Sachnormen) zu § 5 Abs. 1 bis 5 und 7 schreibt Abs. 6 nicht vor. Es ergibt sich aus den allgemeinen Auslegungs- und Konkurrenzregeln, etwa dem Grundsatz, dass die den spezielleren Fall regelnde Rechtsnorm Vorrang vor der widersprechenden allgemeinen Regel hat (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 4 Rn. 268 f. [10/2011]). Daraus lässt sich kein allgemeiner Vorrang des Abs. 6 vor Abs. 1 bis 5 und 7 folgern (aA KRENGEL, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2014, 262). Wo die spezielleren Vorschriften Regelungslücken enthalten, bleibt es beim Grundsatz des Abs. 1 und der Geltung der handelsrechtl. GoB (s. Anm. 259).

**Verhältnis zu Abs. 6:** Im Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Satz 1 ist Abs. 6 deklaratorisch. Er schließt die Geltung der handelsrechtl. GoB über den aus dem Spezialitätsgrundsatz folgenden Vorrang des § 6 hinaus nicht allgemein aus (s. Anm. 259, § 6 Anm. 48), sondern stellt klar, dass die stl. Vorschriften über die Bewertung gegenüber den GoB für die stl. Gewinnermittlung die spezielleren Regelungen sind und deshalb vorrangig gelten (im Ergebnis so wohl auch KRENGEL, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2014, 254, 256). Das Verhältnis der einzelnen Vorschriften des § 6 Abs. 1 Satz 1 zu Abs. 1 iVm. GoB ist durch Auslegung der einzelnen Normen jeweils gesondert zu bestimmen.

Einstweilen frei.

2356–2359

### III. Sachnormen (Verweisungsziele) des Abs. 6

#### 1. Vorschriften über Entnahmen und Einlagen

2360

Vorrangig vor den GoB gelten nach Abs. 6 die Vorschriften über die Entnahmen in den §§ 4 Abs. 1 Sätze 2 bis 7 (s. § 4 Anm. 136); 6 Abs. 1 Nr. 4 (s. § 6 Anm. 1190) und auf die Regelungen über Einlagen in § 4 Abs. 1 Satz 8 (s. § 4 Anm. 280); § 6 Abs. 1 Nr. 5 (s. § 6 Anm. 1208), auf die mit diesen zusammenhängende Vorschrift über die Bildung eines Ausgleichspostens in § 4g (§ 4g Anm. 4) sowie auf die Regelungen über die vGA und verdeckte Einlagen in § 8 Abs. 3 Sätze 2 bis 6 KStG (s. § 8 KStG Anm. 67).

#### 2. Vorschriften über die Zulässigkeit der Bilanzänderung

2361

Vorrangig vor den GoB gelten nach Abs. 6 die Regelungen über die Zulässigkeit von Bilanzberichtigung und Bilanzänderung in § 4 Abs. 2 (s. § 4 Anm. 380, 381, 382) sowie die übergeordneten strechtl. Grundsätze der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, unter II.1.b cc); KRENGEL, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2014, 264 f.).

2362 **3. Vorschriften über Betriebsausgaben**

Abs. 6 verweist deklaratorisch auf die gegenüber den GoB für die stl. Gewinnermittlung vorrangigen Regelungen über die BA in § 4 Abs. 4 (s. § 4 Anm. 700) und die BA-Abzugsbeschränkungen in § 4 Abs. 5 bis 8 (s. § 4 Anm. 1100), § 3c (s. § 3c Anm. 1), § 4b (s. § 4b Anm. 3), § 4c (s. § 4c Anm. 3, 62), § 4d (s. § 4d Anm. 5), § 4e (s. § 4e Anm. 3), § 4h (s. § 4h Anm. 10), § 9b Abs. 2 (s. § 9b Anm. 17); § 8a KStG (s. § 8a KStG Anm. 1), § 8b Abs. 3 und 5 KStG (s. § 8b KStG Anm. 83, 126), § 10 KStG (s. § 10 KStG Anm. 110).

2363 **4. Vorschriften über die Bewertung**

**Begriff:** Vorschriften über die Bewertung sind §§ 6, 6a, 6b, 6c, 6d, 7, 16 Abs. 3, 17 Abs. 2, 55 EStG und § 2 Abs. 5 InvZulG 2005 und die allgemeinen Bewertungsvorschriften in §§ 2 bis 16 BewG (vgl. § 6 Anm. 43; § 1 Abs. 2 BewG).

**Normenkollision:** Nach den allgemeinen Regeln der Normenkollision (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 4 Rn. 268 [10/2011]) gehen die spezielleren strechtl. Bewertungsvorschriften beschränkt auf ihren Anwendungsbereich und ihren Regelungsgehalt (vgl. § 6 Anm. 54) der allgemeinen Vorschrift des Abs. 1 und damit widersprechenden GoB vor. Danach haben zunächst die Vorschriften der §§ 6 bis 6d Vorrang vor widersprechenden Vorschriften der §§ 2 bis 16 BewG (§ 6 Anm. 43), ohne diese zu verdrängen. Die Regelungen des § 6 EStG und der §§ 2–16 BewG gehen wiederum gemeinsam Abs. 1 und widersprechenden GoB vor (s. § 6 Anm. 49; vgl. R 6.2 EStR 2012), ohne deren grundsätzliche Geltung aufzuheben (s. § 6 Anm. 49). Die §§ 7, 16 Abs. 3, 17 Abs. 2, 55 EStG und § 2 Abs. 5 InvZulG 2005 gehen als stärker spezialisierte Normen wiederum widersprechenden Regelungen der GoB, der §§ 6 ff. und der §§ 2 bis 16 BewG vor (s. § 6 Anm. 40, 42).

**Einzelfälle:**

► *Begriff der Anschaffungs- und Herstellungskosten:* Die handelsrechtl. AK und HK-Begriffe sind auch für die Anwendung des § 6 maßgeblich (s. § 6 Anm. 271, 455; BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676, unter II.3.b bb bbb, mit Anm. M. PRINZ, FR 2013, 506).

► *Zeitwerte von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten:* § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2b regelt eine § 6 Abs. 1 Nr. 2a vorrangige Geltung der Maßgeblichkeit der GoB für die Bewertung von Finanzinstrumenten im Handelsbestand (s. § 6 Anm. 1124a; KRAWITZ/KALBITZER in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 149 [160]).

► *Rückstellungen:*

▷ *Grundsatz:* Rückstellungen sind grds. nach den handelsrechtl. GoB, höchstens mit den sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a ergebenden Werten zu bemessen (s. § 6 Anm. 1160; R 6.11 EStR 2012 idF des EStÄR v. 25.3.2013; MEURER, BB 2012, 2807; zur Gegenauffassung M. PRINZ/FELLINGER, Ubg 2013, 362 [366]; VELTE, StuW 2013, 197 [206 f.]).

▷ *Ausnahme:* Die Bewertung von Pensionsrückstellungen regelt § 6a vorrangig vor GoB abschließend (s. § 6a Anm. 5, 100; R 6.11 EStR 2012 idF des EStÄR v. 25.3.2013).

**5. Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringern-  
gerung** 2364

Abs. 6 verweist auf die Regelungen über die AfA, die AfS, die Sonderabschreibungen und die erhöhten Absetzungen in §§ 7 bis 7i (s. § 7 Anm. 9, § 7a Anm. 1, § 7g Anm. 141, § 7h Anm. 1, § 7i Anm. 1); §§ 81 bis 82i EStDV und erklärt damit die strechtl. Abschreibungsregeln für anwendbar. Ihr Vorrang vor Abs. 1 iVm. GoB folgt aus dem Grundsatz des Vorrangs der spezielleren Norm.

Einstweilen frei.

2365–2399

**M. Erläuterungen zu Abs. 7:  
Passivierung übernommener Verpflichtungen**

**Schrifttum:** GASSNER, Bilanzierung von Verbindlichkeiten nach bedingtem Verzicht oder nach Rangrücktritt, in CREZELIUS/RAUPACH/L. SCHMIDT/UELNER (Hrsg.), Freundesgabe Haas, Herne/Berlin 1996, 121; U. PRINZ/ADRIAN, Angeschaffte Rückstellungen in der Steuerbilanz, StuB 2011, 171; SCHLOTTER, „Angeschaffte“ Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 14.12.2011 – I R 72/10, BB 2012, 951; ADRIAN/FEY, Aktuelle Entwicklungen bei angeschafften Rückstellungen, StuB 2013, 404; BENZ/PLACKE, Die neue gesetzliche Regelung durch das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz zur „angeschafften Drohverlustrückstellung“ in § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, DStR 2013, 2653; GEBERTH/HÖHN, Passivierung „angeschaffter“ Pensionsrückstellungen, DB 2013, 1192; GÜNKEL, Übergang von steuerlich beschränkt passivierungsfähigen Verpflichtungen beim Unternehmenskauf, BB 2013, 1001; KILLAT, Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen bei Schuldübernahme oder Schuldbetritt – die Praxis im Spannungsfeld zwischen Rechtsprechung und Finanzverwaltung, DStZ 2013, 334; OSER, Kommentar zu BFH I R 69/11, BB 2013, 946; M. PRINZ, Drohendes Aus für die steuerwirksame Hebung stiller Lasten, Ubg 2013, 57; RIEDEL, Zur möglichen Neuregelung der sog. angeschafften Rückstellungen, DStR 2013, 1047; ADRIAN/FEY, Verpflichtungsübernahme nach dem AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz, StuB 2014, 53; FÖRSTER/STAADEN, Übertragung von Verpflichtungen mit Ansatz- und Bewertungsvorbehalten (§§ 4f, 5 Abs. 7 EStG), Ubg 2014, 1; FUHRMANN, Rechtsprechungs-brechende Gesetzgebung zur steuerrechtlichen Behandlung von Verpflichtungsübernahmen durch das AIFM-StAnpG, DB 2014, 9; KAMINSKI, Die Neuregelung zum Erwerb stiller Lasten im AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz, Stbg 2014, 144; RIEDEL, Die Neuregelung der sog. angeschafften Rückstellungen nach § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, FR 2014, 6; SCHULTZ/DEBNAR, Übertragung von Passiva im AIFM-StAnpG: Steuerliche Anschaffungsbeiträge und Aufwandsverteilung sind Realität, BB 2014, 107.

**I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7****1. Überblick zu Abs. 7**

2400

**Entstehungsgeschichte:** Abs. 7 steht im engen Zusammenhang mit der gleichzeitig eingeführten Regelung des § 4f. Die Vorschriften stellen eine Reaktion auf die Rspr. des BFH zur Bilanzierung bei der Übertragung von Schulden, die beim übertragenden Unternehmen nicht oder nur eingeschränkt passiviert werden konnten (sog. stille Lasten), dar. Der BFH hielt eine Passivierung beim übernehmenden Unternehmen und damit die Realisierung stiller Lasten des übertragenden Unternehmens in weiterem Umfang als die FinVerw. für möglich. Ausgangspunkt war die Entscheidung des BFH v. 16.12.2009 (I R 102/08, BStBl. II

2011, 566) zur Übernahme von Rückstellungen aus schwebenden Geschäften. Die Klägerin erwarb in Wege des asset deals von einer konzernangehörigen GmbH sämtliche einem bestimmten Geschäftsbereich zugehörigen aktiven und passiven WG. Zu diesem Bereich gehörten auch die Verpflichtungen aus zwei Verträgen, die keinen wirtschaftlichen Nutzen mehr versprachen und für die das übertragende Unternehmen handelsrechtl., aber wegen Abs. 4a nicht stl., eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften passiviert hatte. Die Klägerin, das übernehmende Unternehmen, passivierte diese Rückstellungen ab dem Zeitpunkt der Übernahme auch stl. Entgegen der Auffassung der FinVerw. (nach Ergehen der Entscheidung bekräftigt in BMF v. 24.6.2011, BStBl. I 2011, 627) hielt der BFH dieses Vorgehen mit der Maßgabe für zutreffend, dass es sich bei der Rückstellung beim übernehmenden Unternehmen nicht um eine solche für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, sondern um eine solche für ungewisse Verbindlichkeiten handele. In einer zweiten Entscheidung (BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635) trat der BFH dem genannten BMF-Schreiben ausdrücklich entgegen und entschied für den Fall einer Betriebsveräußerung, dass eine Verbindlichkeit, die beim Veräußerer aufgrund eines stl. Rückstellungsverbots (im Streitfall handelte es sich um eine Jubiläumsrückstellung) nicht passiviert werden durfte, vom Erwerber als ungewisse Verbindlichkeit auszuweisen und in den Folgebilanzen beizubehalten sei. Mit zwei Entscheidungen zur Übernahme von Pensionsverpflichtungen setzte der BFH diese Rspr. fort (BFH v. 12.12.2012 – I R 28/11, BFH/NV 2013, 884; v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 880).

Diese Rspr. stieß im Schrifttum allgemein auf Zustimmung (vgl. zB OSER, Kommentar zu BFH I R 69/11, BB 2013, 946). Auf Seiten des Steuergesetzgebers führte sie aber zur Befürchtung von Steuerausfällen in Milliardenhöhe durch die steuergünstige Verschiebung von Verpflichtungen, insbes. zwischen verbundenen Unternehmen (BTDrucks. 18/68, 73). Die Schätzung der Steuermindereinnahmen belief sich auf mindestens 15 Mrd. € (BRDrucks. 740/13, 31); teilweise wurden auch Steuerausfälle iHv. 20 bis 30 Mrd. € für möglich gehalten (BRDrucks. 376/1/13, 13). Folge war die Einführung der § 4f und § 5 Abs. 7, die die Rspr. des BFH zur entgeltlichen Übertragung passivierungsbeschränkter Verpflichtungen in haushaltsverträglicher Weise umsetzen und Steuerausfallrisiken sowie Gestaltungen vorbeugen sollen (BTDrucks. 18/68, 73). Die Vorschriften dienen der Festschreibung von Passivierungsbegrenzungen auch im Falle der Übertragung einer Verbindlichkeit, wobei § 4f die Seite des übertragenden und § 5 Abs. 7 die Seite des übernehmenden Stpfl. betrifft. Sie gehen insoweit noch über die bisherige Auffassung der FinVerw. hinaus, als sie mit Satz 2 auch die Fälle der Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung und des Schuldbeitritts einbeziehen (vgl. BMF v. 24.6.2011, BStBl. I 2011, 627, Tz. 8). Der sich aus der Übernahme einer Verpflichtung oder einem gleichgestellten Tatbestand ergebende fiktive Ertrag (s. Anm. 2421, 2424) des übernehmenden Stpfl. kann durch Bildung einer stfreien Rücklage auf bis zu 15 Jahre, längstens aber bis zum Wegfall der Verpflichtung, verteilt werden.

Im Schrifttum wird die Reaktion des Gesetzgebers auf die Rspr. des BFH als fiskalisch motiviert, systemwidrig und das Bilanzsteuerrecht weiter komplizierend gewertet.

ADRIAN/FEY, StUB 2014, 53 (60); FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 (12); KAMINSKI, Stbg 2014, 144 (155).

Insbesondere im Hinblick auf die gesetzliche Intention, die steuergünstige Verschiebung von Verpflichtungen gerade unter verbundenen Unternehmen zu ver-

hindern, wird bemängelt, dass die Regelung nicht – wie in einem ersten Entwurf vorgesehen – auf Konzernfälle beschränkt worden ist (KAMINSKI, Stbg 2014, 144 [155]; RIEDEL, FR 2014, 6 [9]).

Wegen der Auswirkungen auf die Übertragung von Pensionsverpflichtungen wird die Neuregelung zudem kritisiert, weil dadurch Maßnahmen zur Bekämpfung von Altersarmut durch den Aufbau betrieblicher Altersversorgungssysteme entgegengewirkt wird (KILLAT, DStZ 2013, 334 [335, 345]).

**Satz 1** betrifft den Grundfall der Übernahme von Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, und bestimmt, dass diese Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte auch für den Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger gelten. Abs. 7 Satz 1 trifft eine Bestimmung über die Bilanzierung zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen und behandelt somit die Folgebilanzierung der übernommenen Verpflichtung (ADRIAN/FEY, StuB 2013, 404 [408]).

**Satz 2** erstreckt die Rechtswirkung des Satzes 1 auf die Fälle der Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung und des Schuldbeitritts. Es handelt sich um Fallgestaltungen, die in ihrer wirtschaftlichen Wirkung einer Verpflichtungsübernahme iSd. Satzes 1 gleichkommen.

**Satz 3** überträgt die Regelung des Satzes 1 auf die Fälle der Übertragung eines Mitunternehmeranteils.

**Satz 4** wiederholt die bislang in R 6a Abs. 13 EStR 2012 befindliche Regelung.

**Satz 5** eröffnet die Möglichkeit der Bildung einer stfreien Rücklage iHv. 14/15 des sich nach Sätzen 1 bis 3 ergebenden Gewinns und regelt gleichzeitig die regelmäßige Auflösung dieser Rücklage.

**Satz 6** regelt die außerplanmäßige Auflösung der nach Satz 5 gebildeten Rücklage für den Fall, dass die Verpflichtung bereits vor Ablauf des regelmäßigen Auflösungszeitraums nicht mehr besteht.

## 2. Rechtsentwicklung

2401

**AIFM-StAnpG v. 18.12.2013** (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2): Mit dem AIFM-StAnpG v. 23.12.2013 wurde Abs. 7 in das EStG eingefügt (zum Gesetzgebungsverfahren vgl. RIEDEL, FR 2014, 6 [8]). Gleichzeitig wurde in § 4f eine korrespondierende Regelung für den Veräußerer geschaffen.

## 3. Geltungsbereich

2402

**Sachlicher Geltungsbereich:** Abs. 7 gilt unmittelbar für die Gewinnermittlung nach § 5, aber auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1. Als Gewinnermittlungsvorschrift hat die Regelung auch Bedeutung für die KSt (§§ 7, 8 KStG) und für die GewSt (§ 7 GewStG).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Abs. 7 gilt für gesetzlich zur Buchführung verpflichtete Vollkaufleute sowie für freiwillig buchführende Gewerbetreibende. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln oder Überschusseinkünfte erzielen, kommen weder als ursprünglich Verpflichteter (vgl. Anm. 2413) noch als Übernehmer (vgl. Anm. 2416) iSd. Abs. 7 in Betracht.

**Zeitlicher Geltungsbereich:** Abs. 7 ist gem. § 52 Abs. 14a Satz 1 erstmals auf Wj. anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 (Tag des Beschlusses des BT zum AIFM-StAnpG) enden. § 52 Abs. 14a Satz 2 räumt die Möglichkeit ein, Abs. 7 auf Antrag auch für frühere Wj. anzuwenden. In Fällen, in denen der Stpfl. bereits vor dem Wj. 2013 die Passivierungsbeschränkungen der übernommenen Verpflichtung berücksichtigt hat, können so im Ergebnis unnötige Bilanzberichtigungen vermieden werden (BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 [2659]; FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 [9]).

Eine Beschränkung auf Verpflichtungsübernahmen, die nach dem 28.11.2013 stattgefunden haben, ist nicht vorgesehen. Die Neuregelung gilt vielmehr auch für Verpflichtungsübernahmen, die uU lange vor diesem Zeitpunkt vereinbart worden sind (ADRIAN/FEY, StuB 2014, 53 [59]). Darin wird eine zulässige unechte Rückwirkung gesehen (BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 [2659]).

Zu Schuldübertragungen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen, die vor dem 14.12.2011 (Tag der Entscheidung BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635) vereinbart wurden, findet sich eine Modifizierung des Abs. 7 Satz 5 in § 52 Abs. 14a Satz 3. Danach kann der wegen der geänderten Rechtslage auszuweisende Erwerbsergebnis auf 20 Jahre verteilt werden.

#### 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

##### 2403 a) Verhältnis zum Handelsrecht

Abs. 7 läuft der Rechtslage, wie sie bei Anwendung der handelsbilanzrechtl. Regeln bestünde, zuwider. Die Übertragung einer stillen Last im Rahmen eines Anschaffungsvorgangs wäre beim Erwerber erfolgsneutral zu behandeln, weil auch die Übernahme einer beim Veräußerer nicht oder in zu geringer Höhe passivierten Verpflichtung Teil der AK des Erwerbers ist (vgl. FUHRMANN, DB 2014, 9 [10]). Demnach stünde dem Ausweis eines Aufwands beim Veräußerer – der durch die in diesen Fällen zu leistende Ausgleichszahlung für die Übernahme der Verpflichtung oder durch eine entsprechende Kaufpreisminderung bei Wegfall der bilanziell nicht oder zu niedrig ausgewiesenen Verbindlichkeit tatsächlich entsteht – kein Erwerbsergebnis des Veräußerers – der tatsächlich auch nicht entstanden ist – gegenüber (SCHULTZ/DEBNAR, BB 2014, 107 [108]). Abs. 7 negiert das Prinzip der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen und fingiert unter Durchbrechung des Realisationsprinzips die Entstehung eines Erwerbsergebnisses (vgl. Anm. 2421, 2424). Die Regelung stellt damit ein bilanzstl. Novum dar (ADRIAN/FEY, StuB 2013, 404 [408]; FUHRMANN, DB 2014, 9 [15]).

##### 2404 b) Verhältnis zu § 4f

Abs. 7 stellt die komplementäre Vorschrift zu § 4f dar. Die Regelung des Abs. 7 soll verhindern, dass Passivierungsbeschränkungen bei der Übertragung stiller Lasten bis zur erstmaligen Anwendung des § 4f ins Leere laufen (BTDrucks. 18/68, 74). Abs. 7 ist allerdings unabhängig von Eingreifen des § 4f anzuwenden (BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 [2660]; FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 [9]).

Während Abs. 7 die Rechtslage für den Erwerber regelt, der eine Verbindlichkeit übernimmt, hat § 4f die Rechtslage beim Veräußerer zum Gegenstand. Beim Veräußerer entsteht durch die Übertragung der stillen Last, verbunden mit einer Ausgleichszahlung an den Übernehmer oder durch eine entsprechende Kaufpreisminderung, ein Aufwand, der nach § 4f im Regelfall zwingend auf 15 Jahre zu verteilen ist. Abs. 7 korrespondiert nicht völlig mit § 4f. So ist die Verteilung

des Erwerbsgewinns (vgl. Anm. 2424) zulässig, aber nicht zwingend (s. Anm. 2470). Ist die Verteilung aufgrund der Regelung des Abs. 7 Satz 6 verkürzt, geht dies nicht mit einer Verkürzung der Aufwandsverteilung nach § 4f einher; Letztere ist vielmehr ungekürzt vorzunehmen (BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 [2660]). Zudem finden sich in § 4f Ausnahmen, bei denen keine Verteilung des Aufwands vorzunehmen ist (vgl. § 4f Abs. 1 Satz 3). Diese Ausnahmeregelungen haben keine Entsprechung in Abs. 7.

Einstweilen frei.

2405–2409

## II. Übernahme von Verpflichtungen, die beim übertragenden Unternehmen Passivierungsbeschränkungen unterlegen haben (Abs. 7 Satz 1)

### 1. Tatbestandsvoraussetzungen

#### a) Verpflichtungen

2410

Verpflichtungen im bilanzrechtl. Sinne sind Verbindlichkeiten (s. Anm. 670 ff.) und Rückstellungen (s. Anm. 680 ff.). In jedem Fall muss es sich um eine Außenverpflichtung, also eine Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten, handeln (Anm. 670, 680, vgl. auch M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [60]). Das Vorliegen einer faktischen Verbindlichkeit (zB Kulanzrückstellung) reicht aus. Eine Ausweitung des Anwendungsbereichs des Abs. 7 Satz 1 auch auf Innenverpflichtungen kommt uE nicht in Betracht.

Vgl. auch Anm. 2414; ebenso KAMINSKI, Stbg 2014, 144 (149) mit Fn. 26; aA M. PRINZ, Ubg 2013, 57 (60).

#### b) Übernahme von Verpflichtungen

##### aa) Schuldnerwechsel im rechtlichen Sinne

2411

**Schuldnerwechsel ohne Eintreten in die Rechtsstellung des Übertragenden:** Die Übernahme einer Verpflichtung, die zur Anwendbarkeit des Abs. 7 Satz 1 führt, ist immer dann gegeben, wenn im rechtl. Sinne ein Schuldnerwechsel vorgenommen wird, dh. wenn der ursprüngliche Schuldner aus dem Schuldverhältnis ausscheidet und ein neuer Schuldner an seine Stelle tritt (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]). Dies kann auf vertraglicher Basis im Wege der befreienden Schuldübernahme gem. § 414 BGB, durch gesetzliche Schuldübernahme, wie etwa bei einem Betriebsübergang nach § 613a BGB, sowie im Wege der Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge (bei Umwandlungen oder Einbringungen über dem Buchwert sowie bei Nichtanwendbarkeit des UmwStG) geschehen. Abs. 7 ist in allen genannten Fällen gleichermaßen anzuwenden, obwohl insbes. beim gesetzlichen Schuldnerwechsel, etwa gem. § 613a BGB, von Gestaltungen, die ausweislich der Gesetzesbegründung verhindert werden sollten (vgl. Anm. 2400), nicht die Rede sein kann und es eher fernliegend erscheint, dass ein Stpf. einen Betriebsübergang initiiert, um stille Lasten realisieren zu können (so zutr. KAMINSKI, Stbg 2014, 144 [154]).

##### Keine Anwendung des Abs. 7:

► *Kein Schuldnerwechsel:* Demnach liegt kein Fall des Abs. 7 Satz 1 vor, wenn eine Pensionszusage (Direktzusage) auf einen Pensionsfonds übertragen wird, denn dies führt nicht zum völligen Ausscheiden des zusagenden Unternehmens aus

dem Schuldverhältnis; das zusagende Unternehmen hat vielmehr gem. § 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG weiterhin, wenn auch subsidiär, für die zugesagte Leistung einzustehen (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]). Dazu, dass auch kein Fall des Abs. 7 Satz 2 gegeben ist, vgl. Anm. 2430.

► *Eintreten in die Rechtsstellung des Übertragenden*: Kein Fall des Abs. 7 liegt außerdem vor, wenn der Übernehmer nach anderen Vorschriften in die Rechtsstellung des Übertragenden eintritt und bereits aus diesem Grund die Buchwerte des Übertragenden und damit die bestehenden Passivierungsbeschränkungen fortzuführen hat, so etwa im Falle des § 6 Abs. 3 oder bei Buchwertübertragungen nach dem UmwStG (FÖRSTER/STAA DEN, Ubg 2014, 1 [10]).

#### 2412 **bb) Entgeltlichkeit der Übernahme nicht Voraussetzung**

Abs. 7 Satz 1 setzt nach seinem Wortlaut nicht voraus, dass die Verpflichtung gegen Entgelt übernommen wird. Demnach fallen grds. auch unentgeltliche Vorgänge unter die Regelung (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [62]; aA RIEDEL, FR 2014, 6 [8]). Auch im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs, verbunden mit einer Übernahme von Verpflichtungen, die einer Passivierungsbeschränkung unterliegen, hat der Erwerber grds. die erworbenen WG zu Zeitwerten und daher die übernommenen Verpflichtungen in Höhe der tatsächlich bestehenden Last zu bilanzieren. Etwas anderes gilt nur, wenn die unentgeltliche Übertragung zum Buchwert stattfindet (zB im Falle des § 6 Abs. 3), weil dann der Übernehmende in die Rechtsstellung des Übertragenden eintritt (s. Anm. 2411, „Eintreten in die Rechtsstellung des Übertragenden“).

#### 2413 **c) Ursprünglich Verpflichteter**

**Erstbegründer der Verpflichtung**: Der ursprünglich Verpflichtete iSd. Abs. 7 Satz 1 ist derjenige, der die übernommene Verpflichtung selbst begründet hat und erstmals auf einen Dritten überträgt (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [62]).

**Bilanzierender Verpflichteter**: Ursprünglich Verpflichteter kann nur ein bilanzierender Unternehmer sein, da nur bei ihm Ansatzverbote und -beschränkungen sowie Bewertungsvorbehalte eingegriffen haben können (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [62]). Demnach kann ein Schuldner, der seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 3 durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt oder der Überschusseinkünfte erzielt, nicht ursprünglich Verpflichteter iSd. Abs. 7 Satz 1 sein (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [62]).

#### **d) Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte**

##### 2414 **aa) Ansatzverbote oder -beschränkungen**

**Ansatzverbote und -beschränkungen iSd. Abs. 7 Satz 1** sind Regelungen des StRechts, die die allgemeinen Grundsätze über die Passivierung von Verpflichtungen modifizieren.

Es handelt sich insbes. um folgende Regelungen:

► § 5 Abs. 3: Beschränkung der Passivierung von Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 158);

► § 5 Abs. 4: Beschränkung der Passivierung von Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 158);



- ▶ § 5 Abs. 4a: Verbot der Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 158);
- ▶ § 5 Abs. 4b Satz 2: Beschränkung der Passivierung von Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 158);
- ▶ § 6a Abs. 1 und 2: Beschränkung der Passivierung von Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 158);

**Keine Ansatzverbote und -beschränkungen iSd. Abs. 7 Satz 1** sind gegeben, soweit Verpflichtungen nach allgemeinen bilanzrechtl. Grundsätzen nicht bilanziert werden dürfen (ADRIAN/FEY, StuB 2014, 53 [58]; aA M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61 f.]). In diesem Fall liegt regelmäßig keine abgrenzbare wirtschaftliche Last vor, so dass eine Realisierung einer stillen Last durch Übertragung der Verpflichtung nicht in Betracht kommt.

Nicht in den Anwendungsbereich fallen demnach insbes. folgende Ansatzverbote:

- ▶ *Passivierungsverbot für Innenverpflichtungen*: Hier ist keine stille Last des Veräußerers gegeben, die realisiert werden könnte. Eine Innenverpflichtung liegt zB vor, wenn der Stpfl. ein Gebäude bilanziert, das der Instandsetzung bedarf. Die Last, die sich aus der Notwendigkeit der Instandsetzung ergibt, zeigt sich in der Gewinnermittlung des betreffenden Stpfl. durch einen entsprechend niedrigeren Buchwert des Gebäudes. Eine stille Last läge vor, wenn der Stpfl. das Gebäude mit dem Wert eines bereits instandgesetzten Gebäudes aktivieren würde und bei Veräußerung das – zu hoch bewertete – Gebäude ausbuchen und den – am tatsächlichen Gebäudezustand orientierten und daher geringeren – Kaufpreis vereinnahmen würde. Ein solches Vorgehen ist jedoch nicht zulässig.
- ▶ § 5 Abs. 2a: Beschränkung der Passivierung von Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen (aA M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 158). In diesem Fall ist eine Belastung des Stpfl. – auch nach handelsrechtl. Bilanzierungsgrundsätzen (GASSNER, Freundesgabe Haas, 1996, 121 [122]) – noch nicht gegeben, so dass eine Last auch nicht realisiert werden kann.
- ▶ § 5 Abs. 4b Satz 1: Passivierungsverbot für Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wj. als AHK eines WG zu aktivieren sind (aA M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]). Die Regelung gibt lediglich deklaratorisch den Inhalt eines GoB wieder (vgl. Anm. 2100). Es liegt keine wirtschaftliche Belastung des Unternehmens vor, die durch Übertragung realisiert werden könnte.
- ▶ *Passivierungsbeschränkungen, die sich aus ausländischem Recht ergeben* (ADRIAN/FEY, StuB 2014, 53 [58]). Fälle, in denen solche Passivierungsbeschränkungen in Rede stehen, sind allerdings nicht ersichtlich.

## bb) Bewertungsvorbehalte

2415

**Bewertungsvorbehalte iSd. Abs. 7 Satz 1** sind

- ▶ § 6 Abs. 1 Nr. 3: besondere Bewertungsvorschriften für Verbindlichkeiten, insbes. die Pflicht zur Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von zwölf Monaten und mehr (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]);

## § 5 Anm. 2415–2422 M. Abs. 7: Übernommene Verpflichtungen

- ▶ § 6 Abs. 1 Nr. 3a: besondere Bewertungsvorschriften für Rückstellungen (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]);
- ▶ § 6a Abs. 3 und 4: besondere Bewertungsvorschriften für Pensionsrückstellungen (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]).

### e) **Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger**

#### 2416 aa) **Übernehmer**

Übernehmer ist der die Verpflichtung übernehmende Stpfl.

#### 2417 bb) **Rechtsnachfolger**

Rechtsnachfolger des Übernehmers ist jeder Einzel-, Sonder- oder Gesamtrechtsnachfolger (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [63]). Da der Rechtsnachfolger im Zuge des jeweiligen Vorgangs stets die Verpflichtung vom vorherigen Übernehmer übernimmt, ist er selbst auch ein „Übernehmer“ iSd. Abs. 7 Satz 1 (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [64]). Der gesonderten Erwähnung der Rechtsnachfolger hätte es daher nicht bedurft (glA M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [64]).

2418–2419 Einstweilen frei.

## 2. Rechtsfolge

#### 2420 a) **Bilanzierung bei Zugang der Verbindlichkeit**

Abs. 7 Satz 1 trifft keine Regelung für die Bilanzierung zum Zeitpunkt der Übernahme der Verpflichtung (Zugangsbilanzierung), sondern betrifft allein die Folgebilanzierung (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [63]). Beim Zugang der Verbindlichkeit ist demnach nach allgemeinen Bilanzierungsregeln zu verfahren. Diese besagen, dass Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral sind (BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 [2658]; FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 [8]). Soweit die übernommene Verpflichtung im Rahmen des Austauschgeschäfts in den Leistungsaustausch eingeflossen ist, ist sie ohne Berücksichtigung der Passivierungsbeschränkungen auszuweisen.

#### b) **Bilanzierung in der auf die Übernahme der Verbindlichkeit folgenden Bilanz**

##### 2421 aa) **Fiktion**

Abs. 7 Satz 1 enthält eine Fiktion.

ADRIAN/FEY, StuB 2013, 404 (408); GEBERTH/HÖHN, DB 2013, 1192 (1194); M. PRINZ, Ubg 2013, 57 (63); ADRIAN/FEY, StuB 2014, 53 (54, 58); SCHULTZ/DEBNAR, BB 2014, 107 (110); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 503.

##### 2422 bb) **Abstrakte Bindung an die Bilanzierung des Übertragenden**

Die Regelung sieht vor, dass der Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger in der auf die Übernahme der Verbindlichkeit folgenden Bilanz so zu bilanzieren hat, wie das übertragende Unternehmen ohne die Übernahme zu bilanzieren hätte. Dabei kann allerdings nur abstrakt an die Verhältnisse des Übertragenden angeknüpft werden. Eine Bindung an die konkrete Bilanzierung des ursprünglich Verpflichteten vor der Übernahme besteht nicht.

M. PRINZ, Ubg 2013, 57 (63); ADRIAN/FEY, StuB 2014, 53 (58); FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 (10).

### III. Anwendung bei Erfüllungsübernahme (S. 2) Anm. 2422–2430 § 5

Dementsprechend ist es zB nicht maßgeblich, dass beim Übertragenden uU wegen Wegfalls der Fortführungsprognose in besonderer Weise zu bilanzieren gewesen wäre.

ADRIAN/FEY, StUB 2014, 53 [58]; FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 (10); zweifelnd noch ADRIAN/FEY, StUB 2013, 404 (408).

#### cc) Wiederaufleben der Passivierungsbeschränkungen

2423

In der auf die Übernahme der Verbindlichkeit folgenden Bilanz sind somit die Passivierungsbeschränkungen (erneut bzw. beim Erwerber erstmals) anzuwenden. Die übernommene Verpflichtung ist auszubuchen oder abzuwerten; der Anschaffungsvorgang ist somit nicht mehr erfolgsneutral (KAMINSKI, Stbg 2014, 144 [149 f.]).

#### dd) Erwerbsgewinn

2424

Durch die Ausbuchung bzw. Wertminderung der Verbindlichkeit aufgrund der Anwendung der Passivierungsbeschränkungen ergibt sich ein Gewinn (Erwerbsgewinn).

M. PRINZ, Ubg 2013, 57 (63); FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 (8, 10); FUHRMANN, DB 2014, 9 (15).

Dieser Gewinn ist allerdings tatsächlich nicht entstanden (GEBERTH/HÖHN, DB 2013, 1192 [1194]), da der der Übernahme zugrunde liegende Anschaffungsvorgang nach allgemeinen Regeln erfolgsneutral zu behandeln ist (vgl. Anm. 2403). Wegen der Erfassung dieses Erwerbsgewinns wird die Neuregelung im Schrifttum kritisiert.

FUHRMANN, DB 2014, 9 (15); bereits krit. zum Gesetzesentwurf GEBERTH/HÖHN, DB 2013, 1192 (1194); ebenso mit Hinweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip RIEDEL, DSfR 2013, 1047 (1048 f.).

Diese Kritik ist berechtigt; tatsächlich besteht uE der eigentlich kritikwürdige Umstand allerdings in den von der Regelung des Abs. 7 erfassten stl. Passivierungsbeschränkungen, die den GoB und dem stl. Nettoprinzip widersprechen und die stillen Lasten hervorrufen.

GLA GÜNKEL, BB 2013, 1001 (1005); vgl. auch OSER, BB 2013, 946; KAMINSKI, Stbg 2014, 144 (148).

Einstweilen frei.

2425–2429

### III. Sinngemäße Anwendung bei Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt (Abs. 7 Satz 2)

#### 1. Tatbestandsvoraussetzungen

##### a) Tatbestände, die der befreienden Schuldübernahme vergleichbar sind

2430

Abs. 7 Satz 2 benennt mit der Erfüllungsübernahme und dem Schuldbeitritt zwei Tatbestände, die der Schuldübernahme mit Schuldnerwechsel wirtschaftlich vergleichbar sind. Die Vorschrift enthält eine abschließende Aufzählung der Tatbestände, auf die Satz 1 entsprechend anzuwenden ist (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [64]). Andere Rechtsgeschäfte, mögen sie auch ebenfalls einer befreienden Schuldübernahme wirtschaftlich vergleichbar sein, fallen daher nicht unter Satz 2 (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [64]; SCHULTZ/DEBNAR, BB 2014, 107 [110]). Insbesondere die Auslagerung von Pensionsverpflichtungen auf einen externen

Versorgungsträger fällt daher auch nicht über den Umweg des Satzes 2 in den Anwendungsbereich des Abs. 7 (dazu, dass kein Fall des Satz 1 vorliegt, vgl. Anm. 2411).

### **b) Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt**

#### 2431 **aa) Erfüllungsübernahme**

Die Erfüllungsübernahme gem. § 329 BGB unterscheidet sich von der befreienden Schuldübernahme, welche zur Anwendbarkeit des Abs. 7 Satz 1 führt, dadurch, dass der weitere Schuldner nicht in das Schuldverhältnis eintritt, sondern sich lediglich im Innenverhältnis dem ursprünglichen Schuldner gegenüber verpflichtet, die Schuld zu erfüllen. Das ursprüngliche Schuldverhältnis bleibt unverändert bestehen; der Gläubiger hat einen Anspruch (nur) gegenüber dem ursprünglichen Schuldner. Dieser erwirbt einen Freistellungsanspruch gegen den weiteren Schuldner.

Bei der Erfüllungsübernahme ist der ursprüngliche Schuldner als der „ursprünglich Verpflichtete“ (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [64 f.]) und der Schuldner der Freistellungsverpflichtung als „Übernehmer“ iSd. Satzes 1 anzusehen.

#### 2432 **bb) Schuldbeitritt**

Der Schuldbeitritt gem. § 421 BGB zeichnet sich dadurch aus, dass der neue Schuldner in das Schuldverhältnis eintritt, ohne aber – wie bei der befreienden Schuldübernahme – den bisherigen Schuldner daraus zu verdrängen. Ursprünglicher und beitretender Schuldner sind fortan Gesamtschuldner. Der Schuldbeitritt ist ein Vertrag zugunsten Dritter, nämlich des Gläubigers. Im Außenverhältnis entsteht eine eigenständige Verpflichtung des Beitretenden gegenüber dem Gläubiger. Im Innenverhältnis kann der Beitretende gegenüber dem bisherigen allein Verpflichteten die Schuld in vollem Umfang übernehmen. Wird der ursprüngliche Schuldner als Gesamtschuldner vom Gläubiger in Anspruch genommen, kann er in dem Umfang, in dem der Beitretende ihm gegenüber die Schuld übernommen hat, von diesem Ausgleich verlangen (BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/09, BFH/NV 2012, 1248 – Tz. 15, mwN).

2433–2434 Einstweilen frei.

## **2. Rechtsfolge**

#### 2435 **a) Sinngemäße Anwendung des Satzes 1**

Abs. 7 Satz 2 fordert für die Fälle der Erfüllungsübernahme und des Schuldbeitritts die sinngemäße Anwendung des Satzes 1. Das bedeutet, dass die Verpflichtung desjenigen, der Schuldner des Freistellungsanspruchs (bei Erfüllungsübernahme) bzw. neu hinzutretender Schuldner (bei Schuldbeitritt) ist, den Ansatzverboten und -beschränkungen sowie Bewertungsvorbehalten unterliegt, die für den ursprünglichen Schuldner gelten.

### **b) Erfüllungsübernahme**

#### 2436 **aa) Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten**

Im Falle der Erfüllungsübernahme hat der ursprüngliche Schuldner uE die Verpflichtung erfolgswirksam auszubuchen, weil er wirtschaftlich nicht belastet ist. Der Ausweis eines Freistellungsanspruchs kommt nicht in Betracht. Der BFH

### III. Anwendung bei Erfüllungsübernahme (S. 2) Anm. 2436–2449 § 5

hat dies für den Fall des Schuldbeitritts entschieden (BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/09, BFH/NV 2012, 1248 – Tz. 16; vgl. auch Anm. 2527); für die Erfüllungsübernahme, die im Ergebnis ebenso zu einer völligen Freistellung des ursprünglich Verpflichteten führt, kann nichts anderes gelten (ähnlich U. PRINZ/ADRIAN, StuB 2011, 171 [175]; SCHLOTTER, BB 2012, 951 [955]). Im Schrifttum wird demgegenüber auch die Auffassung vertreten, der ursprünglich Verpflichtete habe die Schuld weiterhin unter Beachtung aller Beschränkungen zu passivieren und den Freistellungsanspruch gegenüber dem „Übernehmer“ in Höhe des an diesen für die Übernahme der Verpflichtungen gezahlten Betrags zu aktivieren (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [65]).

Nach hier vertretener Auffassung realisiert der ursprüngliche Schuldner die durch die Passivierungsbeschränkung entstandene stille Last, weil er an den Übernehmer eine als BA zu behandelnde Ausgleichszahlung zu leisten hat, während ein Passivposten entweder gar nicht (so zB im Falle der in der stl. Gewinnermittlung nicht anzusetzenden Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften) oder in geringerer Höhe als die Ausgleichszahlung wegfällt.

#### **bb) Bilanzierung beim Übernehmer**

2437

Der Übernehmer passiviert die Freistellungsverpflichtung gegenüber dem ursprünglich Verpflichteten als Verbindlichkeit oder Rückstellung. Zum Zeitpunkt der Übernahme hat er dabei nach allgemeinen Regeln zu verfahren; das bedeutet, dass er die Verpflichtung in Höhe des Werts, der sich bei Beachtung des Prinzips der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen ergibt, zu passivieren hat (SCHLOTTER, BB 2012, 951 [955]). In der auf die Übernahme der Verbindlichkeit folgenden Bilanz hingegen hat er die zuvor beim ursprünglichen Schuldner bestehenden Passivierungsbeschränkungen zu beachten, also die Verpflichtung abzuwerten oder auszubuchen. Durch die gegenüber der tatsächlich erhaltenen Zahlung zurückbleibende Möglichkeit der Passivierung der Freistellungsverpflichtung entsteht beim Übernehmer ein Erwerbsergebnis.

#### **c) Schuldbeitritt**

##### **aa) Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten**

2438

Beim Schuldbeitritt bucht der ursprüngliche Schuldner die Verpflichtung – so sie überhaupt passiviert werden durfte – erfolgswirksam aus, weil es an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt. Einen Freistellungsanspruch hat er nicht zu aktivieren, weil es sich angesichts der Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch den Gläubiger um eine nicht hinreichend konkretisierte Forderung handelt. Der an den Übernehmer gezahlte Betrag stellt beim ursprünglichen Schuldner eine BA dar, so dass er im Ergebnis die stille Last realisiert (BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/09, BFH/NV 2012, 1248 – Tz. 16 f., 21).

##### **bb) Bilanzierung beim Übernehmer**

2439

Die Bilanzierung beim Übernehmer im Falle des Schuldbeitritts entspricht derjenigen im Falle der Erfüllungsübernahme (s. Anm. 2437).

Einstweilen frei.

2440–2449

#### IV. Entsprechende Anwendung bei Erwerb eines Mitunternehmeranteils (Abs. 7 Satz 3)

##### 1. Tatbestandsvoraussetzungen

###### 2450 a) Erwerb eines Mitunternehmeranteils oder eines Teilanteils

Der Gesetzeswortlaut spricht vom Erwerb eines Mitunternehmeranteils. Das umfasst uE sowohl die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils als auch eines Teilanteils (glA M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [66]). Zum einen besteht kein sachlicher Grund, die Übertragung von Teilen von Mitunternehmeranteilen von der Regelung auszunehmen; zum anderen zeigt zB der Wortlaut des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, dass der Gesetzgeber es deutlich zum Ausdruck bringt, wenn er eine Regelung auf die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils beschränken will.

###### 2451 b) Entgeltlicher Erwerb

Abs. 7 Satz 3 betrifft nach der Gesetzesbegründung den „Sonderfall der entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils“ (BTDrucks. 18/68, 74).

##### 2452 2. Rechtsfolge

Im Falle des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils übernimmt der Erwerber zivilrechtl. nicht eine bestehende Verpflichtung; vielmehr bleibt die PersGes. Schuldnerin der Verpflichtung. Daher musste mit Satz 3 eine besondere Regelung getroffen werden, um auch diese Fälle in den Anwendungsbereich des Abs. 7 einzubeziehen.

Soweit bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils stille Lasten der Gesamthand aufgedeckt werden, weil auch Verpflichtungen bestehen, die Passivierungsbeschränkungen unterliegen, darf der Erwerber die übernommenen Verpflichtungsanteile im Ergebnis in seiner Ergänzungsbilanz nur unter Beachtung dieser Passivierungsbeschränkungen ausweisen (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [65]; FÖRSTER/STAAEDEN, Ubg 2014, 1 [10]). Allerdings wird beim Zugang auch hier die stille Last zunächst ungeschmälert in der Ergänzungsbilanz ausgewiesen und erst zum nächsten Bilanzstichtag den anzuwendenden Passivierungsbeschränkungen unterworfen (BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 [2659]). Beim Erwerb des Mitunternehmeranteils entsteht dadurch ein fiktiver Erwerbsgewinn (BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 [2659]; M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [65]). Dieser kann, wie auch ein fiktiver Erwerbsgewinn nach Abs. 7 Satz 1, auf 15 Jahre verteilt werden (SCHULTZ/DEBNAR, BB 2014, 107 [110]).

2453–2459 Einstweilen frei.

##### 2460 V. Übernahme von Pensionsverpflichtung verbunden mit der Übernahme von Vermögenswerten (Abs. 7 Satz 4)

Abs. 7 Satz 4 betrifft die Übernahme einer Pensionsverpflichtung gegenüber einem ArbN, der zuvor in einem anderen Unternehmen tätig war, bei gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten. Die Vorschrift übernimmt die Verwaltungsanweisung des R 6a Abs. 13 EStR 2012 und ergänzt Abs. 7 Satz 1, der

auch für die Übernahme von Pensionsverpflichtungen gilt und zur Folge hat, dass – anders als vom BFH in der Entscheidung BFH v. 12.12.2012 (I R 69/11, BFH/NV 2013, 880) für richtig gehalten – die übernommene Verpflichtung in den auf die Übernahme folgenden Jahren mit dem aus der Anwendung des § 6a resultierenden Wert und nicht mit dem tatsächlichen Wert der Verpflichtung auszuweisen ist. In den Fällen des Abs. 7 Satz 4 wird der Teilwert der Pensionsrückstellung für die übernommene Verpflichtung abweichend von § 6a Abs. 3 (dazu § 6a Anm. 100 ff.) ermittelt. Er ergibt sich aus der Summe des jeweiligen Barwerts des durch die übertragenen Vermögenswerte gedeckten Teils der Pensionsverpflichtung und dem jeweiligen Teilwert des restlichen Teils der Verpflichtung (FUHRMANN, DB 2014, 9 [14]). Allerdings darf der Jahresbetrag nicht negativ werden; er muss also mindestens 0 € betragen.

Einstweilen frei.

2461–2469

## VI. Bildung und Auflösung einer steuerfreien Rücklage (Abs. 7 Sätze 5 und 6)

### 1. Bildung einer Rücklage

2470

**Rücklage in Höhe von 14/15 des Erwerbsgewinns:** Der sich aus der Übertragung einer mit einer Passivierungsbeschränkung belegten Verpflichtung ergebende fiktive Erwerbsgewinn (vgl. Anm. 2421, 2424) kann nach Abs. 7 Satz 5 über insgesamt 15 Jahre verteilt werden. Zu diesem Zweck wird eine Rücklage iHv. 14/15 des Gewinns passiviert. Die Rücklage stellt stl. Eigenkapital dar (FUHRMANN, DB 2014, 9 [14]). Besteuert wird dann zunächst nur 1/15 des Erwerbsgewinns (FUHRMANN, DB 2014, 9 [14]); die Besteuerung des restlichen Gewinns wird gestreckt (RIEDEL, FR 2014, 6 [11]).

**Wahlrecht:** Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut hat der Erwerber der Verpflichtung ein Wahlrecht im Hinblick auf die Verteilung des Erwerbsgewinns. Er kann dieses Wahlrecht für jede übernommene Verpflichtung, die einer Passivierungsbeschränkung unterliegt, gesondert ausüben (FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 [11]; KAMINSKI, Stbg 2014, 144 [150]). Entscheidet der Stpfl. sich gegen die Verteilung des fiktiven Erwerbsgewinns auf 15 Jahre, wird dieser in voller Höhe Teil des stpfl. Gewinns des betreffenden Jahres.

### 2. Auflösung der Rücklage

#### a) Auflösung über höchstens 14 Jahre

2471

Die Rücklage ist gem. Abs. 7 Satz 6 in den folgenden 14 Wj. zu mindestens 1/14 gewinnerhöhend aufzulösen (sog. Auflösungszeitraum); Wj. ist auch ein Rumpfwirtschaftsjahr (ADRIAN/FEY, StuB 2014, 53 [54]).

Eine höhere Auflösung ist zulässig.

ADRIAN/FEY, StuB 2014, 53 (59); FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 (11); KAMINSKI, Stbg 2014, 144 (150); RIEDEL, FR 2014, 6 (11).

Das Stetigkeitsprinzip gilt insoweit nicht, so dass der jährliche Lösungsbetrag an die jeweilige Ertragssituation angepasst werden kann.

ADRIAN/FEY, StuB 2014, 53 (59); BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 (2659); aA SCHULTZ/DEBNAR, BB 2014, 107 (111).

Eine vorzeitige Auflösung der Gewinnrücklage kann zB sinnvoll sein,

- um die Entstehung hoher Verlustvorträge und damit die Anwendung der Mindestbesteuerung nach § 10d zu vermeiden oder
- um bei bestehenden Verlustvorträgen diese zu reduzieren, wenn sie wegen einer bevorstehenden Anteilsübertragung gem. § 8c KStG unterzugehen drohen.

2472 **b) Auflösung bei Wegfall der Verpflichtung**

Die Rücklage ist zwingend aufzulösen, wenn die Verpflichtung, für die sie gebildet wurde, nicht mehr besteht. Das ist zB der Fall, wenn sich der drohende Verlust, der einer nicht passivierten Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zugrunde liegt, realisiert (ADRIAN/FEY, StUB 2014, 53 [59]). In diesen Fällen wird der fiktive Gewinn, der sich aus der Übernahme der Verpflichtung ergibt (s. Anm. 2421, 2424), sofort realisiert und folglich besteuert (SCHULTZ/DEBNAR, BB 2014, 107 [111]).